

**MUHASEBE MESLEK AHLAKININ KADIN VE
ERKEK MESLEK MENSUPLARI
TARAFINDAN ALGILANIS BICIMLERINE
ILISKIN BIR SAHA CALISMASI**

(Yüksek Lisans Tezi)

Canan ARMAĞAN

Kütahya - 2007

T. C.
DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME (MUHASEBE FİNANSMAN) ANABİLİM DALI

Yüksek Lisans Tezi

MUHASEBE MESLEK AHLÂKININ KADIN VE ERKEK MESLEK
MENSUPLARI TARAFINDAN ALGILANİŞ BİÇİMLERİNE İLİŞKİN
BİR SAHA ÇALIŞMASI

Danışman

PROF. DR. ŞERAFETTİN SEVİM

Hazırlayan

Canan ARMAĞAN

Kütahya – 2006

Kabul ve Onay

Canan Armağan 'ın hazırladığı “Muhasebe Meslek Ahlakının Kadın ve Erkek Meslek Mensupları Tarafından Algılanış Biçimlerine İlişkin Bir Saha Çalışması” başlıklı Yüksek Lisans tez çalışması, jüri tarafından lisansüstü yönetmeliğin ilgili maddelerine göre değerlendirilip kabul edilmiştir.

22/01/2007

Tez Jürisi

Prof. Dr. Şerafettin SEVİM (Danışman)

Prof. Dr. Hüseyin ERGİN

Yrd. Doç. Dr. Ahmet AĞCA

Prof. Dr. Ahmet KARAASLAN

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖZGEÇMİŞ

02.08.1976 tarihinde İzmir’ de doğdu. İlkokulu İzmir Lamia Karer İlkokulu’nda, Ortaokulu Şemikler Lisesi’ nin ortaokul bölümünde tamamladı. Lise eğitimini ise Karşıyaka Ticaret Meslek Lisesi’ nde tamamladı. 1995 yılında Gazi Üniversitesi Ticaret- Turizm Eğitim Fakültesi, İşletme Muhasebe ve Ticaret Öğretmenliği Muhasebe-Finans Eğitimi bölümünü kazandı ve buradan 05.07.1999 tarihinde mezun oldu.

23.09.1999 tarihinde Dumlupınar Üniversitesi Şaphane Meslek Yüksekokulu’nda Öğretim Görevlisi olarak göreve başladı. Halen aynı kurumda 11.09.2001 tarihinden bu yana Müdür Yardımcılığı görevini sürdürmektedir. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisansına devam etmektedir.

Evli ve bir çocuk annesidir.

ÖZET

Türkiye’ de özellikle son yıllarda yaşanan toplumsal ve ekonomik krizler bunun sonucunda ortaya çıkan sosyal problemler, yolsuzluk ve rüşvet olayları ile hırsızlıklar toplumun her kesimi tarafından ahlâki değer yargılarının varlığına olan gerekliliği göstermesi bakımından önemlidir. Bu gereklilik tüm dünyada literatürde meslek ahlâki olgusunun daha fazla araştırmaya konu olmasına sebep olmuştur. Böylece; ekonomik yaşamı doğrudan etkileyen en kritik mesleklerinden biri olan muhasebe mesleğinde ahlâki değer yargılarına olan ihtiyaç da kendiliğinden ortaya çıkmıştır. Muhasebe Mesleği teknik boyutu ile gündeme gelmesine rağmen, teknik boyutunun önem kazanması ancak mesleğin ahlâki boyutunun göz ardı edilmemesine bağlıdır. Mesleğin, dünyanın her yerinde genel kabul görmüş kavramlar, ilkeler ve standartlar ile mevzuatı içeren Ahlâki Değerler Zincirine uygun olarak yürütülmesi önerilmektedir. Bu önermeye karşılık meslek mensupları, her zaman ahlâki değerlere uygun davranış göstermemektedir.

Bu çalışmada Uluslar arası Muhasebe Etik Standartları Kurulu tarafından belirlenen beş temel ilkenin muhasebe meslek mensuplarınca, muhasebe uygulamalarındaki algılanışlarında özellikle cinsiyet faktörünün etkileri araştırılmıştır. Veri toplama yöntemi olarak anket yönteminin tercih edildiği çalışmada örnek kütleyi Bağımlı ve Bağımsız olarak faaliyet gösteren 400 Muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır. Örneklem seçimi rassal olarak Türkiye’nin farklı illerinden yapılmıştır. Çalışmada muhasebe meslek mensuplarının belirtilen ilkeler bazında muhasebe uygulamalarını algılayışlarında cinsiyetin anlamlı bir farklılık oluşturmadığı gözlenmiştir.

ABSTRACT

Social and economic crisis that have been gone on in recent years in Turkey and in the end of this to have appeared social problems, corruption and bribery events and burglaries are very important with regard to show that's necessity to havings of ethic value judgment. This necessity has casued ethic concept's take place in more research in literature. In this way; needing to ethic value judgment have appeared spontaneously in accounting profession which is one of the ciritical profession to have been affecting economic life directly. Although accounting professions are coming up with it's technic dimension, technic dimensions' importance is affiliated with is not to regarded ethic dimension. It is prefered that profession must be run to suitable of generally accepted principles, conceptions and standards of accounting eveyrwhere of the world with ethic values chain that includes principles. On the contrary of this proposing, members of accounting profession, always don't behave suitable of ethic value.

In this study, five basic principle's that are determined by International Accounting Ethic Standards Board has researched perceive of accounting applications and especially gender factor's influences. Methods of collecting data is prefered survey method. 400 members of accounting profession who are doing activity as a dependent and independent ,has constituted to example mass. Selection of example mass are made of different province of Turkey as a randomly. In this article, understood that there is no meaningful different based on members of accounting professions' perceive of ethic principles.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	v
ABSTRACT	vi
TABLOLAR.....	xii
ŞEKİLLER	xiii
GRAFİKLER.....	xiv
KISALTMALAR	xv
TEZ HAKKINDA	xvi

BİRİNCİ BÖLÜM

MESLEK AHLÂKİ İLE DİĞER TOPLUMSAL DEĞERLERİN İLİŞKİSİ VE MUHASEBE MESLEĞİ

1.1.MESLEK AHLÂKİ VE DİĞER TOPLUMSAL DEĞERLERİN İLİŞKİSİ	2
1.1.1.Genel Olarak Ahlâk Kavramı ve Ahlâk Felsefesi.....	2
1.1.1.1.Ahlâk Kavramı	2
1.1.1.2.Ahlâk Felsefesi	4
1.1.1.3.Ahlâk Türleri	7
1.1.1.4.Ahlâk Teorileri	9
1.1.2.Ahlâkın Diğer Toplumsal Değerlerle İlişkisi	16
1.1.2.1.Hukuk ve Ahlâk.....	16
1.1.2.2.Din ve Ahlâk	20
1.1.2.3.Örf ve Adetler, Kültür ve Ahlâk.....	22
1.1.3.Meslek Ahlâkı Gelişimi ve Meslek Ahlâkı İhtiyacının Nedenleri	22
1.1.3.1.Meslek Ahlâkı Kavramı	22
1.1.3.2.Meslek Ahlâkının Gelişimi	25
1.1.3.3.Meslek Ahlâkına Duyulan Gereksinimin Nedenleri	26
1.2.MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEĞİN DİNAMİKLERİ.....	29
1.2.1.Muhasebe Mesleği ve Mesleğin Tarihsel Süreci	29
1.2.1.1.Türkiye’ de Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Süreci.....	31
1.2.1.1.1.İlkçağda Muhasebe Mesleği	32
1.2.1.1.2.Önceki Türk Devletlerinde Muhasebe Mesleği.....	33
1.2.1.1.3.Osmanlı İmparatorluğunda Muhasebe Mesleği.....	
1.2.1.1.4.Cumhuriyet Tarihi Boyunca Muhasebe Mesleği	35
1.2.1.1.5.Muhasebe Mesleğinin İlk Meslek Kanunu.....	36
1.2.1.2.Dünya’ da Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Süreci.....	39
1.2.2.Muhasebe Mesleğinin Gerçekleştirdiği Fonksiyonlar	43
1.2.2.1.Muhasebe Sistemine İlişkin Fonksiyonlar	48
1.2.2.2.Karar ve Destek Sistemlerine İlişkin Fonksiyonlar	50
1.2.2.3.Denetim Sistemine İlişkin Fonksiyonlar.....	52
1.2.3.Muhasebe Meslek Mensuplarının Tanımı	52

1.2.4.Yetki ve Sorumlulukların Uluslararası Karşılaştırmalı İncelemesi	56
1.2.4.1.Genel Açıklama	56
1.2.4.2.Meslek Mensuplarının Nitelik, Yetki ve Sorumlulukları	57
1.2.4.2.1.Eğitim	57
1.2.4.2.2.Staj	62
1.2.4.2.3.Sınav	64
1.2.4.2.4.Mesleğin Konusu	68
1.2.4.2.5.Mesleki Sorumluluk	70
1.2.4.2.6.Sürekli Meslek İçi Eğitim ve Gelişim	72
1.2.5.Muhasebe Mesleğinin Ekonomik Perspektifte Değerlendirilmesi.....	73

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK AHLAKI

2.1.MUHASEBE MESLEK AHLAKININ GENEL ÇERÇEVESİ	78
2.1.1.Genel Anlamda Muhasebe Meslek Ahlakı Kavramı	78
2.1.2.Muhasebe Meslek Ahlakı Tarihsel Süreci.....	80
2.1.3.Muhasebe Meslek Ahlakına Duyulan İhtiyacın Nedenleri.....	81
2.1.4.Muhasebe Meslek Ahlakına Yönelik Sistem Yaklaşımları	84
2.1.4.1.Teleolojik Yaklaşım.....	85
2.1.4.1.1.Bireyci Yaklaşım (Individualism)	85
2.1.4.1.2.Faydacı Yaklaşım(Utilitarian)	85
2.1.4.2.Deontolojik Yaklaşım	86
2.1.4.2.1.Ahlak ve Haklar Yaklaşımı	88
2.1.4.2.2.Adaletçi Yaklaşım.....	89
2.1.5.Muhasebe Meslek Ahlakının Boyutları.....	91
2.1.5.1.Ülkemizde Muhasebe Meslek Ahlakının Boyutları	91
2.1.5.2.Dünyada Muhasebe Meslek Ahlakının Boyutları	93
2.2.1.Uluslararası Düzeyde Muhasebe Meslek Ahlakına İlişkin Düzenlemeler	95
2.2.1.1.IFAC' ın Meslek Ahlakına İlişkin Düzenlemeleri	96
2.2.1.2.Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA)' nün Meslek Ahlakına İlişkin Düzenlemeleri	99
2.2.1.2.1.AICPA Meslek Ahlakına ilişkin Yasa-Prensipleri	101
2.2.1.2.2. AICPA Meslek Ahlakına İlişkin Yasa-Kuralları	102
2.2.1.3.Uluslararası Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) nün Meslek Ahlakına İlişkin Düzenlemeleri.....	106
2.2.1.4.Çeşitli Ülkelerde ve Meslek Örgütlerinde Meslek Ahlakına İlişkin Düzenlemeler.....	109
2.2.2.Türkiye' de Muhasebe Meslek Ahlakına İlişkin Düzenlemeler	111
2.2.2.1.Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasa, Yönetmelik ve Kararlarında Yer Alan Düzenlemeler...	112
2.2.2.1.1.Mesleki Uzmanlık ve Mesleki Yeterlilik	113
2.2.2.1.2.Muhasebe İlkelerine ve Standartlarına Uyma Zorunluluğu	114
2.2.2.1.3.Dürüstlük, Güvenilirlik Ve Tarafsızlık	115
2.2.2.1.4.Mesleki Özen ve Titizlik	116
2.2.2.1.5.Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı.....	116

2.2.2.1.6.Sır Saklama.....	117
2.2.2.1.7.Ücretler	118
2.2.2.1.8.Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri	119
2.2.2.1.9.Öngörü Yasağı	120
2.2.2.1.10.Haksız Rekabet Yasağı.....	120
2.2.2.1.11.Personel Sağlanması.....	122
2.2.2.1.12.Dürüst Olmayan Davranışlar	123
2.2.2.1.13.Reklâm ve Teşvik Yasağı.....	123
2.2.2.1.14.Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı	125
2.2.2.1.15.Bağdaşmayan İşler	126
2.2.2.1.16.Diğer Meslek Mensupları Aleyhine Konuşma Yasağı.....	128
2.2.2.1.17.Denetimde Kamu Sorumluluğu	128
2.2.2.2.Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri.....	129
2.2.2.2.1.Mesleki Yeterlilik İlkesi.....	129
2.2.2.2.2.Mesleki Yeterliliğin Sağlanması ve Geliştirilmesi	130
2.2.2.2.3.Hizmet İçi Eğitim ve Refakat Çalışması	130
2.2.2.2.4.Bağımsızlık.....	131
2.2.2.2.5.Mesleki Özen ve Titizlik İlkesi.....	131
2.2.2.2.6.Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı	132
2.2.2.2.8.Sır Saklama Yükümlülüğü	132
2.2.2.2.9.Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet	133
2.2.3. Türkiye’ de Muhasebe Meslek Ahlakına İlişkin Düzenlemelerin IESBA’ nın Temel İlkelerine Uyumunun İncelenmesi ve Kritiği.....	135
2.2.3.1. Bütünlük İlkesi Açısından.....	135
2.2.3.2. Nesnelilik İlkesi Açısından	136
2.2.3.3. Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen İlkesi Açısından.....	136
2.2.3.4. Gizlilik İlkesi Açısından	137
2.2.3.5. Mesleki Davranış İlkesi Açısından.....	137

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK AHLAKININ ALGILANMASINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER VE CİNSİYET FAKTÖRÜ ÜZERİNE BİR UYGULAMA ÇALIŞMASI

3.1.DEMOGRAFİK FAKTÖRLERİN ANALİZİ.....	141
3.1.1.Cinsiyet.....	141
3.1.2.Yaş.....	142
3.1.3.Eğitim Durumu ve Mesleki Deneyim	143
3.2.TOPLUMSAL (ÇEVRESEL) FAKTÖRLERİN ANALİZİ	144
3.2.1.Toplumun Ahlaki Değer Yargılarına Önem Verme.....	144
3.2.2.Kültür ve Örf - Adetlere Bağlılık	145

3.3.KİŞİSEL FAKTÖRLERİN ANALİZİ	146
3.3.1.Kişisel Özellikler ve Değerler.....	146
3.3.2.Din ve Vicdan Konusundaki Düşünce	147
3.4.CİNSİYET FAKTÖRÜ İLE İLGİLİ SEÇİLMİŞ LİTERATÜR.....	148
3.5.ANKET SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	150
3.5.1.Meslek Mensubu İle İlgili Demografik Bilgilerin Değerlendirilmesi.....	150
3.5.1.1.Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı.....	150
3.5.1.2.Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı	151
3.5.1.3.Meslek Mensuplarının Eğitimlerine Göre Dağılımı	152
3.5.1.4. Meslek Mensuplarının Ünvanlarına Göre Dağılımı	154
3.5.1.5.Meslek Mensuplarının Deneyimlerine Göre Dağılımı	155
3.5.1.6.Meslek Mensuplarının Aylık Net Gelirlerine Göre Dağılımı	157
3.5.1.7.Meslek Mensuplarının Müşteri Sayılarına Göre Dağılımı.....	158
3.5.2.Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi.....	162
3.5.2.1.H ₁ Hipotezinin Testi.....	163
3.5.2.1.1.Bütünlük İlkesi Açısından Değerlendirme Sonuçları	163
3.5.2.1.2.Nesnellik İlkesi Açısından Değerlendirme Sonuçları	164
3.5.2.1.3.Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen İlkesi Açısından Değerlendirme Sonuçları.....	164
3.5.2.1.4.Gizlilik İlkesi Açısından Değerlendirme Sonuçları.....	165
3.5.2.1.5.Mesleki Davranış İlkesi Açısından Değerlendirme Sonuçları	165
3.5.2.2. H ₂ Hipotezinin Testi.....	166
3.5.3.Diğer Değerlendirme Sonuçları	167
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	166
EKLER.....	170
KAYNAKÇA.....	174
DİZİN.....	183

TABLOLAR

Tablo 1. 1: Hukuk ve Ahlâk Arasındaki Farklılıklar	20
Tablo 1. 2: Muhasebe Ortamında Oluşan Değişiklikler	46
Tablo 1. 3: Türkiye’ de Muhasebe Mesleğinin Fonksiyon ve Görev Dağılımı	47
Tablo 1. 4: Türkiye, ABD ve İngiltere’ de Meslek Mensuplarında Aranan Nitelikler; Yetki ve Sorumlulukların Karşılaştırılması; Eğitim.....	58
Tablo 1. 5: Türkiye, ABD ve İngiltere’ de Meslek Mensuplarında Aranan Nitelikler; Yetki ve Sorumlulukların Karşılaştırılması;Staj ve Sınav.....	61
Tablo 1. 6 :Türkiye, ABD ve İngiltere’ de Meslek Mensuplarında Aranan Nitelikler; Yetki ve Sorumlulukların Karşılaştırılması;Mesleğin Konusu.....	67
Tablo 1. 7: Türkiye, ABD ve İngiltere’ de Meslek Mensuplarında Aranan Nitelikler; Yetki ve Sorumlulukların Karşılaştırılması; Mesleki Sorumluluk ve Sürekli Meslek İçi Eğitim ve Gelişim	69

ŞEKİLLER

Şekil 1. 1 Ahlâk Felsefesi Alanında Çeşitli Ahlâk Yaklaşımları	6
Şekil 1. 2: Muhasebe Sisteminin İşletilmesine İlişkin Süreç	50
Şekil 1. 3: Muhasebenin İşletme İçindeki Rolü	76

GRAFİKLER

Grafik 3. 1:Cinsiyet – Yaş Grafiği.....	152
Grafik 3. 2: Cinsiyet – Eğitim Grafiği	153
Grafik 3. 3 : Cinsiyet – Ünvan Grafiği	155
Grafik 3. 4: Cinsiyet – Deneyim Grafiği.....	156
Grafik 3. 5 : Cinsiyet – Gelir Grafiği.....	158
Grafik 3. 6: Cinsiyet – Müşteri Sayısı Grafiği	159
Grafik 3. 7 : Cinsiyete göre Eğitim Seviyesi Yüzdeleri.....	160
Grafik 3. 8: Cinsiyete göre Mesleki Deneyim Yüzdeleri	160
Grafik 3. 9 :Cinsiyete göre Ünvan Yüzdeleri.....	161
Grafik 3. 10: Cinsiyete göre Müşteri Sayıları Yüzdeleri	161
Grafik 3. 11 : Cinsiyete göre Gelir Yüzdeleri	162
Grafik 3. 12: Meslek Mensuplarının Meslek Ahlâkına Ait Değerleri Algılamalarına Etik Eden Faktörler.....	167
Grafik 3. 13: Meslek Mensubuna Meslek Ahlâkına Ait Değerlerin Oluşumunu ve Bu Değerlerin Uygulamasını Etkileyen Faktörleri	168
Grafik 3. 14: Meslek Mensubuna Meslek Ahlâkına Bağlılıklarını Olumsuz Etkileyen Faktörleri.....	168

KISALTMALAR

AAA	Amerikan Muhasebeciler Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ACCA	İngiltere Ruhsatlı Muhasebeciler Derneği (The Chartered Association Of Certifiet Accountants)
AGA	Amerikan Hükümet Muhasebeciler Birliği
AT	Avrupa Topluluğu
CA	Kamu Muhasebecisi (Chartared Accountant)
CEP	Ekonomik Öncelikler Kurulu (Council on Economic Priorities)
CIA	-(Ruhsatlı İç Denetçi)
CMA	(Ruhsatlı Yönetim Muhasebecisi)
CPA	Ruhsatlı Kamu Muhasebecisi(Certified Public Accountant)
FSR	Danimarka Yeminli Muhasebeciler Derneği
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
ICAEW	İngiltere ve Galler Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (Institute Chartered Accountants in England and Wales-
IESBA	Uluslar arası Muhasebe Etik Standartları Kurulu
IFAC	Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu
ILHA	İç Denetçiler Enstitüsü
IMA	Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute Of Management Accountants)
NAA	Ulusal Muhasebeciler Birliği
S	Sayı
SME	Sürekli Mesleki Eğitim ve Gelişim
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOL	Serbest Muhasebeci
SOL	Yunanistan Yeminli Muhasebeciler Derneği
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TTK	Ticaret Kanununun
TURMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
Y	Yıl
YMM	Sermaye Piyasası Kanunu

TEZ HAKKINDA

Araştırmanın Problemi

Muhasebe mesleği, toplumu meydana getiren çeşitli tür ve nitelikteki meslekler içinde önemli bir yer teşkil eden bir meslek konumundadır. Meslek ülke ekonomisindeki yeri ve önemi bağlamında değerlendirildiğinde, mesleğin icrasında meslek mensuplarının uyması gereken meslek ahlaki kurallarının varlığına olan ihtiyaç, ilgili genel kabul görmüş ilkelerin, standartların ve yönergelerin varlığına olan ihtiyaç kadar önem kazanmaktadır. Özellikle son yıllarda yaşanan ekonomik ve siyasal yolsuzluklar, ahlaki değerlerin giderek önemini kaybettiğini gösterirken, ahlaki değerlere önem veren temiz bir toplum hayalinin gerçekleşmesi toplumu oluşturan tüm kurum ve kuruluş ve bireylerin ahlaki değerlere duyarlı hareket etmeleri ile mümkün olacaktır.

Bu noktadan hareketle , tez çalışmasında özellikle genel olarak ahlak olgusu ele alındıktan sonra , ahlakın türleri ve ahlakın diğer sosyal değerlerle olan ilişkisi üzerinde durulacak, muhasebe mesleği ele alınarak, Serbest muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve sonrasındaki gelişmeler incelenecek ve meslek mensuplarının çalışma konuları ve faaliyetlerine yer verildikten sonra esas olarak muhasebe mesleğinde meslek ahlaki ve meslek ahlaki kavramının uygulamada kadın meslek mensupları ve erkek meslek mensupları tarafından algılanışlarında anlamlı bir fark olup olmadığı incelenecektir.

Bu açılardan araştırmanın problemi; Muhasebe meslek mensupları tarafından muhasebe mesleği ahlak kurallarına ne derecede bağımlı kaldığı özellikle bayan ve erkek muhasebeciler açısından incelenecek ve cinsiyet faktörü meslek ahlakında etkili bir faktör müdür? sorusuna yanıt aramaktır.

Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı; Türkiye’ de tüm dünyada olduğu gibi, ahlak ve ahlaki kurallara yaşamın her alanında olan ihtiyaç son yıllarda en çok ilgi gören konulardan biri olması sebebiyle, öncelikle bireysel ahlak olmak üzere siyasal ahlak, iş ahlakı, medya ahlakı ve meslek ahlakı konularında toplumun her katmanından çeşitli kaygılar her fırsatta dile getirilmektedir.

Muhasebe mesleği, başta devlet olmak üzere işletme sahip ve yöneticileri, yatırımcılar, müşteriler, çalışanlar, kredi kuruluşları gibi işletmenin çıkar gruplarınca gereksinim duyulan bilgilerin üretilip talep edenlere sunulduğu bir meslektir. Bu sebeple toplumsal güvenin yerleşebilmesi meslek mensuplarının güven duyulan bireyler olmasına da bir ölçüde bağlıdır. Bunun yanı sıra muhasebenin çıktı olarak sunduğu ve ilgili çıkar grupları tarafından bilgi edinme aracı olarak kullanılan mali tabloların tarafsızlık, doğruluk, güvenilirlik ve bağımsızlık ilkeleri benimsenerek hazırlanması yukarıda saydığımız çıkar gruplarının tüm kararlarını etkilediği gibi, ülkenin ekonomik kaynaklarının etkin kullanımı ve adil dağılımı açısından büyük önem arz etmektedir.

Tüm meslek grupları incelendiğinde benzer meslek gruplarına nazaran ; tüm işletme ilgililerinin çıkarlarının korunabilmesi için doğru finansal tabloların hazırlanması bunun için de muhasebe mesleğini yürüten meslek mensuplarının daha fazla meslek ahlakına ihtiyaç duydukları oldukça açıktır. Çünkü bu işletme ilgilileri toplumun her kesiminden çok çeşitli insan grupları ile birlikte ülke ekonomisini de yakından ilgilendirmektedir. Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının ilk önce devlete, işletme sahip ve ortaklarına, müşterilerine, çalışanlarına, kredi kuruluşlarına ve yatırımcılar ile toplumun diğer kesimlerine karşı sorumluluklarının eksiksiz yerine getirilebilmesi için meslek ahlakı kurallarına uygun hareket etmeleri gerekmektedir.

Çalışmanın amacı; meslek mensuplarının meslek ahlakına olan yaklaşımlarını incelemek yanında özellikle , cinsiyet faktörünün ahlaki bakış açısını etkileyip, etkilemediğini , etkiliyor ise, ne yönde etkilediğinin saptanmasıdır.

Araştırmanın Önemi

Meslek ahlakı ile ilgili muhasebe mesleğindeki çalışmalar 1970' li yılların başında başlamıştır. Bu süre zarfında gelişmiş olan ülkeler olumlu gelişmeler yaşanmış ve mesleğin, mesleği icra eden meslek mensuplarının saygınlığı da bu gelişmeler ile birlikte artmıştır. Ülkemiz de bu noktada, küreselleşen dünya ile aynı yönde hareket etmiş ve muhasebe meslek ahlakına yönelik çeşitli düzenlemeler yapılarak uygulamaya konulmuştur.

Türkiye' de yapılan diğer çalışmalar incelendiğinde ahlak ve muhasebe mesleğine ilişkin pek çok çalışmanın yapıldığı ancak yapılan çalışmaların hiçbirinde ahlak kavramının muhasebe mesleğindeki cinsiyet boyutunun incelenmediği dikkat çekmiştir. Bu bağlamda çalışmamız Türkiye' de muhasebe meslek ahlakının cinsiyet boyutunun davranışsal olarak incelendiği ilk çalışma olması açısından önem taşımaktadır.

Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmamızda cevap bulunması beklenen hipotezler ;

- H₁: Muhasebe Mesleğinde Etik Değer Algılarında Kadın Meslek Mensupları ile Erkek Meslek Mensupları arasında algılama farklılığı vardır.
- H₂ : Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ile ilgili Kurallara Bağlılığı olumsuz yönde etkileyen faktörlerin önem derecesi açısından Kadın Meslek Mensupları ile Erkek Meslek Mensupları arasında algılama farklılığı vardır.

Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırmada ele alınan konu esas itibarıyla 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu' nda belirtilen meslek mensuplarına yöneliktir.

Basit tesadüfi örneklem yolu ile belirlenmiş 31 ilde bulunan meslek mensupları araştırma kapsamına dâhil edilmiştir. Bu çalışma için gerekli örnek büyüklüğünün belirlenmesinde $[n = (z\alpha/22 pq) / d^2]$ şeklinde geliştirilen formülden yararlanılmıştır. Işık (2006) oranlarla ilgili örneklemede herhangi bir ön tahmin yapılamıyorsa, örnek için istenen oranın, $p=0,5$ kabul edilmesi gerektiğini ifade etmiştir (s: 329). Formül %5 önem seviyesinde, % 95 güven düzeyi için hesaplanmış ve sonuç olarak 384 değeri bulunmuştur. Ana kütleyi temsil yeteneği güçlü olarak kabul ettiğimiz 850 kişilik SM, SMMM ve YMM ile Bağımlı çalışan meslek mensubuna anket formu ulaştırılmış, ancak bunlardan 442'si (% 52) geri dönmüş ve bu anketlerin 400'ü (% 47) değerlendirme kapsamına alınacak niteliğe sahip bulunmuştur. Anket faks ve yüz yüze görüşme yöntemleri ile gerçekleştirilmiştir.

Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırma kapsamında kullanılan anket soru formunun oluşturulması öncesinde muhasebe meslek mensupları ile yüz yüze görüşmeler gerçekleştirerek konuya ilişkin olarak belirlenen problemler, izlenimler ve veriler anket formuna yansıtılarak forma son şekli verilmiştir. Meslek etiği kapsamında IFAC Uluslar arası Muhasebe Etik Standartları Kurulu'nun beş temel etik ilkesi esas alınarak hazırlanan 14 adet yargı cümlesini içermektedir. Bu yargı cümleleri, belirtilen beş temel ilkeyi yansıtacak şekilde; Nesnellik dört, Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen iki, Mesleki Davranış üç ve Gizlilik iki, Bütünlük ilkesi üç farklı boyutta sorulan sorularla tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca ankette meslek mensuplarından, meslek etiğine ait değerleri algılamalarına etki eden faktörleri, meslek etiğine ait değerlerin oluşumunu ve bu değerlerin uygulanmasına etki eden faktörleri ve meslek etiği ile ilgili kurallara bağlılıklarını olumsuz etkileyen faktörleri önem derecesine göre sıralaması istenmiştir.

Araştırmadaki veriler SPSS for Windows 13.0 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Araştırmada gerçekleştirilen tüm analizler % 95 güven düzeyinde gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın hipotezlerinin testi aşamasında; Tek Yönlü Varyans Analizi (One-Way ANOVA) uygulanmıştır. lğin güvenilirliğini belirleyebilmek amacıyla, içsel tutarlılık kapsamında dikkate alınan Cronbach Alpha değerleri hesaplanmıştır. Araştırmada oluşturulan önermelerin güvenilirliklerini test etmek için hesaplanan Cronbach Alpha değeri $\alpha = 0,634$ dir.

TEZ METNİ

BİRİNCİ BÖLÜM
MESLEK AHLÂKI İLE DİĞER TOPLUMSAL DEĞERLERİN İLİŞKİSİ VE
MUHASEBE MESLEĞİ

1.1.MESLEK AHLÂKI VE DİĞER TOPLUMSAL DEĞERLERİN İLİŞKİSİ

1.1.1.Genel Olarak Ahlâk Kavramı ve Ahlâk Felsefesi

1.1.1.1.Ahlâk Kavramı

Kavram olarak ahlâk, farklı bilim adamları tarafından farklı bakış açılarıyla fakat aynı temel temayı işleyen farklı tanımlarla tanımlandırılmıştır. Sosyal bir bilim dalı olarak ahlâk, toplumun örf ve adetleri ile değer yargılarının meydana getirdiği bir değerler bütünüdür. Bu değerler bütünü bireysel olarak olabileceği gibi, belli bir grubun ve/ veya toplumun tamamının davranışlarını doğru ve yanlış olarak ayırt eder ve bu davranışları yönlendirir.

Ahlâk kelimesi, Arapça hulk, huy kökünden gelmiştir. İnsanın doğuştan getirdiği veya sonradan kazandığı, bir takım davranış şekilleri, huyları, tavırlar, manevi seviyesini belirten tutum ve davranışlar olarak tanımlanmıştır¹. Ahlâk, Gortner, Grosnick, Plant, Stark, Vogel ve Wittmer izlenerek pragmatik bir yaklaşım ile şöyle tanımlanabilir; Bireyin diğer bireyler ile, bireylerin kurumlar ile, bireyin devlet ile ilişkilerinde toplumun deneyimlerinden, gelenek ve göreneklerinden kaynaklanan akıl ürünü olan, toplumsal uyum, birliktelik ve dayanışmayı arttırıcı, dolayısı ile; toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapılarına istikrar sağlayıcı prensiplerin, standartların ve değerlerin bütünüdür².

İngilizce’ de ve Almanca’ da ahlâk kelimesinin karşılığı olarak kullanılan ‘etik ‘ kelimesinin kökeni, Yunanca “ethos” dan gelmektedir. Yine İngilizce’ de ve Almanca’ da ahlâk kavramını ifade etmek üzere kullanılan “Morality”-“Moral” kelimeleri ise, Latince “mos” kelimesinden türetilmiştir. Türkçe’ mizde kullanılan ahlâk kelimesi ise, etimolojik açıdan Arapça “hulk” (“huluk”) ve “ hık “ kelimelerinden türemiştir. Birincisi “ yaratılış (fitrat) ” ve insanın yaratılış ve ruh özelliklerinin tümünü dile getiren bir deyiminin çoğulu olarak “ huylar, seciyeler, mizaçlar, adetler,

¹ Erhan Kotar, “Muhasebe Denetimi Mesleğinde Ahlâk’ ın Yeri ve Önemi”, **3.Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları No 20, 30 Nisan-4 Mayıs 1997, s.65

² Mehmet A. Civelek, M. Banu Durukan, “Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı” **3.Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları No 20, 30 Nisan-4 Mayıs 1997, s.130

karakterler, alışkanlıklar, manalarına gelirken, ikincisi “yaratılmış” veya “yaratıklar” , yani hak veya toplum anlamındadır. “Hulk” , insanın beden ve ruh bütünlüğü ile alakalı olduğuna göre, ahlâk, insanın bir gayeye yönelik olarak, kendi isteği ile iyi davranışlarda bulunup, kötülüklerden uzak kalmak istemesidir. Diğer taraftan fıtrat ve ahlâk arasında da tabii bir bağlantı vardır. Buna göre ahlâk insanların ve toplumların yaratışlarına, yani fıtratlarına uygun olan davranış biçimlerinin bütünüdür. Dolayısıyla ahlâk, insanların ruhlarında yerleşik olan iyi (güzel) veya kötü (çirkin) eğilimler ve davranışların, doğuştan gelen veya sonradan kazanılan iyi veya kötü tavır ve hareketlerin bütünüdür³. Ahlâk, özel değerler, ahlâki görevler ve erdemler temelinde nasıl davranılması gerektiğini gösteren standartlardır⁴.

Ahlâk, bireysel ilişkileri temel çerçevede düzene koyan bir kurallar ve değerler sistemidir. Bu sistem içindeki kuralların nitelikleri tarih içerisinde değişime uğrasa da ahlâk, bu tarihsel sürecin her aşamasında; bireysel ve toplumsal yaşama temel oluşturması münasebetiyle, yaşanan herhangi bir çatışma veya çelişkide taraflar arasında uyumsuzluğu sağlayan ortak kurallar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Küreselleşme ve ekonomik kalkınmayla birlikte ahlâkın daha da önem kazandığı bir gerçektir. Sağlıklı ve dengeli bir toplum ve sürdürülebilir bir kalkınma için, ahlâki ve sosyal değerlerin hâkim olduğu bir ortam yaratmak olmazsa olmaz bir koşuldur. Ahlâk genelde doğru ve iyi şeyin ne olduğunu açıklayan bir davranış kodunu oluşturan kural koyucu bir ilkeler seti” olarak tanımlanmaktadır. Bu geleneksel tanım, kullanışlı olma açısından son derece statiktir. Charles Powers ve Dawid Vogel ise, basit fakat dinamik işleyen tanım yapmışlardır. Bu düşünürlere göre, “esas itibarıyla ahlâk; insan refahını oluşturan şeylerin ne olduğunu inceleyen ve bunları teşvik etmek için gerekli davranış ve karar türlerini açıklayan bir süreçtir.” Ahlâk toplumlarda adaletin gerçekleşmesine katkıda bulunan faaliyetlerin yanı sıra ekonomik uygulamaları inceleyen bir disiplindir. Ahlâk ekonomiden baskın olmamalıdır. Ekonomi de ahlâki geçersiz kılmamalıdır. Her iki disiplin birbirlerinden tamamıyla ayrı tutulamaz. Birçok ahlâki sorunun büyük ölçüde ekonomik olduğuna inanılmaktadır. Ekonomi ile ahlâki

³ Ali Seyyar , **Ahlâk Terimleri Ansiklopedik Sözlük**, Beta Yayınları, İstanbul, 2003, ss.10-11

⁴ M.Steven Mintz, “Virtue Ethics And Accounting Education”, **Issues In Accounting Education**, Vol: 10, Issue: 2 Fall 1995, pg. 247

değerler arasındaki temel sorun; karmaşıklıktır. Bu sorun yalnızca kuramsal değil pratikte de mevcuttur⁵.

Ahlâk teriminin yabancı literatürde ve zaman zaman Türkiye’ de yaygın olarak kullanılan karşılığı “etik” terimidir. Söz konusu terim, ahlâki yapı ve esasları araştıran ve insan davranışlarındaki doğru ve yanlışları belirleme temeline dayanan bir çalışma ve felsefeyi ifade etmektedir.⁶ Son zamanlara kadar gerek felsefeciler gerekse ahlâkçılar “ahlâk” terimini hem genel geçer ahlâk kuralları hem de ahlâk felsefesi anlamında kullanmışlardır. Ahlâkın mutlaka etik teriminden ayrı ve belli bir yer ve zamandaki genel geçer ahlâk kuralları anlamında kullanılmasını savunanlar ahlâk’ ın etik’ ten ayrı anlamları da olduğunu ileri sürerek bu ayrımın zorunlu olduğuna inanmaktadırlar. Bu sav dahi ahlâk’ın sadece moraliteyi değil ama ethics anlamını da içerdiğini göstermektedir⁷. Bu sebeple çalışmamızda etik kelimesi yerine ahlâk kelimesinin kullanılması uygun görülmüştür. Ahlâk ve etik kavramları gibi, ahlâk ve değerler de birçok yönden birbiriyle örtüşen iki kavramdır. Her ne kadar ikisinin konusu ortak olsa da (insan, toplum, davranışlar, birtakım süreçler v.b), sonuçta özdeş kavramlar değildir. Ahlâk, insanlar arası ilişkilerde nasıl davranılması (ya da davranılmaması) gerektiğini gösteren kendiliğinden oluşmuş (spontan) ve hazır değer yargıları sistemidir. Kısacası ahlâk, kişisel ilişkileri yönlendirir ya da ne tür değerlere yönelmesi gerektiğini gösterir, değer ise kendisine yöneldiğimiz özelliktir⁸. Ahlâki davranışın en ayırt edici özelliği birtakım insanların ve düşüncelerinin iyi ve kötü hükümleri çerçevesinde ele alınmasıdır. Bu tür hükümler değer hükümleridir. Değer hükümleri bir şeyin arzu edilebilir –iyi- veya edilemez –kötü- olduğunu belirten ifadelerdir. Ahlâki hüküm denince, ahlâkla ilgili değer hükümleri kastedilmektedir⁹.

1.1.1.2.Ahlâk Felsefesi

Ahlâk felsefesi (moral philosophy), insan yaşamının ahlâki boyutu ile ilgilenen bilim ve felsefe disiplini. Bir başka ifadeyle, ahlâk felsefesi, insan yaşamındaki

⁵ Şevki Özgener , “ Ekonomik Sistemler ve Ahlâk”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Y.2000, C.5, S.1, s:176

⁶ Zeynep Türk, **Muhasebe Meslek Ahlâkı**, Nobel Yayınları, Adana, 2004, s. 1

⁷ Mahmut Arslan, **İş ve Meslek Ahlâkı**, Nobel Yayınları, Ankara, 2001, s. 7

⁸ Tülin Canbay, “Bütçe Etiği (Kavramsal Bir Yaklaşım)”, **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Y.2001, C.8, S.2, s.126

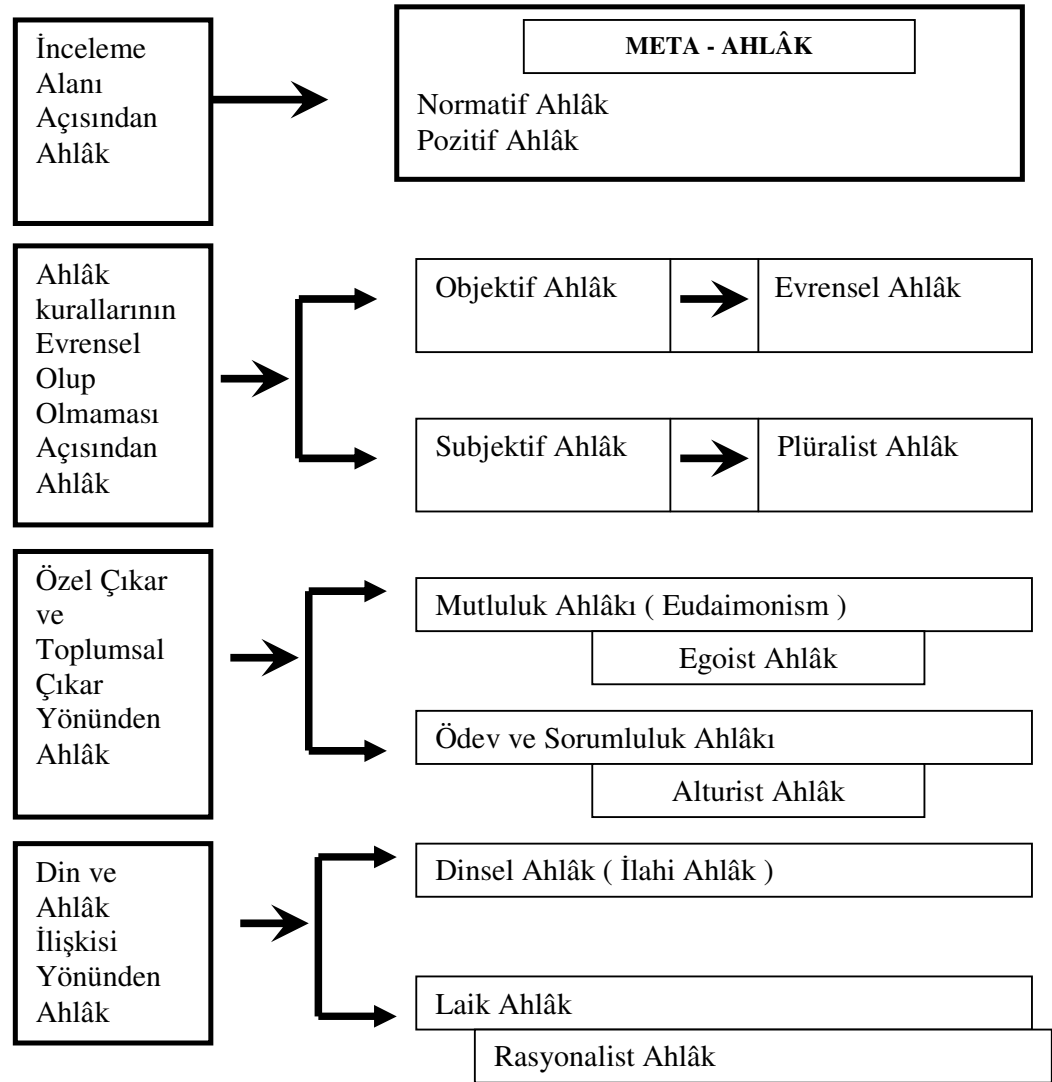
⁹ Erol Güngör, **Değerler Psikolojisi Üzerinde Araştırmalar, Ahlâk Psikolojisi, Ahlâki Değerler ve Ahlâki Gelişme**, Ötüken Yayınları, Yayın no: 404, Kültür Serisi 143, Amsterdam, 1993, s.27

değerler, ilkeler ve yargıları inceleyen felsefe dalıdır. Ahlâk felsefesi ile ahlâk arasındaki farklılığı açıklamakta yarar vardır. Ahlâk felsefesi, ahlâk konusunu inceleyen bir bilim dalı ya da felsefe disiplini. Ahlâk ise, insanların birbirleriyle ya da devletle olan ilişkilerinde ortaya çıkan ve insanlardan “yapmaları istenen” davranışlar ve eylemlerdir¹⁰.

Ahlâk felsefesi aksiyomlar (üzerine mantıksal bir sistemin kurulduğu ve ancak tutarlılığından vazgeçilmesi durumunda inkâr edilebilen en temel ve zorunlu apaçık doğru, başka önermelerden türetilmeyen fakat kendisinden başka önermelerin çıkarsanabildiği ilk başlangıç noktası olan temel önerme) ve apaçık ilkelerden (bir şeyin en küçük bir kuşkuya yer bırakmayacak şekilde çok açık bir biçimde görülmesi. Doğruluğu kolaylıkla ve zihinde en küçük bir kuşkuya yer bırakmadan bilinebilen şeyin özelliği) , ahlâk ilkeleri ve standartlarına ilişkin sonuçlar çıkarmakla ilgilenmektedir. Apaçık olma prensibi faydacılığın temeli olan “Her şey insanın mutlu olması içindir “ ilkesinden hareket etmektedir. Bu ilkedен hareketle topyekun mutluluğun maksimize edilmesi standardına ulaşmakta ve topyekun mutluluğu en üst seviyeye ulaştıran hareketin ahlâki bir dayanağa sahip olduğu çıkartılmaktadır. Kant’ ın koşula bağlı olmayan, istisna kabul etmeyen ve tüm insanlar için geçerli olan ahlâk anlayışı (kategorik emperatif) da evrenselleştirilebilme ve çevrilebilme ilkelerine temel oluşturmakta ve bireysel haklara ulaşmayı sağlamaktadır¹¹. Immanuel Kant; ödevi ahlâkın temeli olarak görür ve eylemlerin sonuçlarına bakmadan ahlâki bakımdan yapılması gereken eylemler olduğunu savunur. Kant’ a göre bir davranışın ahlâki olabilmesi için temelini ödev düşüncesinden alması gerekir. İnsan davranışları akıl ile yönetilebilir ve diğer insanlardan davranışlarımızı modellemeden de akıl bize nasıl davranacağımızı göstermektedir.

¹⁰ Can Aktan, **Ahlâk ve Ahlâk Felsefesi**, İstanbul: Arı Düşünce ve Toplumsal Gelişim Derneği Yayını, İstanbul, 1999, s.6

¹¹ <http://www.spk.gov.tr/yayinlar/araştırmaraaporlari/kye/eakbulut.pdf> (24 Mart 2005)



Şekil 1. 1 Ahlâk Felsefesi Alanında Çeşitli Ahlâk Yaklaşımları

Kaynak; C.Can Aktan, “Ahlâk ve Ahlâk Felsefesi”, İstanbul Arı Düşünce ve Toplumsal Gelişim Derneği Yayını, 1999, <http://www.canaktan.org/din-Ahlâk/Ahlâk-felsefesi/sekil-Ahlâk-felsefesi.htm>. (24 Mart 2005)

Ahlâk felsefesi kendi içerisinde çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. İlk olarak, inceleme konusu bakımından “Normatif Ahlâk” ve “Pozitif Ahlâk” olmak üzere ikiye ayrılır. Her iki alan “meta ahlâk” ın konusunu oluşturur. Meta ahlâk, felsefi açıdan ahlâki ilkeleri, normları ve değer yargılarını inceler. Normatif ahlâk, yapılması istenen (beklenen) davranış ve eylemler ile yapılmaması istenen (beklenen) davranış ve eylemleri ifade eder. Pozitif ahlâk ise “olması gereken” değil, toplumda mevcut ahlâki normlar, kurallar ve değer yargılarıdır. Ahlâk kuralları, “evrensellik” açısından da

“Objektif Ahlâk” ve “Subjektif Ahlâk” olmak üzere ikiye ayrılır. Objektif ahlâk, bir toplumda herkes tarafından kabul edilebilecek evrensel ahlâki normların olabileceğini savunurken, subjektif ahlâk, herkes tarafından kabul edilebilecek evrensel ahlâk kurallarının geçerli olamayacağını savunur. Ahlâk felsefesinde yapılan bir diğer sınıflama ise “Mutluluk Ahlâkı” ve “Ödev ve Sorumluluk Ahlâkı” dır. Mutluluk ahlâkı, insanın mutluluğunu esas alan ve bu yönde ahlâki değer yargıları oluşturmaya çalışan bir ahlâk felsefesidir. Ödev ve sorumluluk ahlâkı ise, insanların sadece kendi mutluluklarının peşinde koşmalarının ahlâki bir davranış olamayacağını, toplumdaki sorunlara karşı da ilgili ve duyarlı olmaları gerektiğini savunmaktadır. Ahlâk felsefesi alanında yapılan diğer bir sınıflama ise “Dinsel Ahlâk” ve “Laik Ahlâk” şeklindedir. Dinsel ahlâk, ahlâk kurallarının kaynağını Tanrı’ da ve Tanrı’ nın kutsal kitaplarında ararken; laik ahlâk, ahlâk kurallarının kaynağını insanda ve insan aklında arar¹².

1.1.1.3.Ahlâk Türleri

Ahlâkı, bireysel ilişkileri temel çerçevede düzene koyan bir kurallar ve değerler sistemi olarak tanımlamış olmamız dolayısıyla, ahlâk türlerinin başında “ birey ahlâkı” ndan söz etmemiz uygun olur. Birey ahlâkı, toplumu oluşturan bireylerin; dürüstlük, doğruluk, adil hareket etmek, sabretmek ve olaylar karşısında sükûnetini bozmamak, samimi davranmak, toplum tarafından kötü olarak kabul gören hareketlerde bulunmamak gibi davranış kalıplarını ifade etmesi ve toplum içerisinde uyulması istenen kuralları göstermesi açısından oldukça önemli bir ahlâk türüdür. Önemle belirtmek gerekir ki, birey ahlâkı ve aile ahlâkının yüksek olduğu toplumlarda dahi eğer ahlâki sistem tesis edilmemişse toplumu oluşturan bireylerin ahlâk dışı davranış ve tutumlara yönelmeleri mümkündür.

Aile kurumunun toplumun temelini oluşturduğu düşünülürse; birey ahlâkından sonra, toplumun temelini oluşturan bir kurum olarak aile ahlâkından söz etmek gerekir. Aile ahlâkı, aile kurumu içinde, dürüstlük, doğruluk, adil hareket etmek, sabretmek ve olaylar karşısında sükûnetini bozmamak, samimi davranmak, toplum tarafından kötü olarak kabul gören hareketlerde bulunmamak ve benzeri davranış kalıplarını ifade eder. Aileyi meydana getiren bireylerin aile kurumuna verdikleri önem

¹² C. Can Aktan, “Toplam Ahlâk Yönetimi, Ahlâkta Kalite Vurgusu”, 2001, www.metu.edu.tr/home/wwwmilet/ahlaktakalite.pdf. (24 Mart 2005)

aile ahlâkının gelişmesine katkıda bulunurken, aileyi meydana getiren tüm bireylerin birbirlerine karşı ahlâki bazı sorumluluklarının olduğu da bir gerçektir. Eşlerin birbirlerine ve çocuklarına, çocukların anne ve babaları ile kardeşlerine karşı ahlâki sorumluluklarını yerine getirmesi, aile ahlâkının oluşmasını sağlar. Anne ve babaların çocuklarını yetiştirirken onların ahlâki olarak yetişmelerine yapacakları önemli katkılar da sonuçta onların hem bir birey olarak, hem bir aile ferdi olarak ve de toplumu oluşturan bir birey olarak ahlâki davranmalarını sağlayacaktır. Bireylerin, bireylerin oluşturduğu ailenin ve ailelerin oluşturduğu toplumun; değer yargıları, gelenekleri, örf ve adetleri de toplum ahlâkını meydana getirir. Bireyden başlayarak aile ve toplum diye sıralanan ahlâk türlerine ilişkin açıklamalara daha geniş açıdan bakıldığında birey, aile ve toplum ahlâkını da içine alacak şekilde şu dörtlü ayırıma gitmek mümkündür¹³.

1. *Ekonomik Ahlâk*; Ekonomik birimlerin davranış ve eylemlerinin belirli kurallara bağlı olması anlamına gelir. Piyasa ekonomisinde rol alan aktörleri esas alarak ekonomik ahlâkın alt alanlarını şu şekilde sınıflandırmak mümkündür.
 - Üretici Ahlâkı
 - Tüketici Ahlâkı
 - Organizasyon Ahlâkı
 - Liderlik ve Yönetim Ahlâkı
 - İşçi Ahlâkı
2. *Sosyal Ahlâk*; Temelde kalbî, mânevî ve derunî temelinin yanı sıra, onun dışı yansıması ile fiile dönüşen, iş ve eylem şeklinde etkinliklere konu olan bir sosyal davranış bilimidir. İnsanların toplum içindeki davranışlarını ve birbiriyle ilişkilerini düzenlemek maksadıyla başvurulmuş kaidelerin bütünüdür¹⁴.
3. *Siyasal Ahlâk*; Siyasal ahlâkın konusu, siyasetin toplumsal veya topluma yönelik boyutu, yani siyasetçinin toplum için ne yapmak ve neye göre yapmak istediğidir¹⁵. Siyasal ahlâk dar anlamda devlet yönetiminde olması gereken davranış ve eylemleri ifade eder. Daha geniş anlamda, siyasal ahlâk deyince, bundan tüm siyasal aktörlerin (seçmen, hükümet, bürokrasi, siyasal partiler,

¹³ Aktan , A.g.e.,1999, s.51

¹⁴ <http://www.sosyalsiyaset.com/documents/sa.htm> (21 Aralık 2006)

¹⁵ Menderes Çınar, “Toplumsal Siyaset ve Siyasal Etik-Siyasal Yozlaşmanın Normalleşmesi”, **Tusiad Görüş Dergisi**, Y.2001, S.46, s.30

çıkar grupları vs.) davranış, eylem, karar ve tercihlerinde uymaları istenen (beklenen) ahlâki ilkeler ve değerler anlaşılır. Bu tanıma paralel olarak, siyasal ahlâkın başlıca şu alt alanlarından söz edilebilir.

- *Hükümet Ahlâkı,*
- *Bürokrasi Ahlâkı,*
- *Çıkar ve Baskı Grupları Ahlâkı,*
- *Seçmen Ahlâkı,*
- *Siyasetçi Ahlâkı vs.*

Siyasal ahlakı bozan pek çok davranış ve eylem bulunmaktadır. Siyasal ahlâkı bozucu davranış ve eylemler Siyasal Yozlaşma (Political Corruption) olarak adlandırılabilir.¹⁶

4. *Ekolojik Ahlâk;* İnsanların doğaya ve çevreye karşı olan sorumluluklarını ve bu alanda yapmaları gereken ilkeler ve değerleri içerir¹⁷. Çevre ahlâkı olarak da isimlendirilen Ekolojik Ahlâk; insanların şu an içinde yaşadığı ve gelecekte başka insanların içinde yaşayacakları ekosistemin; hava, su, toprak vb. doğal kaynakların sürdürülebilir şekilde kullanılmasını ve bu ekosistem içinde yaşayan tüm canlı varlıkların korunmasına yönelik davranışlarda bulunmanın gerekli olduğunu savunur.

1.1.1.4.Ahlâk Teorileri

Ahlâk, neyin doğru neyin yanlış olduğuyla ilgilenmektedir. Neyin doru neyin yanlış olduğuyla ilgili kararlarda; “doğru ve yanlışın ayırım noktası nedir? Ahlâk dışı davranışlar, yasa dışı davranışlardan daha fazla mı ayıplanır?” gibi birçok sorunun aşılması gerekmektedir. Ahlâki davranışın altındaki temel itici gücün vicdan olduğu görüşü vardır. Pratikte de, neyin doğru neyin yanlış olduğu kararında kanunlardan değil, kurulu olan ahlâk sistemine başvurularak belirlendiği tespit edilmiştir. Bu sistemin bir parçası da ahlâk teorileridir. Doğru ve yanlışın ne olduğuyla ilgili kararlarda

¹⁶ Coşkun Can Aktan, **Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri**, Hak-İş Yayınları, Ankara, 2001, s.51

¹⁷ Aktan, **A.g.e.**,1999, s.52

yararlanmak ve ahlâki davranışların temelini oluşturmak amacıyla ahlâk teorileri geliştirilmiştir¹⁸.

Ahlâk teorilerini genelde iki başlık altında izlemek mümkündür; Bunlar, Sonuçsalcılık (Teleoloji) Faydacılık ve Haklar Teorisi (Deontoloji) Kant ahlâkıdır¹⁹. Ahlâk kavramı yıllar boyunca farklı açılardan incelenmiş ve önemli bir çalışma alanı olmuştur. Felsefi açıdan ahlâk kavramına bakıldığında temel iki teori yanında altı farklı teori ile karşılaşmaktadır. Bu teoriler aşağıdaki gibidir²⁰.

1. *Faydacılık (Teoloji) Teorisi*
2. *Haklar (Deontoloji) Teorisi*
3. *Bireysellik Teorisi*
4. *Doğruluk veya Adalet Teorisi*
5. *Genel – iyi (Common Good) Teorisi*
6. *Fazilet Teorisi*
7. *İlgi Teorisi*
8. *Karma Ahlâk Teorileri*

1. *Faydacılık (Teoloji) Teorisi*; Faydacılık yapılmış olan bir eylemin doğru ve yanlış olduğunu belirlemek için nesnel bir ölçüt ortaya koyma çabasıdır. Faydacılık ilkesinin söylediği şudur: “En büyük sayıda insana en büyük bir ölçüde mutluluk sağlayan bir eylem, doğru eylemdir”²¹. Bu teori 19. yüzyılda Bentham ve John Stuart Mill tarafından ileri sürülmüştür. Bu teoriye göre karar alıcı her bir alternatif kararın etkileri üzerinde yoğunlaşmakta ve en çok sayıda insanın tatminini arttıracak seçeneği seçmektedir²². Bertham toplumu tek tek bireylerden oluşman bir bütün olarak görür. Böylece “kamu yararı” ya da toplamsal fayda denen şey, toplumdaki bireylerin çıkarlarının toplamından oluşur. Toplumun mutluluğunu artıran bir eylem, bireysel mutlulukların toplamını arttıran bir eylem, bireysel mutlulukların toplamını arttıran bir eylem olmak durumundadır. Bertham’ a göre zevk ve acı, sayı, yoğunluk ve süre olarak farklılaşan duyumlardır. Ona göre zevkler kişiden kişiye değişir. John Sutart Mill,

¹⁸ Zeynep Türk, **Muhasebe Meslek Ahlâkı**, Nobel Kitabevi, Adana , 2004, s.2

¹⁹ Arslan, **A.g.e.**, s.3

²⁰ Türk, **A.g.e.**, s.3

²¹ Ahmet Arslan, **Felsefeye Giriş**, Vadi Yayınları, Ankara, 1994, s.109

²² Türk, **A.g.e.**

Jeremy Bentham' ın zevk ilkesini çok basit bulmuştur. Mill, zekâ ve hayal gücünden kaynaklanan zevkleri fiziksel zevklerden daha üstün tutmuştur. Bazı ahlâkçılar faydacılığı, mutluluktan başka sonuçları da kapsayıcı şekilde değiştirmişlerdir. Bazıları da bir kişinin mutluluğu ile diğer kişilerin mutluluğunu karşılaştırma ve dengeleme yoluna gitmişlerdir. Faydacılığın da iki türünden söz etmek mümkündür. Bunlar, “eylem faydacılığı” ve “kural faydacılığıdır”. Eylem faydacılığına göre, belli bir durumdan belli bir eylemin bu eylemden etkilenenlere ne gibi sonuçlar getireceği hesap edilmelidir. Eğer öngörülen sonuçlar, diğer eylem seçeneklerine göre daha fazla toplam iyilik ya da fayda getiriyorsa söz konusu eylem ahlâken tercih edilmelidir. Örneğin; bir firmanın rüşvet vermemesi sonucu firma batacak ve bin ortak zarar görüp iki bin kişi işsiz kalacak ise rüşvet vermek “eylem faydacılık” açısından vermemeye göre tercih edilen bir durum olacaktır. Ancak eylemin yine de bir erdem veya ilke olarak kabul edilmez, en az kötü olanı tercih etmek olarak görülür. Kural faydacılığına göre, faydacı standartlar, bireysel eylemlere değil fakat bir bütün olarak ahlâk kurallarına uygulanmalıdır²³. Faydacılık teorisine göre, öncelikle alternatif davranış çeşitleri tanımlanmaktadır. İkinci aşamada, her bir davranış çeşidinden kimlerin etkileneceğini ve her birinden ortaya çıkacak zararların ve faydaların belirlenmesi söz konusudur. Üçüncü aşamada, en fazla faydayı ve en az zararı sağlayacak olan faaliyet seçilmelidir. Söz konusu teoriye göre, ahlâksal davranış büyük bir çoğunlukla en fazla faydayı sağlayan davranıştır²⁴. Faydacılık politik kurum olarak demokrasiyi savunan bir politika felsefesi olarak da görülür. “En büyük sayıdaki insan kitlesi”ni hedeflemesi demokratik bir zihniyeti yansıtmaktadır. Öte yandan bu insanların hepsinin eşit olarak alınması ve toplam hazzın toplam insan sayısına bölünmesi ile demokratik bir zihniyete işaret etmektedir²⁵.

Ahlâki hesaplamanın zorluğu veya imkânsızlığı da çözülemeyen bir başka sorundur. Faydacılık, bir eylemin tüm sonuçlarının değerlendirilmesidir. Tüm sonuçlar kavramına, henüz doğmamış nesiller açısından sonucun olası etkileri kadar, kişinin etkin bir şekilde neden olmadığı yan etkiler de girmektedir. Bu olası sonuçlar, istenilen

²³ Arslan M., A.g.e., ss.19-21

²⁴ Manuel Velasquez ve diğerleri, “Thinking Ethically; A Framework for Moral Decision Making”, <http://www.scu.edu/ethics/publications/iie/v7n1/thingking.htm> (20 Temmuz 2005)

²⁵ Arslan, A., A.g.e., s.110

sonuçları oluşumunu da gölgeleyebilmekte ve içgüdüsel olarak kişinin suçlanmasını zorlaştırmaktadır²⁶.

Faydacılık teorisi yapılan tüm eleştirilere rağmen ahlâk kavramının algılanmasında ve ahlâk ikilemlerinin çözümlenmesinde önemli bir başvuru aracı olarak kabul görmektedir.

2. *Haklar (Deontoloji) Teorisi*; Bu teoriye göre, ahlâki karar kendinden etkilenecek bireylerin haklarını koruyan ve devam ettiren karardır. Bu teori, başkalarının kararı sonucunda insanların en temel haklarının ellerinden alınamayacağı varsayımına dayanmaktadır. Bu yaklaşım 18. yüzyılda Immanuel Kant ve onun gibi düşünen diğer felsefe düşünürleri tarafından ortaya atılmıştır²⁷.

Haklar teorisi (deontoloji), görev veya ahlâki yükümlülöklere odaklanmakta ve bir davranış görev biçiminde yerine getirildiğinde ahlâki değere sahip olmaktadır. Bu teoriye göre, ahlâki karar kendinden etkilenecek bireylerin haklarını koruyan ve devam ettiren karardır. Bu teori, başkalarının kararı sonucunda insanların en temel haklarının ellerinden alınacağı varsayımına dayanmaktadır²⁸.

Bu teori 18 yüzyılda Immanuel Kant tarafından ortaya atılmıştır. “İki şey, üzerlerine sık sık eğilip ısrarla düşünölürse, insanın ruhsal yapısını hep yeni, hep artan bir hayranlık ve korkunç saygıyla dolduruyor: üzerindeki yıldızlı gök ve içindeki ahlâk yasası” Yani Kant’ ın ahlâki bir ödev ahlâkıdır, ödev kavramı da temelini ahlâk yasasında ve buna saygıda bulur. Bu saygı duygusu ahlâk yasasından önce değildir, çünkü bu duyguyu ahlâk yasası bizzat belirler²⁹.

Kant; insanlar tarafından gerçekleştirilen bazı eylemlerin sonuçları ne olursa olsun tüm insanlar için ahlâki olarak bağlayıcı olduğunu ve bu eylemlerin gerçekleştirilmesinin tüm insanlar tarafından ahlâki karşılanmayacağını savunmuştur. Örneğin; Tecavüz etmek, Adam öldürmek, Soykırım, İşkence vs.

²⁶ Cengiz Toraman, Ahmet Akcan, “Muhasebe Denetiminde Etik Teori”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ocak, 2003, s.62

²⁷ Türk, **A.g.e.**, s.5

²⁸ Türk, **A.g.e.**,

²⁹ İsmail Kılıçoğlu, **Ahlâk- Hukuk İlişkisi**, Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Vakfı Yayın No:23, İstanbul, 1988, s.198

Kant ahlâkı, her türlü somut unsurdan kurtulmuş bir ilkeye, yani “Ödev” kavramına dayandırmaktadır. Ödev kavramı her tür kaygının dışında, özellikle de çıkar duygusunun ötesinde, ahlâk normuna saygı duygusuyla temellendirilmek istenmektedir. Ayrıca iradenin motifini yaratan bir başka ilke daha vardır ki, Kant buna “iyi niyet” (Bonne Volanté) adını vermektedir. İyi niyet, “ kendi dışındaki her türlü zorunsuzluktan sıyrılmış iradedir”³⁰. Haklar teorisine göre bazı evrensel doğrular vardır ve bunlar zaman ve şartlara göre değişmezler. Ahlâkın temelini herkese göre değişmeyen bir şey oluşturmalıdır. Bu da “iyiliği isteme” ve ahlâk yasasıdır³¹. İyi istenç kavramını aydınlatmak ve geliştirmek için Kant ödev ahlâkına başvurur ve bur eylemin ahlâksal değerini doğrudan doğruya ödev bilincinin kendisine dayandırır. Bir eylemi ödev olduğu için yapıyorsak, eylemimizi belirleyen neden ödevse, bizi bu eylemi yapmaya sürükleyen herhangi bir eğilim değil de ödevse, bu eylemin ahlâkça bir değeri var demektir³².

Faydacılık anlayışının firmalara uygulanmasının, diğer alternatif etik teorilere göre iki temel üstünlüğü vardır. Birincisi, bu teori, çıkarlar ile ahlâki davranışları birbirine bağladığı için firma bazında çıkarıcıdır. İkincisi ise, fayda ve zararın tespit edilmesi aynen kar/zararın hesaplanması gibidir. Dolayısıyla benzer teorilere kıyasla firmalar arasında daha fazla kabul görecektir³³.

3. Bireysellik Teorisi

Aynı zamanda egoizm olarak adlandırılan bireyci yaklaşımda doğrunun uzun dönemde bireye yarar sağlayan davranış ya da yaklaşım biçimi olduğunu kabul etmektedir. Bu yaklaşıma göre, bireyler kendilerine uzun dönemde en önemli avantajı sağlayacak duruma göre karar verirler. Bu davranış modelinde önemli olan nokta, bireyin kendisi için iyi-kötü değerlendirmesinde kendisine en üstün yararı sağlayan sonuçtur. Her birey kendi çıkarlarını öne çıkarma güdüsüyle hareket ettikçe genel çıkarlar da üste çıkacaktır. Bu da bir anlamda gelişme demektir. Ancak bu yaklaşım dürüstlük, doğruluk v.b. kavramlar temeline oturduğu zaman gerçek anlamına ulaşır.

³⁰ Kılıçoğlu, A.g.e. , ss.196-197

³¹ Arslan M, A.g.e., s. 12

³²Bedia Akarsu , **Immanuel Kant’ın Ahlâk Felsefesi (Ahlâk Öğretileri – 2)** , İnkilap Kitabevi Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 1999, s.88

³³ Toraman, Akcan, A.g.e., s.63

Söz konusu yaklaşımın üzerindeki diğer görüşlerse bireysel yararın, bireysel çıkara dönüşmesi nedeniyle uygulamada sapmaların olduğu yönündü oluşmaktadır³⁴. Bu teori haklar teorisini bireyin çıkarını temel alan yönü olarak ele alınabilir. Genelde çeşitli kaynaklarda haklar teorisi içinde ele alınmaktadır³⁵.

4. *Dürüstlük veya Adalet Teorisi*

Bu teoride eşitlik, adalet ve tarafsızlık temel esas olarak alınmaktadır³⁶. Dürüstlük veya adalet Teorisinin kökleri, “eşit olanlara eşit, eşit olmayanlara eşitsizce davran” diyen eski yunan filozofu Aristo’nun öğretilerine dayanır. Bu yaklaşımın temel ahlâki sorusu “Bir hareket ne kadar dürüsttür? Herkese aynı şekilde davranıyor mu? Veya Kayırmacılık ve fark gözetme yapıyor mu?” dur³⁷. Bu yaklaşım, hem faydacı yaklaşımdaki karmaşık hesaplamaların gerektirdiği zorluklardan hem de bireyci yaklaşımlardaki kişisel çıkar yorumuyla gelen sorunlarından ayrıştırılmıştır³⁸. Bir kararın ahlâki olması için o karar eşitlik, doğruluk ve tarafsızlık ilkelerine dayanmalıdır³⁹.

5. *Genel – iyi (Common Good) Teorisi*

Bu teorinin temeli 2000 yıl öncesine Plato ve Aristo’ ya dayanmaktadır. Söz konusu teori toplumu oluşturan bireylerin sahip oldukları iyiliğin toplumun iyiliğiyle doğrudan bağlantılı olduğunu varsaymaktadır. Toplumun bireyleri genel değer ve amaçları aramakla yükümlüdür. Genel olan iyilere örnek olarak; sağlık durumu, sağlık bakımı, etkili toplum güvenliği, toplumlar arası barış, yasal sistem ve temiz bir çevre gösterilebilir. Bu teoride, bireylerin özgürce kendi amaçlarını aramalarına değer verilir ve saygı duyulurken aynı zamanda söz konusu amaçları herkesin paylaşabileceği genel amaçlara dönüştürmeyi hedeflenmektedir⁴⁰.

³⁴ Seval K. Selimoğlu, “Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı, **3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, ISMMMO Yayınları, Yayın No: 20, Mayıs 1998, s.148

³⁵ Türk, **A.g.e.**, s.7

³⁶ Selimoğlu, **A.g.e.**, s.148

³⁷ Velasquez ve diğerleri , **A.g.e.**, s.2

³⁸ Selimoğlu, **A.g.e.**, s. 149

³⁹ Türk, **A.g.e.**,

⁴⁰ Türk, **A.g.e.** , s.7

6. Fazilet Teorisi

Erdem teorisi olarak da adlandırabileceğimiz fazilet teorisi, bireyde bulunan fazileti veya iyi karakter özelliklerindeki gelişme ilerlemeyi ahlâkiliğin kaynağı olarak görür. Eğer birey faziletli ve ahlâksızlığı gerektiren özelliklerden arınmış ise iyidir. Genel olarak fazilet, mertlik, cesaret, serinkanlılık, adaletlilik, metanet, cömertlik, dikkatlilik, dürüstlük gibi özellikleri içerir. Bazı teorisyenler fazileti belirleyen yaklaşık yüz tane özellik olduğunu belirtmektedir. Fazilet teorisi, ahlâki özellikler çocukluk ve gençlik dönemlerinde kazanıldığı için ahlâk eğitime çok önem vermektedir. Bu eğitimdeki aksaklıklar bireyin ahlâki açıdan zayıf ve yetersiz gelişimine neden olarak, topluma zararlı bir birey haline gelmesine neden olabilmektedir. Fazilet etiği, faydacılık etiğinin yapamayacağı bir ayırım olan, içsel ve dışsal ödüller arasında yarım yapar. İçsel iyilikler belirli eylemlerin uzun süreli yapılmasından sonra ortaya çıkar ve tüm topluma fayda sağlar. Dışsal iyilikler ise belirli bir aktivite ile ortaya çıkmazlar. Bireyin mülkü ve rekabete konu olan nesnelerdir. Bir ressam, güzel bir resmini yüksek ücretle satabildiğinde şöhret ve gelir gibi dışsal iyiliklerin yanı sıra meslek tatminini de elde ederek, içsel iyilik de elde etmiş olur⁴¹.

7. İlgi Teorisi

İlgi teorisi, haklar ve kurallara dayanan geleneksel ahlâk felsefesine yönelik, feminist bir eleştirisel bakış açısı olarak gelişmiştir. Feminist yazarlar, haklara dayalı ahlağın temelde bir erkek perspektifi olduğunu ve erkek egemenliğini yansıttığını ortaya atmışlardır. Feminist felsefeciler, benliğin diğerleri ile kurulan ilişkiler yoluyla oluştuğunu görmüşlerdir. İlgi teorisi, diğer rasyonel varlıklarla pazarlık yapmak ve kural temelli çatışmaları gidermek yerine başkalarına saygı üzerine odaklanmıştır. İlişkinin devam ettirilmesi, zafer kazanmaktan veya birinin hakkını kullanmaktan daha önemlidir. Bu teori ahlâki sorunları; pazarlık veya rekabetsel haklar çatışması olarak görmemekte ve sorunları çözerken ilgi, alaka, ilişki ve bağlantıların devam ettirilmesi, koruma, sorumluluk, diğerlerine zarar vermekten kaçınma unsurlarına yoğunlaşmaktadır⁴².

⁴¹ Toraman, Akcan, **A.g.e.**, ss. 64-65

⁴² Türk, **A.g.e.**, s.10

8. Karma Ahlâk Teorileri

Bu yaklaşımlar incelendiğinde aslında hiçbirisinin tek başına ahlâki ikilemlere çözüm olamayacağı ve ahlâki ikilemlerden kurtaramayacağı görülmektedir⁴³. Ahlâki ikilemlerin, sistematik olmayan bir biçimde uygulanması ve kişinin kendi amaçlarını gerçekleştirmesine olanak veren bir seçicilik sergileyebilmesini sağlayabilecek seçicilik (eclecticism) yaklaşımı, karma ahlâk teorilerinin ortaya çıkmasını sağlamıştır Karma teoriler, yalın teorilerden daha güvenli teorik temeller sunar. Geliştirilen teorilerden birisi, “Janus Kafalı Model” isimli teoridir. Bu model faydacı ve deontolojik teorilerin birleştirilmiş halidir. Yapılacak herhangi bir eylemin ancak iki yaklaşımı da ihlal etmemesi durumunda yapılabileceğini öngörür⁴⁴. Ahlâk teorileri ile birlikte bireysel ahlâki gelişime yönelik çeşitli modeller de geliştirilmiştir.

1.1.2.Ahlâkın Diğer Toplumsal Değerlerle İlişkisi

1.1.2.1.Hukuk ve Ahlâk

Ahlâk; belli bir dönemde belli insan topluluklarınca benimsenmiş olan, bireylerin birbirleriyle ilişkilerini düzenleyen törel davranış kurallarının, yasalarının, ilkelerinin, bütünü veya farklı toplumlarda ve zamanlarda “ kapsamı ve içeriği değişen” ahlâki değerler alanı olarak tanımlanabilir⁴⁵. Ahlâk kuralları, biri “nesnel”, diğeri “öznel” olmak üzere ikiye ayrılır. Öznel ahlâk kuralları bireyin kendisine karşı olan davranışlarını; nesnel ahlâk kuralları ise bireyin toplum ve diğer bireylere karşı olan davranışlarını düzenler. Ahlâk kurallarının hukukla ilişkili olanları, nesnel nitelikli olanlardır⁴⁶. Hukuk kavramı ise, toplumu meydana getiren bireylerin birbirleriyle ve devletle olan ilişkilerini belli müeyyideler koyarak düzenleyen kuralların tamamı olarak tanımlanabileceği gibi daha geniş olarak da şöyle tanımlanabilir; Toplumsal yaşantıda bireyler arasındaki veya bireyler ile toplum arasındaki ilişkileri düzenleyen, devlet tarafından uygulanacak müeyyidesi bulunan ve uyulması zorunlu olan kurallar bütünüdür. Tanımdan da anlaşılacağı gibi toplumsal yaşantı hukukun ve hukuk

⁴³Habib Akdoğan, “Muhasebe Meslek Etiğinde Teolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılması”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, Y.2005, C.10, S.1, s.299

⁴⁴Toraman, Akcan, *A.g.e.*, s.67

⁴⁵Kılıoğlu, *A.g.e.*, s.200

⁴⁶A.Şeref Gözübüyük, *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, s.11

kurallarının vazgeçilmez bir parçasıdır ve toplum hayatı ile hukuk birbirlerinin oluşum nedenidir. Bu sebeple toplumsal yaşantı olmadan hukuk kavramının oluşumundan, hukuk kavramı olmadan da toplumsal yaşantının oluşumundan söz etmek mümkün değildir. Çünkü toplumsal yaşantının sürdürülebilmesi ve toplumsal düzenin sağlanması, büyük ölçüde toplumu meydana getiren bireylerin ilk önce bireysel ve dolayısıyla da toplumsal hak ve özgürlüklerinin korunmasına bağlıdır. Bu noktada ise hukuk toplumsal düzenin sağlanması için etkili bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır.

Hukuk kuralları içerik ve nitelik bakımından toplum içinde yaşayan insanların sahip oldukları güçlüklerini sınırlandırıcı bir özellik gösterir. Hukukun bu sınırlayıcı görevi iki yönde etkisini gösterir. Hukuk bir yönüyle kişilere yetki verir, diğer bir yönüyle görev yükler. Bu şartlar altında, hukukun sadece emredici ve yasak koyucu normlar şeklinde nitelendirilmesi bir bakıma yanlıştır. Çünkü hukuk, yasaklar yanında kişiye belirli sınırların aşılması koşulu ile bir hareket özgürlüğü temin eder. Ayrıca bu hareket özgürlüğü içinde kişiye aynı zamanda bir yetkiye de sahip olduğunu belirtir⁴⁷.

Ahlâk ve Hukuk, insanın günlük yaşantısından aile yaşantısına buradan da toplum ve tarihi akış içinde insanlık hayatına kadar daima çok önemli iki kavram olmuşlardır. Ahlâk ve Hukuk kavramları arasındaki ilişkiyi şöyle açıklayabiliriz;

Hukuk ve Ahlâk Etik Değer Düzenine Aittirler; Sübjektif değer düzeni (ahlâk) ile objektif değer düzeni (hukuk) olarak nitelendirilen, ancak etik kavramı altında toplanan bu iki tür arasında sürekli bir ilişkinin varlığı belirtilmelidir. Bunların birey ve toplum göz önüne alınarak mantığı zaruretten doğdukları söylenebilir. *Hukuk ve Ahlâk Süjeye İlişkindirler;* Süje, şu anda verilmiş bir iradi kararla gelecekteki eylem ve davranışlarını belirleme yetkisine sahip bir varlıktır. Bu nedenle gelecekteki eylem ve davranışlarını bu tür iradi tasarruflarla bağlamış olur. Bu anlamda sadece kişisel irade ahlâki açıdan iyi veya kötü olarak değerlendirilir. Aynı şekilde bir hukuk düzeni de ancak kişiler arasında söz konusu olabilmektedir. O halde, hukuk ve ahlâk insanları bir süje olarak kabul edebilirler ve ancak bunlar insanların iradelerine sınırlamalar getirebilirler. Hukukun emir ve yasakları kişilerin birbirlerine karşı davranış ve tutumlarına ilişkindirler. *Hukuk ve Ahlâk Özgür İradeye Yöneliktirler;* Hukukun emir ve

⁴⁷ Meliha Akarslan , Süleyman Talaş, **Hukuk Biliminin Temel Kavramları**, Ekspres Matbaası, Kütahya ,2000, s.15

yasakları özgür irade sahibi insanlara yöneldiği görülmektedir. Aynı durum ahlâk için de böyledir. Yani hukuk gibi ahlâk da emreder ve yasaklar. Fakat ahlâk buyruklarına zorlamayla değil özgür bir iradeye dayalı isteme ve kararlarla uyulmayı ister. *Hukukta Zorlayıcılık, Ahlâkta Vicdanın Buyruğu Söz Konusudur*; Hukuk yalnızca emretmekle kalmamakta, aynı zamanda zorlamada da bulunmaktadır. Hukukun buyruklarının gerçekleşmesinde dıştan bir güç ve devletin hukuk kurallarını zorla egemen kılan örgütü veya düzeni vardır. Bununla birlikte devletin egemenliği, zorlayıcı güç ve yetkisi, ancak eylemin dış bölümüne inhisar etmekte, eylemi gerçekleştiren iradeye, zihniyete ve duygulara etki edemediği bir alan yine de kalmaktadır. Ahlâki alanda ise insanın düşünüş tarzı, duyuşu, eğilim ve istekleri değer yargıları ve ahlâki normun buyruklarına bağlı kılınmıştır. *Hukuk ve Ahlâk Aynı Değeri İçerirler*; İnsan eylem ve davranışlarını düzenlemede ahlâk ile hukukun birbirini tamamlaması, yani ortak bir alanın düzenlenmesi söz konusudur. Onun için ahlâk ile hukuk arasındaki ilişkinin sıklığı ve yoğunluğu göz önüne alındığında, her ikisinin de aynı bir hakikat derecesini ve aynı değerleri içerdikleri görülecektir. Bu bakımdan gerek hukuka, gerek ahlâka aynı önem, aynı gerçeklik, aynı değer verilmek gerekmektedir. Bu iki değer düzeninin insan eylem ve davranışlarını konu edindiği asla unutulmamalıdır. Bu açıdan hukuk ve ahlâk birbirlerine ne karşı olabilirler, ne de çelişebilir. Çünkü ikisinde de, değerler düzenine ait olmaları bakımından, tek öz egemendir; o da “iyi” veya “hayır” ilkesidir⁴⁸.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi hukuk kuralları ile ahlâk kuralları arasındaki bu benzerlikler her kurallar bütünü de toplumsal hayatı düzenleyen kurallar bütünü olmalarından kaynaklanır. Ahlâk kurallarına aykırı olan aykırı olan hukuk kurallarının toplumsal düzeni sağlamakta başarılı olması ve sürekliliği mümkün olmaz⁴⁹. Ancak bu benzerlikler yanında iki kavram arasında birçok yönden farklılıklarda bulunmaktadır.

Öncelikle her hukuk kuralının ahlâkla ilgisi bulunmayabilir. Örneğin tacirle esnafın ayırımını yapan Vergi Usul Kanunundaki oranların ahlâkla ilgisi yoktur. Yine hukuk kuralları ahlâk kurallarından farklı olarak yetkili organlarca konulmuştur. Hukuk kurallarının yalnızca oluşumu değil ne zaman yürürlüğe gireceği ya da ne zaman yürürlükten kalkacağı da yetkili organlarca saptanır. Oysa ahlâk kurallarının

⁴⁸ Kılıoğlu, A.g.e., ss.337-339

⁴⁹ Yavuz Atar, Mehmet Ayan, Sami Karakan, **Temel Hukuk Bilgisi**, Mimoza Yayınları, 3. Baskı, Konya, 2003, s.10

uygulanmaları veya önemlerini yitirip uygulanmamaları sosyal süreç içerisinde ağır ağır gelişir ve gerçekleşir. Bununla birlikte uygulamada ahlâk kuralları ile hukuk kuralları paralellik içerisinde olmalıdır. Yasama organı bir hukuk kuralı yaratırken toplumdaki ahlâki değerleri göz ardı etmemelidir. Elbette ki kişinin kendi ahlâki değerlerine karşı olsa bile kanunlara uyma ödevi pozitif hukukun gereğidir. Hukuk normlarının ahlâka uygunluğunun yada aykırılığının onun geçerliliğine etkisi ile ilgili çeşitli görüşler olmasına karşın ahlâk kurallarının sübjektifliği de göz önüne alındığında, bu tür değerlendirmelerin toplumda hukuk kurallarının geçerliliği ile ilgili bir kaos yaratacağı da, bir gerçektir. Hukuk kurallarındaki devlet gücüyle desteklenmiş yaptırımlara karşın ahlâk kurallarında kınama, eleştiri, ayıplama gibi ağır tinsel yaptırımlar vardır. Ancak ahlâk toplumun ahlâk yapısına aykırı davranan kimse, şayet ar duygusundan yoksun ise toplumun değer yargılarını umursamayacak, dolayısıyla ahlâk kurallarının söz konusu tinsel yaptırımları da onu hiçbir zaman bu kurallara uygun davranmaya zorlayamayacaktır. Eğer tinsel yaptırımlar kişinin vicdanını harekete geçirmiyorsa etkisi (yaptırım gücü) de yoktur⁵⁰.

⁵⁰ Selma Baktır, “Ticari Ahlâk”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Y.2001, C.16, S.2, ss.1-2

Tablo 1. 1: Hukuk ve Ahlâk Arasındaki Farklılıklar

Ahlâk	Hukuk
▪ Görev ve Sorumlulukları Açıklar	▪ Hakları Belirler.
▪ Resmi Değildir.	▪ Resmidir.
▪ Yazılı Değildir.	▪ Yazılıdır.
▪ Davranışlarla ilgilidir.	▪ Sözleşmeyle İlgilidir.
▪ Temeli akla ve bilgiye dayanır.	▪ Temeli bilgiye dayalıdır.
▪ Gönüllülüğe dayanır.	▪ Yaptırıma dayanır.
▪ Kalple ilgilidir.	▪ Kafa ile ilgilidir.
▪ Toplum tarafından oluşturulur.	▪ Belirli bir elit kesim tarafından oluşturulur.
▪ Evrimsel olarak gelişme gösterir.	▪ Yasaklayıcı değerlerdir.
▪ İnsanın kendi kendini düzenlediği kurallar	▪ Gerektiğinde yasa ile düzenleme yapılır.

Kaynak:, Abdülkerim Daştan, “ Meslek ahlakı kuralları ve muhasebe mesleğindeki yeri”, **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2001, s.27

1.1.2.2.Din ve Ahlâk

Ahlâk, insanın nasıl yaşaması gerektiği sorusuna yanıt bulmasını sağlayan ve ayrıca insana ilişkin ahlâki çatışmalarda doğru ve yanlış ayırımının yapılabilmesi için bilgiler ortaya koyan bir felsefi disiplindir. Din, iyiye ve doğruya ulaşmak, kötü olandan uzaklaşmak ve korunmak için kendine has kurallar koyar. Din yerleştirmek istediği bu kendine has kuralları ve değer yargılarını değişmez birer hüküm kabul eder ve bunları ahlâk alanı üzerine yerleştirir.

Din- Ahlâk bağlantısı Kant’ ta şu biçimde belirir: Kendi başına geçerli olan ahlâk yasası en yüksek iynin gerçekleşmesine çalışmayı gerekli kılar. Bunun ise ancak böyle bir iynin olanaklı olduğu varsayımı ile bir anlamı vardır. Bu en yüksek iynin gerçekleşmesi ise, ancak, Tanrının etkinliği aracılığı ile düşünülebilir. Öyleyse yükümlayıcı gücü içinde ahlâk dine bağlı değildir, tam tersine –en yüksek iyi yolunda- ahlâk insanı dine götürür. Tanrı buyruğunu ahlâksal ödevlerde gördüğümüze göre, dinin

özü de ahlâksaldır⁵¹. Din ahlâkın esas çıkış noktası değildir. Yani din var olmasaydı da ahlâk var olmak zorundaydı. Ahlâk dinden ayrı bir kavramdır fakat sık sık bu ikisi birbirleriyle karıştırılır. Dinler pek çok ahlâki ilkeyi içerdiği gibi, ahlâk da dinlerden bazı ahlâki standartlar almıştır. Ama yine de din ve ahlâk aynı şey değildir. Din, insan ve doğaüstü arasındaki ilişkileri temel alır ve buna uygun olarak bir ahlâk sistemi önerir ya da buyurur. Oysa ahlâk sadece dünyevi ilişkileri düzenler. Ahlâkın temelinde insanların eylemleriyle birbirlerine zarar vermemeleri ya da olası en az zararı vermeleri yatar⁵². Ahlâk kavramı ile din kavramı arasındaki temel farklılıkta bu noktada ortaya çıkmaktadır. Genel olarak bakıldığında dinin, insanları iyiye ve doğruya yönelten, kötü olandan koruyan ve/ veya uzaklaştıran kuralları vardır. Bu kuralların temelinde İslam dininde “ Helal ve Haram” kavramları vardır. Bu kavramlar kişiye yapılması gerekeni ve yapılmaması gerekeni ifade ederek yol gösterir ve kişi helal olan kavranışı yapmakla mükâfatlandırılacağını, haram olarak nitelendirilen davranışları yapmakla cezalandırılacağına inanmaktadır. Ancak dini açıdan kişi bu davranışlarının mükâfat ve cezasının bu dünyada değil öldükten sonra göreceğini düşünür.

⁵¹ Akarsu, **A.g.e.**, s.152

⁵² Arslan M., **A.g.e.**, s.2

1.1.2.3.Örf ve Adetler, Kültür ve Ahlâk

Örf ve Adetler; her toplumda, toplumu oluşturan bireylerin davranışlarını düzenleyen kaidelerdir. Bu kaideler;

“Dar anlamda örf ve adet belli bir biçimde davranma alışkanlığıdır” diye tanımlanmaktadır. Genel kamu yararına sürekli olarak yerleşmiş kurallardır. Müslümanlara göre, örf ve adetler İslam hukukunun kaynağıdır. Hadislerde de yer almıştır⁵³. Kültür ise; tarihi toplumsal gelişme süreci içinde yaratılan bütün maddi ve manevi değerler ile bunları yaratmada ve sonraki nesillere aktarmada kullanılan araçların bütünüdür. Gelenek, kültür ve ahlâk gibi kavramların tümü toplumda kendiliğinden ortaya çıkan, insanların uymalarını zorlayan yasal ve hukuksal bir müeyyideye sahip olmayan fakat toplumsal bir yaptırıma sahip toplumsal değer yargılarıdır. Bu kavramlar, bir toplumun değer yargılarını ifade etmesi nedeniyle birbirleriyle sıkı ilişki içindedirler⁵⁴.

1.1.3.Meslek Ahlâkı Gelişimi ve Meslek Ahlâkı İhtiyacının Nedenleri

1.1.3.1.Meslek Ahlâkı Kavramı

Meslek ahlâkı; “Meslek sahiplerinin mal ve hizmet üretiminde ve satışında ahlâki davranmalarını öğütleyen bir disiplin, herhangi bir mesleğe yönelik ahlâk kaideleri, ilke ve standartları”⁵⁵ olarak tanımlanabileceği gibi; “Mesleki davranışla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı, neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur”⁵⁶ şeklinde de tanımlanabilir.

Meslek ahlâkı ile ilgili tanımlamalar incelendiğinde, “meslek ahlâkı” ya da “etiği” denilen değerler toplamının; rüşvet vermemekten yanıltıcı reklâmdan kaçınmaya, çalışanların ilişkilerine kadar çok geniş bir alanı kapsadığı görülmektedir. Bunun yanında davranışların ahlâki olup olmadığı göreceli bir kavramdır. Bu nedenle örgütler için, ahlâka ilişkin kararlar vermek hiç de kolay değildir. Örneğin; iş gören için sürekli olarak işe geç kalma gayri ahlâki olarak düşünülmeyebilir, oysa işletme

⁵³ Salih Özer, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik- I”, *Yaklaşım Dergisi*, Y.8, S.91, s.18

⁵⁴ Daştan, *A.g.e.*, s.31

⁵⁵ Ali Seyyar, *Ahlâk Terimleri Ansiklopedik Sözlük*, Beta Yayınları, Ankara, 2003, s.293

⁵⁶ Selimoğlu, *A.g.e.*, s.144

açısından bu davranış son derece ahlâka aykırı bir tutum olarak kabul edilebilir. Ayrıca meslek ahlâkı çatışan taleplerin tartışıldığı bir platformdur.

- Meslek Ahlâkı, dürüstlük sorunu ile uğraşır.
- Meslek Ahlâkı demek, sözünde durmak demektir.
- Meslek Ahlâkı demek, doğaya saygılı olmak demektir.
- Meslek Ahlâkı; hakça davranış, yapılan haksızlıklara karşı çıkmak demektir.

Bu anlamlarıyla ele alındığında meslek ahlâkı; bütün ilişkilerde dürüstlük, güven, saygı ve doğru davranmak olarak kabul edilebilir⁵⁷.

Meslek ahlâkı veya iş ahlâkı kavramının amacı yalnızca felsefik analizler yapmak değildir. İktisadi faaliyetlerin toplum için hayati önemde olması iktisadi hayatta ahlâki sorunların önemini daha da artırmaktadır. İş ve Meslek ahlâkını teorik ahlâk felsefesinden ayıran en önemli özellik toplumdaki mevcut değer yargıları ile de ilgilenmesidir⁵⁸. Meslek ahlâkı kavramı çalışma ahlâkı ve iş ahlâkı kavramlarının büyük bir kısmını kapsar. Kavramın altında yatan düşünce, meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri sırasında özellikle bu faaliyetleri sundukları kişi ve kuruluşlara hizmet sunarken, kamu yararını da gözetmeleri gerektiği düşüncesidir.

Meslek ahlâkı denildiğinde iş yaşamıyla ilgili iyi-kötü, doğru-yanlış ve haklı-haksız uygulamaların incelenmesi akla gelmektedir. Ahlâkın incelenmesinde kullanılan araçlar “ne yapılması” ile ilgili bir dizi ilkeler, kurallar, değerler ve düşüncelerdir. Ahlâki davranışlarla ilgili ilkelere ve standartlara dayalı yargılar genellikle din ve felsefi düşünceden, kültürel değerlerden, yasalardan ve insan vicdanından kaynaklanmaktadır.

Geleneksel meslek ahlâkının temelinde yatan düşünce meslek sahiplerinin mesleklerini icra etmek suretiyle kendilerine ihtiyaç duyulanlara hizmet ederek kamu yararına çalıştıklarıdır. Başka bir deyişle bir mesleğin icrasından kaynaklanan, maaş, gelir, güç, statü gibi kişisel faydalar, meslek sahibi için ikinci planda gelmelidir⁵⁹.

⁵⁷ Türk, A.g.e., s.23

⁵⁸ Arslan M., A.g.e., s.8

⁵⁹ A.g.e., s.75

Her meslek grubunun kendine özgü meslek ahlâkı kuralları vardır. Ancak bu meslekler için oluşturulan; belirli mesleki faaliyetler için hazırlanmış tüm kurallar farklı ilkeleri içermiş olsalar bile, kaynakları birbirinden farklılık göstermez. Bu kurallar, genel ahlâki kabul görmüş yol gösterici ilkelerdir.

İşletmelerde meslek ahlâkı sorunları ahlâki ikilem ve ahlâki sapma olarak iki genel kategoride toplanmaktadır. Ahlâki ikilem bir konunun birbiriyle çatışan ancak iki tarafın da tartışabilir doğru yanları olması durumunda ortaya çıkar. Ahlâki sapma ise, bir kişi ahlâki olmayan bir karar aldığı zaman ortaya çıkar. Kişilerin bencil davranmayı seçmesi veya toplumun ahlâki değerlerinden farklı kişisel ahlâki standartlara sahip olması ahlâki sapmayı ortaya çıkaran iki önemli neden olarak belirtilmektedir. İşletmeler meslek ahlâki ile ilgili olarak en çok ahlâki ikilemlerle karşı karşıya gelmektedirler. Meslek ahlâki açısından ortaya çıkan ahlâki ikilemleri çözmek için çeşitli çözüm yolları mevcuttur. Söz konusu alternatif çözüm yolları şu şekilde sıralanabilir:

- Herkes bu davranışı yapıyorsa o halde kabul edilebilir bir davranıştır.
- Eğer bu davranış kanuni ise ahlâki olduğu da kabul edilebilir.
- Herhangi bir şekilde meydana gelme ve sonuçlanma olasılığı varsa

Son yıllarda ahlâki ikilemlerin çözümünde izlenen altı aşamalı bir süreç vardır. Bu altı aşamalı süreç ile yapılmak ve ulaşılmak istenen amaç mesleki ahlâk konularını belirlemek ve kişinin kendi değer yargılarını kullanarak davranışlarında uygun yön kararını vermesine yardımcı olmaktır. Ahlâki ikilemlerin çözümünde izlenecek olan süreç şu altı aşamadan oluşmaktadır⁶⁰:

- 1- İlgili olayların tespit edilmesi
- 2- Olaylardan mesleki ahlâk konularının tanımlanması
- 3- İkilemin sonucundan kimin etkilendiğinin ve her kişinin ya da grubun nasıl etkilendiğinin belirlenmesi.
- 4- İkilemi çözmesi gereken kişinin uygun seçenekleri tanımlaması,
- 5- Her seçeneğin geçerli sonucunun tanımlanması
- 6- Uygun davranışa karar verilmesi

⁶⁰ Selimoğlu, A.g.e., s.146

1.1.3.2.Meslek Ahlâkının Gelişimi

Meslek ahlâkı hakkındaki araştırmalar, yirminci yüzyılın başlarında Avrupa ve Amerika'daki geleneksel liberal anlayışın zayıflaması ve sosyalist akımın güçlenmesi ile başlamıştır. Bu aynı zamanda bir meslek olarak işletmeciliğin ve bir disiplin olarak yönetim biliminin de bir disiplin olarak belirmeye başladığı yıllara denk gelmektedir. Aynı yıllarda F.W. Taylor yönetim biliminin temellerini atmaktaydı. Sosyalist ve liberal hareket arasında şiddetlenen tartışmalar aynı zamanda işletmelerin ve işletmeciliğin amaçlarının ve topluma katkı veya zararlarının da tartışılmaya başlanmasına neden olmuştur. Bu sayede işletmecilikte ahlâki değerler de sorgulanmaya başlanmıştır. Örneğin tekel konumundaki şirketlerin karları da bu bağlamda ele alınmıştır. 1900-1920 yılları arasında ahlâkçılar, kadın ve çocukların çalışma koşullarının iyileştirilmesi, işçilerin tazminat hakları ve reklamlarda gerçeğe uygun bilgi verilmesi gibi ahlâki konuları tartışmışlardır. 1904-1918 yılları arasında ABD'de verilen "ticaret ahlâkı" derslerinde daha çok iyi işletmeciliğin iyi bir ahlâk temeli olması gerektiği üzerinde durulmuştur. Yine 1908-1915 yılları arasında Britanya'daki Scheffield Scientific School'da verilen ticaret ahlâkı derslerinde ahlâki rehberliğe ihtiyaç duyulan temel işletmecilik konularının saptanmasına çalışılmıştır⁶¹.

Amerika'daki meslek ahlâkı gelişim süreci beş ayrı aşamada ele alınabilir. Bu aşamalar 1960 öncesi, 1960'lar, 1970, 1980 ve 1990 dönemidir. Bu dönemdeki gelişmeler aşağıdaki gibi olmuştur.

1960 öncesinde, işletmelerle ilgili ahlâksal sorunlar dini bir konu olarak tartışılmaktaydı. Dini liderler eşit maaş ve çalışan hakları gibi konuları sorgulamaktaydı. Her inanış ahlâksal konuları sadece işletmelere değil politikaya, hükümete, aileye, kişisel yaşayışa ve hayatın diğer alanlarına uygulamaya çalışmaktaydı. 1960'lı yıllarda, Amerika toplumu sebeplere dönüş yapmıştır. Bu yıllar; kirlilik, nükleer atıklar gibi ekolojik sorunlar ve tüketici koruma hareketlerinin ortaya çıktığı dönemdir. 1970'li yıllarda meslek ahlâkı olgusu önemli bir çalışma alanı olarak ortaya çıkmıştır. 1980'ler de işletme akademisyenleri ve uygulamacılar meslek ahlâkını bir çalışma alanı olarak bilmekteydiler. Meslek ahlâkı merkezleri meslek ahlâkıyla ilgili yayınlar yapmış, dersler vermiş, konferans ve seminerler düzenlemişlerdir. 1990'lı yıllarda serbest ticaret

⁶¹ Arslan M, **A.g.e.**, ss..35-36

ve açık rekabet sınırlı ticaretin ve yönetilen rekabetin yerini almıştır. Bu günlerde meslek ahlâkı ahlâksal sorunlarla ve işletme faaliyetlerinin ahlâki boyutuyla ilgilenen gelişen bir çalışma alanıdır. Meslek ahlâkı, felsefe teorisi veya ilahi kurallar gibi hangi açıdan bakılırsa bakılsın bazı özel yönetsel sorunlara çözüm bulmaya yönelik bir çalışma alanıdır. Günümüzde iş ortamında ahlâksal karar verme, felsefi, ekonomik, sosyal, psikolojik ve dini açıdan araştırılmaktadır. Meslek ahlâkı, gelecekte uluslar arası ahlâksal anlaşmalarla ilgilenecektir. Çünkü kabul edilen meslek ahlâkı bir kültürden diğerine değişmektedir ve evrensel meslek ahlâkı standartları mevcut değildir. Çok uluslu işletmeler ahlâksal yönetim ve ahlâksal çatışmaların çözümüyle uğraşacaklardır. Gelecek ahlâksal konulara fazla farklılık ve yöneticilere de daha fazla ahlâksal karar verme sürecini anlama zorunluluğu getirecektir⁶².

Yirminci yüzyılın son on yılında gelişen enformasyon teknolojileri ve Internet, gezegenimizi şimdiye kadar hiç olmadığı kadar bir bütün haline getirmiş ve bir iletişim devrimi yaşanmıştır. 1993'te Sovyetler Birliğinin çöküşüyle sosyalist sistem de çökmüş, pazar ekonomisi sosyalist devletin hala varlığını sürdürdüğü Çin'e kadar girmiştir. Bu gelişmelerle birlikte artan iş hacmi ve dünya nüfusunun çevreyi ciddi boyutlarda tehdit etmeye başlaması meslek ahlâkının kapsamına firmaların neden olduğu çevresel sorunları da eklemiştir. Küreselleşmenin bir sonucu olarak ortaya çıkan çokuluslu ve küresel firmalarda, kültürel farklılıkların üstesinden gelme, ayrımcılık gibi konular meslek ahlâkı araştırmalarının popüler konuları arasına girmiştir. Yirmi birinci yüzyıla girildiğinde firmaların en az devletler kadar dünyada ağırlığının artmasıyla birlikte, meslek ahlâkı da küresel düzeyde önemi artan bir disiplin haline gelmiştir⁶³.

1.1.3.3.Meslek Ahlâkına Duyulan Gereksinimin Nedenleri

Klasik olarak meslek denilince, genellikle hukuk, tıp, ilahiyat ve akademisyenlik kapsanır. Ancak zamanımızda diğer başka meslek grupları da meslek kapsamında değerlendirilmektedir. Bir işin meslek sayılabilmesi için bazı koşullar vardır;

- Mesleklerin entelektüel bir boyutu vardır ve belir bir akademik eğitim süresini gerektirirler. Bu akademik eğitim ihtisaslaşmayı da gerektirir.

⁶² Türk, A.g.e., ss.26-27

⁶³ Arslan M, A.g.e., s.40

- Meslekler, mensupları için özgeci yani fedakârca davranışlar beklerler. Başka bir deyimle bir mesleğin mensuplarının amacı birinci olarak kendilerine ihtiyaç duyanlara hizmet etmektir. Başkalarına ve topluma hizmet meslek olmanın esasını teşkil eder.
- Bir meslekte bütün meslek üyelerinin yer aldığı organize bir meslek örgütünün varlığı gereklidir. Bu meslek örgütü, özerk ve kendi kendini yöneten kolektif bir özelliğe sahip olmalı ve ehliyet sahibi üyelerini kontrol etmek, mesleki eğitim için rehberlik yapmak, mesleki uygulamalar için kabul edilebilir standartlar geliştirme gibi sorumluluklar taşımalıdır.
- Son olarak meslekler toplumda çok özel bir ilişki içindedirler. Bu özel ilişki, belirli meslek sahiplerine bazı güç ve ayrıcalıklar verir. Bu tür ayrıcalıkların ardında yatan neden, genellikle tekel özelliği taşıyan bu mesleklerin topluma karşı görevlerini etkili bir şekilde yerine getirebilmeleri ve mesleklerinin gereklerini yapabilmeleri için bu tür ihtiyaçlara ihtiyaç olduğudur. Bunun yanında toplum bazı meslekler için ek imkânlar da sunar, eğitim yardımları, kütüphaneler, hastaneler, araştırma faaliyetleri gibi. Bir mesleğin toplumdan sağladığı avantajlarla, toplumu o meslekten sağladığı avantajlar, bir meslek ile toplum arasında bir tür sosyal sözleşmenin varlığına işaret etmektedir. İşte bu sözleşme belli bir meslek ile toplum arasında ilişkilerde ahlâki bir altyapı oluşturmaktadır ve meslek sahiplerinin topluma karşı özel bir ahlâki sorumlulukların olduğunu göstermektedir⁶⁴.

Yukarıda bahsedilen mesleklerin özelliklerine bakıldığında bu özellikler içinde özellikle son olarak bahsettiğimiz; “meslekler toplumla çok özel ilişki içindedir” özelliği, her mesleğin, meslek ahlâkının varlığına duyulan ihtiyacın kaynağını oluşturmaktadır. Toplum ile meslek arasında süregelen bu ilişki özellikle bazı mesleklerde; meslek mensubuna çeşitli avantajları da beraberinde getirir. Mesleği icra eden meslek mensupları, mesleğin sağladığı bu avantajlardan ancak, meslek ahlâkına uygun hareket ettikleri süre içinde yararlanırlar.

⁶⁴ Arslan M, A.g.e., ss.74-75

Bir mesleğin toplumdan sağladığı avantajlarla, toplumun o meslekten sağladığı avantajlar bir meslek ile toplum arasında bir tür sosyal sözleşmenin varlığına işaret etmektedir. Bu sözleşme, belli bir meslek ile toplum arasındaki ilişkilerde ahlâki bir altyapı oluşturmaktadır ve meslek sahiplerinin topluma karşı özel bir ahlâki sorumlulukları olduğunu göstermektedir⁶⁵.

Meslek ahlâkının ayırt edici özelliği, kamu vicdanının ona karşı gösterdiği ilgisizliktir. Bir mesleki görevi yerine getirmede yapılan hata, söz konusu meslek çevresinin dışında pek eleştirilmez. Çünkü herkes o mesleğin gerektirdiği sorumlulukların ne olduğunu tam olarak bilemeyebilir. Örneğin; ticaret ve sanayi çevrelerinde kredi değerliliğini zayıflatan bir fiilde bulunmak itibar zedeler. Başka bir çevrede ise, mesleki suçlar kamu vicdanını etkilese de önemi, suçların ağırlık derecesine göre değişir. Zaman içerisinde kültürel, bilimsel, ekonomik ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak meslekler de değişime uğramaktadır. Toplumun büyük bölümünün meslek ahlâkıyla ilgilenmemesi toplumda meslek ahlâkını oluşturacak ve ilerlemesini sağlayacak bir takım meslek gruplarının organize olmasını gerekli kılmıştır. Mesleklerin işlevlerine göre ayrılmaları çok çeşitli ahlâkın doğmasına neden olmuştur⁶⁶.

Meslek ahlâkı, mesleki faaliyetin gerçekleştirilmesi esnasında önceden belirlenmiş ahlâki ve mesleki ilkelere göre davranmayı gerektiren bir disiplindir. Herhangi bir mesleğin toplumda güven ve saygı kazanmasını sağlayan en önemli unsur, mesleği icra eden meslek mensuplarının belirlenmiş bu ahlâki ve mesleki ilkelere ne derecede bağlı kaldıklarıdır. Meslekler kendi içinde örgütlenerek, yönetilerek ve denetimlerini de kendi içlerinde yaparak, meslek mensuplarının ahlâk dışı davranışlarını gerektiğinde cezalandırarak ve bu tip davranışları gösteren meslek mensuplarını görevden men ederek, o mesleğin saygınlığını koruyabilirler.

Bir meslek kuruluşu ne kadar iyi organize olmuşsa, vicdanlar üzerindeki ahlâki kontrolleri o kadar etkili olacaktır. Ve en önemlisi meslek ahlâkı gelişecek ve saygı görecektir. Bazı mesleklerde örneğin, ülkemizde silahlı kuvvetlerde bu olgu gözlenmektedir. Son yıllarda yaşanan meslek ahlâkındaki yozlaşma, toplum yapısının

⁶⁵ Z.Eser Nalbant, “İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve İş Ahlâkı”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Y.2005, C.12, S.1, s.198

⁶⁶ Gülsün İşseveroğlu, “İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve Etik”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Y.2001, C.8, S.2, ss.55-56

gittikçe bozulma eğiliminde olduğunu göstermektedir. Çağdaş toplumların tutulduğu umumi hastalıklar bu sebepten ileri gelmektedir. Gerçekte hastalık fikri bir hastalık değildir. Eğer bugün bir hastalığın ızdırap çekiliyorsa bunun nedeni, henüz gerekli olan değerlerin yerine oturtulmamış olmasıdır. Doğru ile yanlış arasında sabit bir sınır yoksa ve başarı etik olmayan hareketleri bağışlatıyorsa bir ahlâk disiplini kurulamaz. Her türlü ekonomik disiplin eksikliği etkisini, ekonomik hayatın ötesinde de gösterir ve bunun sonucu olarak, toplum ahlâkında çöküş eğiliminin boyutları büyük olur. Ekonomik hayatın ahlâkı değerlerden uzaklaşması, kamu hayatı için bir tehlike teşkil etmektedir. Sorumluluk bilincinin vicdanlarda yer etmesi için söz konusu değerlerin ısrarla uyanır tutulmaya çalışılması gerekir. Bu da ancak, sorumlulukları hatırlatan organize olmuş bir grubun varlığı ile mümkün olabilir⁶⁷.

1.2.MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEĞİN DİNAMİKLERİ

1.2.1.Muhasebe Mesleği ve Mesleğin Tarihsel Süreci

Muhasebe; bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün Finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir “*bilgi sistemi*” dir⁶⁸.

Muhasebe mesleği; ülkenin iktisadi bütünlüğünü oluşturan kurum, işletme, vakıf, dernek, sendika, siyasal parti gibi hesapsal birimlerin muhasebe işlerini yasalara, kurallara, ilkelere, yöntemlere uygun, tarafsız, nesnel, sır tutar ve güvenilir bir tutumla, belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yapan kişilerin sürekli olarak edindikleri iş ve uğraş alanıdır. Muhasebe mesleği bir uğraşının meslek olarak nitelendirilebilmesi için gerekli olan özelliklere sahiptir. Bir uğraşının meslek olarak kabul edilmesine yönelik bir uğraşı; 1- Karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısı içeriyorsa, 2- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılıyorsa, 3- Kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıyorsa bir meslek olarak kabul edilebilmektedir. Bu bağlamda muhasebe mesleği bu özelliklerin hepsini birden taşımaktadır. Şöyle ki; muhasebe, işletme ile ilgili tüm kişi ve kuruluşlara ihtiyaç

⁶⁷ İşseveroğlu, A.g.e., s.56

⁶⁸ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Genişletilmiş 6. Baskı, Ankara, 1997, s.9

duydukları finansal nitelikli bilgileri üretip bunları raporlar aracılığıyla ilgililere sunarken aynı zamanda ekonomik sosyal ve teknolojik alanlardaki gelişmelerin etkisiyle de ürettiği bilgilerin kapsamını genişletmekte ve niteliklerini değiştirmektedir⁶⁹.

Belirli sertifikalar veya lisanslar sonucu icra edilebilecek mesleklerin hepsinin uyması gereken standartlar vardır. Ancak belli bir konuda uzmanlaşıp o konunun yüklediği sorumluluklar taşındığı zaman profesyonellikten bahsedilebilir. Dolayısıyla bu denli uğraş sonucu elde edilen profesyonellik özel bir statüye kavuşmak ve bu statüyü korumak için çaba göstermektir. Profesyonelliğin dört temel vasfı olduğu kabul edilmektedir⁷⁰.

- Özel bir bilgi birikiminin formal bir eğitim sonucu belirli sertifikalara bağlı olarak elde edilmesi
- Mesleğe gereksinim olduğunu gösteren ve güçlendiren faydalı “sosyal” amaçlara bağlılık
- Gerektiğinde cezai yaptırım da kullanılacak şekilde kendi kendini yönetme yetkisi
- Toplumda ortalamanın üstünde statü ve prestij,

Muhasebe Mesleğini bu dört vasfı da bünyesinde barındıran profesyonel bir meslektir. Muhasebeci; Profesyonel meslek mensupları, sahip oldukları güç, statü ve zenginlikleri dolayısıyla toplumda ayrıcalıklı bir konuma sahiptirler. Profesyonel meslek mensuplarına toplumsal ayrıcalığı sağlayan güç, statü ve zenginlik olgularının temelinde mesleki bilgi, toplum tarafından kabul görme, mesleki ahlâk kuralları, otonomi-otorite ve mesleki kültür gibi özellikler yer almaktadır⁷¹.

Günümüze muhasebe mesleğini özünden uzaklaştıran üç sorunun var olduğu öne sürülmektedir. Bunlardan ilki; ticarileşmenin giderek artmasıdır. Bu süreç, muhasebecilerin işlerinde kişisel çıkarları ile müşteriye hizmet etme arasında sıkıntıya düşmelerine neden olmaktadır. Bu gelişmelerin bir sonucu olarak mesleğin, bir kamu

⁶⁹ Beyhan Marşap, “ Muhasebe Mesleği Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Y.1996, S.37, s.119

⁷⁰ Mugan, Can Şimga, “Ahlâk Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, C.1,S.2, Haziran 1999, s.8

⁷¹ Orhan Akışık, **Uluslar arası Karşılaştırmalı Bir İnceleme Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlâk Kuralları**, Türmob Yayınları, Yayın No: 255, Ankara, 2005, s.5

hizmetinden çok özel hizmet alanı ile ilgili olduğu düşünülmektedir. İkincisi, iş hayatı ile meslekteki yapı ve ilişkilerde artan karmaşıklılıktır. Üçüncüsü de, ahlâki değer ve standartlardaki değişimdir.

Büyüyen sermaye piyasası, değişen teknoloji ve gelişen demokrasiler; genişleyen hizmetler için bir çağrışı hareketi geçirmek ve Dünya çapında muhasebeciler için artan ihtiyacı yaratan önemli yönlendirici güçlerdendir. İhtiyaç duyulan bilginin giderek genişlemesi ve çeşitlenmesi, muhasebecilik mesleğinde bugün nasıl çalışıldığını değil, aynı zamanda gelecekte nasıl çalışılacağını etkileyecek araştırmaların önem kazanmasına neden olmaktadır. Mevcut küresel iş çevresi ve muhasebecilerin dünyasını şekillendiren güçlerin çoğu, benzeri görülmemiş bir hızla devam edecek olması, hızla büyüyen ekonomiler, yeni teknolojiler, uluslar arası sınırların kayması, artan düzenleyici etkiler, uluslar arası muhasebecilik mesleğini sürekli olarak kendisini, rollerini ve sorumluluklarını incelemeye mecbur etmektedir. Piyasaların hızlı küreselleştiği ve bilginin ticaret yapanlar için stratejik öneme sahip olduğu günümüzde, muhasebecilik mesleğinin de bu gelişmeler hazır olması gerekmektedir⁷².

1.2.1.1. Türkiye’ de Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Süreci

Muhasebe ve muhasebe mesleğinin tarihçesi hayli eskidir. Bugünkü anlamda muhasebeye ise; 1360’lı yıllarda İran’ da rastlanmıştır. Bu devirde muhasebe mesleğini icra edenler, meslekte çok iyi yetişmiş, tecrübeli ve seçkin kişilerdir. Bu nedenle de bu ülkede muhasebecilik saygınlığı kabul edilmiş bir meslek olmuştur. Osmanlı Devleti’ nde ise; muhasebe meslek mensuplarının, Osmanlı bürokrasisi içinde bir başka ayrıcalığı da vardır. Bu mali konulardaki kararlarında da etkin bir görev üstlenmeleridir. Osmanlının Bakanlar Kurulu’nda (Divan) her zaman bir muhasebe mesleği mensubu bulunmuştur. Birçok Sadrazam’ın, yani Başbakan’ın, muhasebe mesleğinden yetişmiş olduğunu belirtmek de uygun olacaktır⁷³. 19. Yüzyıl sonlarına doğru başlayan Muhasebe eğitimi ile birlikte muhasebeye ilişkin yapıtlar ortaya çıkmaya başlamıştır.

⁷² Ahmet Akın, “ 21. Yy. Muhasebe Mesleğinden Beklenen Görevler Neler Olmalıdır”, V.Muhasebe Denetimi Sempozyumu,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/30.%20AHMET%20AKIN.doc> (03 Şubat 2006)

⁷³ Sabri Bektöre, “Muhasebe Mesleği, Etik ve Enron Olayı”, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Y.2003, C.XIX, S.1-2, s.2

Fransa ve Almanya'nın muhasebe eğitimlerine olan etkisi ülkemizde muhasebe sisteminin gelişmesinde de görülmektedir⁷⁴.

Özel sermaye birikiminin yavaş gelişmesinde, sermaye piyasasının oluşmamasında ve ortaklıkların ömürlerinin pek uzamamasında, ülkemizdeki muhasebe uygulamalarındaki az gelişmişliğin önemli katkısı olduğu, bu uygulamalara bakan tüm uzmanlarca kabul edilmektedir. Ancak bir kısır döngü etkisi ile, bu ekonomik koşullar da ülkemizde muhasebe uygulamalarının iyileşmesini önlemişlerdir. Bu nedenle, bu kısır döngünün, bir çok ülkede olduğu gibi bizde de bir meslek kanunu ile kırılmaya çalışılmıştır. 1932' den başlayan çabalara rağmen bu özlem, 1989' da ancak gerçekleşmiş ve onu izleyen dokuz yıl içinde meslek önemli bir gelişme hızına ulaşmıştır⁷⁵. Muhasebe ve Muhasebe Mesleği esas itibariyle tarih içinde çok ilginç gelişmeler göstermiştir. Bu ilginç gelişmeler hiç kuşku yok ki çok uzun bir tarihi geçmişe sahiptir. Bu sebeple Muhasebe ve Muhasebecilik mesleğinin geçmişini daha geniş bir perspektifte incelemek yararlı olacaktır;

1.2.1.1.1. İlkçağda Muhasebe Mesleği

Tarih içerisinde ilk muhasebe kayıtlarının ne zaman ve hangi medeniyet tarafından kullanıldığı yolunda kesin bir bilgi mevcut olmamakla beraber, muhasebe tarihçileri arasında genel eğilim, ilk yazı ve sayıların kullanılmaya başlandığı “Mezopotamya Uygarlıkları”nda ve “Eski Mısır”da, muhasebe uygulamalarının da başladığının kabul edilmesi yönündedir. Ancak bu yıllara ait, özellikle muhasebe tarihinde yer alabilecek bulgulara rastlanmamıştır⁷⁶.

Tarihte ilk envanter işlemlerinin Mısır'da mal takibi amacı ile yapıldığı bilinmektedir. Eski Mısır'da muhasebe tarihi için önemli sayılabilecek bir başka yenilik ise, muhasebenin bütçe ayağının oluşmaya ve yazılı planların kullanılmaya başlanmış olmasıdır. Ayrıca Pers İmparatorluğu'nda topraklarının genişliği sebebi ile orduların

⁷⁴ Fuat Öksüz, “Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu Açısından Yeni Ufuklar”, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/11-%20FUAT%20OKSUZ.doc> (03 Şubat 2006)

⁷⁵ Mustafa Aysan, Burhan Sarıoğlu, Kerem Karioğlu, **Cumhuriyetin 75. Yıldönümünde Muhasebe Tarihi**, Türmob Yayınları, Yayın No 51, Ankara 1998, s.9

⁷⁶ Aysan ve diğerleri, **A.g.e.**, s.10

beslenme ve giyecek ihtiyacının karşılanması sırasında, denetim aracı olarak da yine muhasebe kullanılmıştır. (M.Ö. 500–400) Eski Yunan Medeniyetinde, muhasebenin önemi, sikke paranın kullanılması ile çok farklı bir boyuta taşınmıştır. Envanter işlemleri maddi sorumluluk doğuran işlemler olarak ortaya çıkmıştır. Devlet Muhasebesi eski Yunan medeniyetinde daha çok ön planda yer almış, devletin varlıklarının kayıtları, halktan seçilen kişilerce yapılmıştır. Eski Roma’ da muhasebe düzeni ilk ke bir biri ile bağlantılı farklı kayıt ortamları ile şekillenmiş ve bugünkü anlamdaki “muhasebe sistemi” nin temelleri atılmıştır. Eski Roma medeniyetinden sonra, M.S. ilk 500 yıl içinde, envanter kavramı gelişmiş, varlıkların sınıflandırılması daha belirgin hale gelmiştir. Orta Çağ boyunca batı Avrupa’ da gezici muhasebeciler ortaya çıkmış ve para karşılığında raporlar düzenlemeye başlamışlardır. 13.yy batı Avrupa’ da günümüzdeki Kasa Defterine çok benzer bir defter kullanılmakta, bu defter üzerinde yapılacak düzeltmeler için özel izinle yetkili noterlere başvurulmakta, defterlerin toplamı düzenli aralıklarla alınmaktaydı. Devlet ve: Manastır muhasebesinin, ticari muhasebeden daha önce gelişmiş olması, özellikle 14. yy. boyunca muhasebenin masraflar ve mal hareketlerinin saptanması ile denetim amacına yönelik olarak kullanılması sonucunu doğurmuştur. Muhasebe bilgilerinin denetimi uygulaması İngiltere’ de ortaya çıkmıştır. Bu işleri yapan uzmanlar kraliyet tarafından resmen görevlendirilmiş “mali denetçiler” olarak adlandırılmışlardır. Ortaçağ boyunca, muhasebenin Avrupa’daki bu çok yönlü gelişimini, 15.yy. ve sonrasında “çift taraflı kayıt usulünün” kullanılmaya başlaması izlemiştir⁷⁷.

1.2.1.2.2.Önceki Türk Devletlerinde Muhasebe Mesleği

Eski Türk Devletlerinde ilk yazılı belgelere Göktürk Devletinde rastlanmaktadır. Göktürklerin egemenliğine son veren Türk boylarından biri olan Uygur’lar Ms. 745 yıllarında bağımsız bir devlet olarak yaşamlarını sürdürmeye başlamışlardır. Uygur devletinden günümüze ulaşan belgelerden, daha çok devlet harcamaları ile ilgili bir belge düzeninin mevcut olduğu anlaşılmaktadır. Ancak Uygulardan günümüze ulaşan belgeler daha çok hukuki nitelik taşımakta ve Uygurların belirli bir hukuk düzenine sahip olduğunu göstermek dışında, düzenli bir muhasebe kaydı niteliği taşımamaktadırlar. Karahanlılar döneminde yazılan en önemli yapıtlardan biri olan

⁷⁷ A.g.e., ss.10-11

“Kutadgu Billig”, devlet işleri ile ilgili olarak, hesap düzeni ve muhasebeciye dönük ilk ciddi görüşleri ortaya koymaktadır⁷⁸. Türkler’in Orta Asya da ve Anadolu da kurdukları Türk Devletlerinde devletin muhasebesi gelir ve gider esasına göre kayıt altına alınmıştır. Türklerde muhasebeye dönük hesap düzeni ile ilgili ilk yazılı yapıt Karahanlılar döneminde yazılan Kutadgu Biligtir⁷⁹. Eserin 202. sayfasında yer alan diyalog bölümünde, hükümdarın haznedarın nasıl olması gerektiği konusunda yönelttiği soruya Ögdülmüş (Akıllı) 53 adet cümle ile görüş belirtmiştir. Belirtilen görüşler, bugün “Sosyal Sorumluluk Kavramı” başlığı altında tanımladığımız muhasebeci davranışları tanımlanmıştır. Ayrıca bugün muhasebe standartları ile eşdeğer sayılacak ilkelere de bu bölümde belirtilmiştir. İlhanlılar döneminde özellikle günümüzde, muhasebenin genel kabul görmüş ilke ve kavramları arasında sayılabilecek bazı yeni kurallar, bu dönemde vergi ve ziraattaki yolsuzlukları önleyici tedbirler olarak düşünülüp uygulamaya konmuştur. Kayıt sistemindeki ortak değer ölçüsünün tek bir para birimi olarak alınması ve kayıtların dönemsellik kavramı çerçevesinde tutulması gibi İlhanlılarda gerçekleştirilen düzenlemeler günümüzde de muhasebenin temel kavramları arasında yer almaktadır. Osmanlılara kadar kurulan en önemli Türk Devleti olan Selçuklu Devleti, muhasebe tarihinde, vakıflar ve buna bağlı olarak Vakıf muhasebesinin gelişimi ile önemli bir yer tutmaktadır. Vakıfların gelişimi muhasebenin temel kavramlarından işletmenin kişiliği ilkesi doğrultusunda incelenebilir⁸⁰.

Görüldüğü gibi Osmanlı İmparatorluğundan önceki Türk Devletlerinde muhasebe mesleği devlet muhasebesi şeklinde işlev görürken özellikle vakıfların gelişimi ile birlikte sadece devlet muhasebesi şeklinde değil, devletin dışında bağımsız bir kişiliğe sahip olan kurumlarda da uygulanmaya başlamış ve mesleğin boyutunu genişletmiştir.

1.2.1.3.3.Osmanlı İmparatorluğunda Muhasebe Mesleği

Selçuklu ve Osmanlı devrinde ekonomik hayat sistem bakımından birbirinin uzantısıdır. Devlet gelirlerinin büyük kısmı, toprak ürünlerinden aynı olarak tahsil edilen “aşar” vergisi ile ticari emtiadan tahsil edilen “öşür” ile sağlanmıştır. Her türlü

⁷⁸ Aysan ve diğerleri, A.g.e., s.12

⁷⁹ http://www.tmud.org.tr/kaynaklar/Turk_osmanli_muhasebe.doc (24 Aralık 2006)

⁸⁰ Aysan ve diğerleri, A.g.e., ss.12-13

ayrıntısı düşünülmüş bu kapsamlı vergi sistemi içerisinde bir muhasebe kayıt düzeni olmak zorundadır. Aşara ilişkin muhasebe kaydı diyebileceğimiz en önemli kayıtlar 2. Mehmet zamanından gelmektedir. Bu dönemde tahrir denilen kayıtlar ve buna ilişkin çıkarılan kanun ve nizamnamelerde aşara ait kayıtlara rastlanmıştır. Osmanlı döneminde yukarıda bahsi geçen mültezimlere ilişkin kayıtlar önemli muhasebe kayıtlarıdır. Osmanlı imparatorluğunun son dönemlerinde muhasebe uygulamalarında da batı etkisi görülmeye başlamıştır. Bu tarihte genel hatları ile Fransız Ticaret Kanunu’ nun tercümesi olan Kanunname-i Ticaret (1850) kabul edilmiştir. Bu dönemde diğer ülkelerde olduğu gibi, muhasebenin kapsamı, bugünkü anlamıyla, “Genel Muhasebe-Finansal Muhasebe” ile sınırlı kalmıştır. Yabancı Sermaye ile kurulmuş olan, kamu hizmetleri gören işletmeler, maden işletmeleri, ulaştırma işletmelerinde ve imtiyazlı şirketlerde, muhasebe yine bu dar çerçeve içerisinde uygulanmıştır. Aynı yıllarda, 1883 yılında kurulan ve bir ticaret okulu olan “İstanbul Ticaret Mektebi Âlisi”, “ Darüşşüfaka” ve “Askeri Rüştîye, İdadi” okullarının ders programlarında Muhasebe dersleri yer almıştır. Fransız etkisindeki muhasebe usul ve esasları bu suretle Türk Muhasebecileri tarafından da kullanılmaya başlamıştır⁸¹.

1.2.1.4.4.Cumhuriyet Tarihi Boyunca Muhasebe Mesleği

Muhasebe ve denetim mesleğinin Cumhuriyet Tarihimiz içerisinde gösterdiği gelişim özellikle dünya ülkeleri ile göreceli olarak incelendiğinde çok yavaş ve birçok başarısız denemelerle doludur. Bu yavaş gelişmede, Pazar ekonomisi kurallarının ve özel işletmelerdeki gelişmelerin 1980’lere kadar gecikmesinin payı vardır.

Günümüze kadar Muhasebe ve Denetim mesleğinin gösterdiği gelişmeler ve örgütlenme sürecinin son 10–15 yılda gerçekleştirdiği göz önüne alınırsa, Muhasebe ve Denetim mesleğinin Türkiye için yeni bir meslek olarak nitelendirilmesi, dışarıdan bakan birisi için oldukça doğru sayılabilecek bir yorumdur.

Türkiye’ de Muhasebe mesleği tarihinin yavaş gelişmesindeki en büyük neden, bu mesleğe talebi yaratacak kurumların mevcut olmayışıdır. Türkiye’ de uzun süre, ekonomik faaliyetlerin hacimsel olarak büyük bir kısmı devlet yatırımlarıyla oluşturulmuş, “Kamu İktisadi Teşebbüsleri”nce sürdürülmüştür. Cumhuriyet muhasebe

⁸¹ Aysan ve diğerleri, **A.g.e.**, ss.13-15

tarihinin başlangıç noktası olarak esasen bugünkü anlamda ilk “Kamu İktisadi Teşebbüsü” olan “Sanayi ve Maadin Bankası”nın kuruluş tarihi 1926 yılı alınabilir. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin muhasebenin Cumhuriyet dönemi içerisindeki gelişimindeki rolü çok önemlidir. Kamu iktisadi Teşebbüsleri olarak da adlandırılan devlet işletmeleri, uzun süre, Türkiye’deki ekonomik faaliyetin hacimsel olarak en büyük kısmını oluşturmaktaydı. Bu durum serbest Pazar ekonomisinin ve buna bağlı olarak muhasebe ve denetim düzeninin gelişimini olumsuz yönde etkilemiştir. Sonuç olarak muhasebe mesleğinin Türkiye’ de kapsamlı tek uygulama alanı Kamu İktisadi Teşebbüsleri olmuştur. Devlete ait bu işletmelerde kurulan muhasebe ve denetim düzenleri için yurt dışından muhasebe uzmanları getirilmiş, bu dönemde Türkiye’ ye gelen Alman muhasebe uzmanları, muhasebe uygulamasının gelişimini etkilemişlerdir⁸².

Bu dönemde yürürlüğe giren 865 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) Alman Ticaret Kanunundan alınmış, bu sebeple de özellikle anonim şirketlerin hesapları ile bilânçolarını ilgilendiren açıklamalar Alman literatüründen yararlanılarak gelişmiştir. TTK 1926 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu kanun şirket hesaplarının tutturulması ve karın hesaplanması üzerinde durmuş, ancak bilanço ve kar/zarar tablolarının düzenlemesinin yanında envanter çalışmaları ile ilgili düzenlemeler de getirmiştir.

1.2.1.5.5.Muhasebe Mesleğinin İlk Meslek Kanunu

Türkiye’ de muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğini yasal çerçeveye oturtma çabalarının çok uzun bir geçmişi vardır. Cumhuriyet Türkiye’sinin ilk yıllarına kadar uzanan bu çabalar 60 yıla yakın bir süre devam etmiştir. İlk kez 1932 yılında ele alınan bu konu, belli zaman aralıklarıyla sürekli gündeme gelmiştir⁸³. Ancak 1932 yılında ilk meslek yasası tasarısının, bakanlıklar arasında gidip geldikten sonra Maliye Bakanlığı’ nın arşivinde kaybolduğu bilinmektedir. 1937 - 1938 yılında meslek mensuplarının dernek kurdukları söylense de bununla ilgili bir belgeye rastlanmamıştır⁸⁴.

⁸² Aysan ve diğerleri, **A.g.e.**, ss.17-18

⁸³ Adnan Kahveci, “Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Önemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, S.1, Mart 1991, s.6

⁸⁴ http://www.tmud.org.tr/kaynaklar/tmud_muhasebe.doc (25 Haziran 2006)

Ülkemizde Muhasebe ve Denetim Mesleğinin yasal düzenlemeye kavuşturulabilmesi için 1932 yılından itibaren yapılan çalışmalar ve verilen mücadelelerin, Avrupa Topluluğu'na entegrasyon istekleriyle çakıştığı noktada yani 13 Haziran 1989 tarihinde meslek yasal olarak düzenlenmiştir. Bu tarihe kadar yapılmış en önemli düzenleme Sermaye Piyasası Kanununa bağlı olarak yapılan düzenlemeleridir⁸⁵.

1950 yılında yapılan büyük vergi reformu ile birlikte Maliye Bakanlığı İlk Vergi Usul Kanunu ile Gelir ve Kurumlar Vergisi tasarılarını hazırlamış, ancak bu kanunlar, vergi denetimi amacıyla uzmanlardan yararlanma ihtiyacını ve uzman muhasebeciye olan talebi doğurmuştur. Buna rağmen, Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan, Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Kurulu gibi organla geliştirilmiş ve Muhasebe, finansal raporlama ve denetim konularında 1980'lerin başlarına kadar, en geniş tecrübe ve uzmanlık sahibi olan kişiler, devlet kadrolarında yer almışlardır. 1926'da çıkarılan TTK 1956'da Türkçeleştirilmiş ve 6762 sayılı 1956 yılı Temmuz ayında kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Kanun, defter tutma şekillerini, defter çeşitlerini ve tasdik zamanlarını belirleyen kurallar getirmiştir. Kanunda, sermaye şirketleri ile ilgili bölümde denetçiler ve görevlerini tanımlayan hükümlerde yer almıştır. Burada Denetçilerin yıllık rapor düzenlemelerine ilişkin denetim faaliyet ve raporlamasını sağlayan düzenlemeler de yapılmıştır⁸⁶.

TTK bu düzenlemelerin yanında; özellikle özel sektörde itilafli olayların çözümünü sağlayabilmek ve tarafları korumak için yapılan düzenlemeleri de içermiş ancak çağdaş muhasebe kavramları ve standartları kanunda yer almamış, böylece muhasebe mesleğinin gelişimi; ticari işlemlerin kanuna uygunluğunun denetlenmesinde muhasebecilerin yerine mahkemelerin tanınması ile engellenmiştir. Kanun muhasebe usul ve esaslarının belirlenmesinde ve geliştirilmesinde de yetersiz kalmıştır.

1942 yılında “Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği” nin kurulması, ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişmesi içinde önemli bir kilometre taşı olmuştur. 1967 yılında adı “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği”ne dönüştürülen

⁸⁵ Ziya Disanlı, “Meslek Mensuplarını Yasal Hakları, Yükümlülükleri ve Karşılaştıkları Güçlükler”, 1. Muhasebe Denetimi Sempozyumu,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/01SEMPOZYUM/1GUN1OTURUM/01>

ZİYADISANLI.doc (03 Şubat 2006)

⁸⁶ Aysan ve diğerleri, A.g.e., ss.21-22

bu öncü dernek, 1942’ de Profesör Osman Fikret Arkun, İsmail Otar ve 12 arkadaşı tarafından kurulmuş bu alandaki ilk özel girişimdir. TMUD, ülkemizde mesleğin tanımlanması, topluma anlatılması, Dünya uygulamalarının ülkemize taşınması, konu ile ilgili uluslar arası çalışmalarda ülkemizin temsil edilmesi konularında çok değerli hizmetlerde bulunmuştur⁸⁷.

Ülkemizde TMUD’ nin kurulması ve TMUD’ nin Muhasebe Uygulamalarına ve Meslek Örgütlenmesine yaptığı katkılar önemlidir. Ülkemizde muhasebe meslek kanununun çıkmasını amaç edinen dernek ayrıca, 1969’ da üyelik koşulu olarak meslek staj ve sınav koşullarını getirmiştir. Dernek ayrıca, gelişmiş ülkelerde uygulanan muhasebe ilkelerinin ve uygulamalarının ülkemizde de uygulanmasına katkıda bulunmuş ve bu konuda önemli bir misyona sahip olmuştur. Muhasebe mesleğinin Türkiye’ deki gelişimine katkıda bulunan bir diğer uygulama da Muhasebe Kongreleridir. Ülkemizde 1957’den beri düzenlenen Muhasebe Kongrelerinin muhasebe mesleğinin gelişmesi ve çağdaşlaşması üzerinde önemli etkileri olduğu bir gerçektir.

Türkiye’de 70’li yılların sonunda bankacılık sektöründeki gelişmelere paralel olarak sermaye piyasalarında da büyük bir hareketlilik başlamıştır. Bu sektörü düzenleyen herhangi bir yasa olmamasından yararlanarak denetim düzeninden yoksun olarak birçok bankerlik şirketi kurulmuştur. Kendiliğinden oluşan bu piyasanın kontrolünü sağlayacak yasal bir mekanizma olmaması, sermaye piyasası ile bankacılık sisteminde büyük bir kargaşa yaratmıştır. Bu ihtiyacın gereği olarak 28.07.1981 tarihinde 2499 sayı ile Sermaye Piyasası Kanunu kabul edilmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu bu alanda yaptığı düzenlemelerle Bağımsız Dış Denetim şirketlerinin kurulmasına ilişkin usul ve esasları belirlemiştir. Türk muhasebe tarihinde Bağımsız Dış Denetim alanında yapılan ilk resmi düzenleme olması bakımından bu uygulamanın önemi büyüktür⁸⁸.

1980’li yıllara gelindiğinde muhasebe mesleği ve meslekle ilgili bu zamana kadar gerçekleştirilmiş olan yasal düzenlemelerin; örgütlenme, uygulama ve pek çok meslekte yasal olarak kabul edilmiş, ancak muhasebe mesleğinde henüz yasal bir düzenlemeye kavuşmamış meslek ahlâkı kuralları olmadan sürdürülmekteydi.

⁸⁷ A.g.e. , s.22

⁸⁸ Aysan ve diğerleri, A.g.e. , s.27

Muhasebe mesleğinde bu konuda düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Ülkemizde 1980 sonrasında ve özellikle 1984 yılından itibaren izlenen politikalar, böyle bir düzenlemeyi zorunlu hale getirmiş, sermaye piyasasının gelişmesi ve gelişen ekonominin önemli dinamiklerinden biri olan Muhasebe mesleğine olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır.

1.2.1.2.Dünya’ da Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Süreci

Muhasebenin ve muhasebecilik mesleğinin tarihi, insanlık tarihi kadar eskidir. Ancak, muhasebe ve denetleme mesleğini, bugünkü anlamda yasal olarak düzenleme son 100 yılın içinde 1880’ den beri ve özellikle 1900 yılından sonra görülmektedir. Bu konuda ilk örgütlenme ve düzenlemelerin İngiltere, Almanya, Amerika Birleşik Devletleri ve Fransa’ da yapıldığı, bunları öteki Avrupa ve Dünya ülkelerinin izlediği bu konuda yapılan araştırmalardan anlaşılmaktadır. Muhasebe ve Denetleme mesleğine, 1929 ekonomik bunalımının yaşandığı yıl ve onu izleyen yıllarda daha çok önem verildiği ve yasal düzenlemelerin daha çok bu yıllarda yapıldığı görülmektedir⁸⁹.

Dünya’ da muhasebe mesleğinin tarihsel sürecini incelerken; bugünkü anlamda yasal ilk örgütlenme ve düzenlemelerin yapıldığı ülkelerdeki gelişimini incelemekte fayda vardır;

Almanya;

Almanya’ da muhasebe mesleğinin yasal düzenlemesi, 19 Ağustos 1897 günlü Prusya Ticaret Odası Yasasına göre Muhasebe Denetçilerinin yeminli ticaret bilirkişileri olarak görev ve yetkilerini düzenleyen 30.01.1900 günlü Meslek Örgütü yönetmeliği ile başlamıştır⁹⁰. 1961 yılında çıkartılan bir yasayla İşletme Denetimcileri ve Yeminli Muhasebe Denetçileri, aynı yıl çıkartılan ayrı bir yasayla Vergi Danışmanı ve Vergi Yetkilisi’ni düzenlemiştir⁹¹. 1961’de bu yasa ile; Bir çoğu Hitler döneminden kaynaklanan çok sayıda ve farklı yönetmelikler kaldırılmıştır.

⁸⁹ Mehmet YAZICI, Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırmalar, **Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayınları**, İstanbul, 1986, s.17

⁹⁰ Yazıcı, A.g.e., s.17

⁹¹ Metin Başer, “ Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye”, 4. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/04.SEMPOZYUM/1GÜN1OTURUM/1-METINBASER.doc> (03 Şubat 2006)

- Mesleğe giriş, mesleğin uygulanması, mesleki görevler ve yükümlülükler oluşturulmuştur.
- Meslek, mali idarelere bağımlılıktan kurtularak bağımsız bir konuma kavuşturulmuştur.
- Bağımsız bir ihtisas mahkemesi yaratılarak meslek hukuku yönetmeliklerle güvenceye alınmış ve mesleğe uygun olmayan kişilerin meslekten ihracı mümkün hale getirilmiştir.

Mesleğin iki grup olarak yürütülmesi bu yasada korunmuş, 1972’de serbest muhasebecilerin sınavsız olarak mesleği icra etmeleri ile mali müşavirlik mesleğinin “Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)” lerin tek bir meslek grubu olarak aynı çatı altında birleştirilmesini gündeme getirdilmiştir. Meslek politikasındaki bu çatışmayı kanun koyucu 11 Ağustos 1972’de SMMM’ lik mesleğini tek bir meslek sınıfı olarak kabul ederek son buldurmuştur. 1500 SMMM’ nin Anayasa Mahkemesine her iki grubun tek bir meslek çatısı altına alınmasına karşılık açtıkları davayı Anayasa Mahkemesi 1 Şubat 1973’de gerekçesiz reddetmiştir. Mesleğin tek bir grup içine alınması Serbest Muhasebeci (SM)’ lerin geçici bir zaman için öngörülen bir seminere katılım ve bir mülakat sınavı ile SMMM olması sağlanmış, eğitimini tamamlamış ve 10 yıl mali işlemler konusunda çalışmış kişilere sınava girme hakkı tanınmıştır. 1975’de birleştirilen her iki meslek grubu için tek bir meslek odası kurulmuştur. 1990’da Almanya’nın birleşmesinden sonra Doğu Almanya’da 40 yıl boyunca yasaklanmış olan mesleğin tekrar 5 yeni eyalette SMMM’ lik yasasına alınarak bu eyaletlerde de yeni bir yapıya kavuşturulmuştur. 1991’de bu yeni eyaletlerde de Meslek Odaları kurulmuştur⁹². Meslek mensupları üç ayrı meslek örgütüne bağlı olarak çalışmaktadırlar. Meslek, Federal İktisat Bakanlığı gözetimindedir. Almanya’da staj süresi oldukça uzundur. Sınavlar, Federal İktisat Bakanlığı tarafından oluşturulan farklı kuruluşların temsil edildiği bir kurul tarafından yapılır. Almanya’da bir çok yasa ile meslek mensuplarına çok önemli denetim ve gözetim yetkileri verilmiştir⁹³.

⁹² M. Sema Ülker, “ Almanya’ da Muhasebe Mesleği, Sınıflandırılması, Yetki ve Sorumlulukları”, **3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, 30 Nisan-4 Mayıs 1997, s.34

⁹³ Başer, A.g.e., s.1

İngiltere;

İngiltere’ de muhasebe mesleği, İngiltere’ye özgü geleneklerle oluşmuş Kraliyet Ruhsatı ile yasal olarak düzenlenmiştir. 1840-1850 yıllarında başlayan büyük sermaye hareketleri ve bu yıllarda kurulan büyük demiryolu şirketleri, muhasebe ve denetleme işlerinin önemini artırmış ve mesleğin düzenlenmesini gerektirmiştir. İngiltere’ de muhasebe mesleği, çeşitli yıllarda, örneğin 1854, 1871, 1872, 1877 yıllarında kurulan Birlik, Dernek gibi meslek örgütlerinin resmen kabulü için başvuruları üzerine 1880’ de yürürlüğe giren “Royal Charter” Kraliyet Ruhsatı ile yasal olarak düzenlenmiştir. Bugünkü Ruhsatlı Muhasebeci sanı, bu yasal düzenlemeye dayanmaktadır. İngiltere’ de çeşitli yıllarda çıkartılan iktisadi hayatla ilgili yasalarda, örneğin 1845 Şirketler, 1883 İcra ve İflas gibi sermaye hareketleri ile ilgili yasalarda, muhasebecilere sürekli artan yetki ve sorumluluklar verilmiştir. Böylece, İngiltere’ de bir yandan Kraliyet Ruhsatı, öte yandan ilgili kanunlarla, muhasebe mesleği, yasal olarak düzenlenmiştir⁹⁴.

İngiltere’ de Ruhsatlı Muhasebeci, Yeterlilik Belgeli Muhasebeci, Maliye ve İşletme Muhasebecisi, Muhasebeci unvanlarıyla çalışan meslek mensupları, bu unvanlara, tahsil şartına bağlı olmadan üç aşamalı sınavı kazanarak sahip olabilirler. Sınavlar Meslek Örgütlerince oluşturulan sınav kurulu tarafından yapılır. Bir çok yasa ile meslek mensuplarına yetkiler verilmiştir. İngiltere’de Muhasebe ve Denetim işleri belli meslek mensupları tarafından yürütülür⁹⁵.

Amerika;

A.B.D.’deki muhasebe mesleğinin kökenine yönelik bir analiz, bize modern kamu muhasebesi (public accounting) mesleğinin ondokuzuncu yüzyılın ikinci yarısı esnasında Büyük Britanya’dan kaynaklandığını göstermektedir. 1986’da New York eyaleti yasama organı “sertifikalı kamu muhasebecisi” (certified public accountant) başlığını kullandığı ilk yasası geçirdi. Böylece Amerika Birleşik Devletlerin’de kamu muhasebesi mesleğine ilişkin eyalet hükümeti düzenlemesi için bir yapı oluşturulmuş oldu. Diğer mesleklerde olduğu gibi, meslek üyelerinin sınanması, lisans verilmesi ve

⁹⁴ Yazıcı, A.g.e., s.37

⁹⁵ Başer, A.g.e.,s.1

mesleki faaliyetlerinin düzenlenmesi için kamu muhasebesi mesleği yasal sınırlamalar üzerine kurulmuştur⁹⁶.

ABD’ de muhasebe mesleği, İngiltere’ ye paralel gelişmiş ve oluşmuştur. Meslek Amerika’ya İngiliz Sermayesi ile birlikte ve onun uydusu olarak, özellikle 19 yy. ikinci yarısında gitmiştir. Bu durum, sağlıklı bir sermaye hareketi için, sağlam muhasebenin gereğini açıkça ortaya koymaktadır. Amerika’da , muhasebe mesleği düzenleme, 1887’de kurulan “American Association Of Public Accountants” ile başlamış; böylece, “Certified Public Accountant” ruhsatlı kamu muhasebecileri ile düzene kavuşmuştur. Meslek en hızlı gelişmesini 1900-1955 yılları arasında göstermiştir⁹⁷. Mesleki sınavları; Meslek Örgütü tarafından oluşturulan Sınav Kurulu yapar. Bir çok yasa ile meslek mensuplarına verilen yetkilere dayanarak, meslek mensupları daha çok gösterme rapor düzenleme, kanaat belirtme ve işletmelerini muhasebe ilke ve kuralları ile ilgili yasalara uyup uymadığı konusunda görüş bildirme görevlerini yaparlar⁹⁸.

Fransa;

Fransa’da muhasebe mesleğinin yasal düzenlenmesine 1927 yılında “Uzman Muhasebeci Belgesi=Le brevet d’expert comptable” vermekle başlamıştır. 3 Nisan 1942 günlü yasa ile Uzman Muhasebeciler ve Temsile Yetkili Muhasebeciler Ulusal Birliği kurulmuş ve bu yasa 19 Eylül 1945’de yenilenmiştir⁹⁹. Uzman Muhasebeci ve Temsile Yetkili Muhasebeci olmak üzere iki unvan bulunmaktadır. Meslek Mensupları üç ayrı meslek örgütüne bağlıdır. Meslek, İktisat Bakanlığı’nın gözetimindedir. Meslek unvanına sahip olabilmek için en az lise mezunu olmak ve sınavda başarılı olmak gereklidir. Sınavlar Milli Eğitim Bakanlığı tarafından yapılır. Meslek Mensuplarına çeşitli yasalarla yetkiler verilmiştir¹⁰⁰.

⁹⁶ H.Charles Calhoun, Çev. Ahmet Köse, “ABD’de Muhasebe Mesleği, Gelişimi, Mevcut Durumu, 21.yy için Beklentiler”, 4. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/04.SEMPOZYUM/1GUN1OTURUM/3-CHARLESHCALHOUN.doc> (03 Şubat 2006)

⁹⁷ Yazıcı, A.g.e.,s.23

⁹⁸ Başer, A.g.e.,s.1

⁹⁹ Yazıcı, A.g.e., s.31

¹⁰⁰ Başer, A.g.e.,s. 2

Diğer Ülkeler;

Japonya’da meslek, Amerika paralelinde yasal gelişme göstermiş, Belçika’da Fransa’daki duruma benzemekte, Hollanda’da İngiltere ve Almanya’da olduğu gibi yıllar önce yasal düzenlemeye kavuşturulmuştur. Ayrıca, Avusturya, İspanya, İtalya, Finlandiya, Danimarka, Norveç, Portekiz, İsveç, İsviçre, Lüksemburg, İrlanda gibi ülkelerde de meslek, yasal düzenlemeye kavuşturulmuştur¹⁰¹.

1.2.2.Muhasebe Mesleğinin Gerçekleştirdiği Fonksiyonlar

Günümüzde toplum; “meslek” kavramına özel bir anlam ve önem vermekte ve uzmanlık dalı ne olursa olsun her meslek üyesinden mesleğine uygun özel davranış biçimini sürdürmesini beklemektedir. Toplumun meslek üyesi uzmanlardan beklentisi onların toplumun diğer fertlerinden farklı bir biçimde, herkes tarafından itibarlı sayılan yüksek seviyeli bir davranış içinde bulunmalarıdır. Meslek kavramı toplum çıkarlarının tatmini ötesinde ve toplumun belirlediği düzenleme ve yasaların da üzerinde bir davranış sorumluluğunu ifade etmektedir¹⁰². Muhasebe, gelişen ve değişen kapsam ve niteliklerine uygun bir şekilde çağın işletmecilik anlayışı ile ekonomik ve sosyal gerçeklerin uygun bilgi üretimini gerçekleştirirken, muhasebe teorisi ve uygulaması yanında hukuk, ekonomi, maliye, teknoloji gibi alanlarda bilgi sahibi olan uzman kişilere de ihtiyaç duymaktadır. Muhasebe bu yönüyle karmaşık bir bilgi yapısını gerektiren meslek olma özelliği sergilemektedir¹⁰³. Günümüz koşullarında muhasebe mesleğine ve muhasebe meslek mensuplarına düşen sorumlulukta giderek artmakta, bu sebeple muhasebe mesleğinin, toplumun güvenini sağlamlaştırmaya çalışması gerekmektedir.

Bilgi ekonomisinin kullanılması bağlamında muhasebenin işlevi daha da artmıştır. Günümüzde muhasebenin ürettiği bilgiler, işletme yöneticilerinin karar mekanizmalarında önemli bir yere sahiptir. İşletmelerde karar almakla yükümlü olan yöneticilerin kararlarının etkinliği, ancak doğru bilgilerin temel alınmasıyla mümkündür. İşletme yöneticilerine kararlarında etkinliği sağlayan bu bilgileri

¹⁰¹ Başer, A.g.e., s.2

¹⁰² Ersin Güredin, “Denetçinin Meslek Ahlâkı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, **3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, 30 Nisan- 4 Mayıs 1997, s.120

¹⁰³ Marşap, A.g.e., s.119

özetleyen, işleyen ve kullanılır hale getiren ise muhasebe meslek mensuplarıdır. Bilginin en önemli özelliği onu kullananlara sağladığı güçtür. Bunun yanında mikro makro düzeyde bilginin değeri, ancak zamanlı ve güvenilir bir şekilde bilgiyi kullanan kişilere aktarıldığında söz konusu olabilir. Bu açıdan bakıldığında muhasebe yönetim-bilgi sistemi görevini de yerine getirmektedir.

Muhasebe işlevinin, günümüz işletmelerinin başarılı faaliyetlerde bulunabilmelerinde stratejik önemi vardır. Muhasebe gerek işletme içi gerekse dışı, işletme ilgililerine ekonomik kararları için bilgiler sağlar. Yaşamımızın her alanının önemli ölçüde etkileyen bilgi işleme ve iletme teknolojileri, amacı bilgi üretme olan muhasebe işlevini de önemli ölçüde etkilemektedir. Bilgi günümüz işletmelerinde önemli bir rekabet unsuru haline gelmiştir. İşletmeler rekabet avantajı sağlamak için bilgi işleme ve iletme teknolojilerine büyük yatırımlar yapmaktadırlar¹⁰⁴. Ekonomik alandaki gelişmeler sonucu özel sektörün ekonomide ağırlıklı olarak devreye girmesi ile muhasebe mesleği devlet muhasebeciliğinden sektör muhasebeciliğine doğru geçiş yapmaktadır. Bu geçiş aynı zamanda mesleğin bağımsız olması gerektiğini de ortaya çıkarmıştır. Muhasebe mesleğinin sosyal sorumluluğu, daha çok devlet ile sektör arasında denge sağlama görevinin üstlenilmesine neden olmuştur¹⁰⁵.

Muhasebe meslek mensubu denildiğinde çok geniş bir yelpazeden söz edilmektedir. Meslek mensupları herhangi bir kuruluştaki çalışan muhasebe elemanından, mesleğin uygulamadaki en üst noktası olan Yeminli Mali Müşaviri kapsamaktadır. Dolayısıyla muhasebe mesleği alanındaki gelişmeler iş hayatında oldukça geniş bir kesimi ilgilendirmektedir¹⁰⁶. Bunun yanında muhasebe meslek mensuplarının muhasebe bilimini kullanarak ürettikleri bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği dolaylı ve dolaysız yönden toplumun çok çeşitli katmanlarını ilgilendirmektedir. Örneğin yatırımcıların yatırım kararlarına yön vermek için muhasebe bilgilerine ihtiyacı olduğu bir gerçektir. Yatırımcıların piyasalara olan güvenlerinin devam edebilmesi ve yatırım kararlarına yön veren bir araç olarak finansal tabloların kullanılması ancak yatırımcıların, muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri sonucunda üretilmiş olan finansal tabloların

¹⁰⁴ Şerafettin Sevim, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 13, Ekspres Matbaası, Kütahya 2005, s.1

¹⁰⁵ Marşap, **A.g.e.**, s.120

¹⁰⁶ Mugan, **A.g.e.**, s.3

bağımsızlık, tarafsızlık, doğruluk ve güvenilirlik ilkelerine bağlı olarak üretildiğinden emin olmalarına bağlıdır. Aksi bir durumda yatırımcılar yatırım kararlarını verirken finansal tabloları, yatırımlarına yön veren bir araç olarak görmemelerine yol açarken, aynı zamanda sermaye piyasasını da olumsuz yönde etkiler. Kısaca muhasebe mesleğinin sadece işletme ilgilerine karşı değil toplumun tüm kesimlerine karşı sosyal sorumluluğu vardır.

Günümüzde; kayıt, sınıflandırma, özetleme, raporlama gibi geleneksel işletme eylemlerinin yanında muhasebe, özellikle 1970' li yıllardan itibaren bilgisayar ve enformasyon teknolojilerinde meydana gelen önemli gelişmelerden büyük ölçüde etkilenecek belirtilen işlevlerine yenilerini de eklemiştir¹⁰⁷. Muhasebecilik mesleğinin gerçek fonksiyonu, yalnızca defter tutmak değildir. Toplumun her kademesinden gelen taleplere yanıt veren, müşterisinin gereksinmelerini karşılayan, yöneticilere karar almada yardımcı olan, işletmelerin devlete karşı görevlerini yerine getirirken doğru ve güvenilir bilgiler sağlayan, yatırımcılara gerekli bilgileri aktaran bir muhasebeci profili, muhasebecilik mesleğinden beklenen hizmeti sunmaktadır. Muhasebecinin bu özellikleri taşıması, yeterince bilgi birikimine sahip olmasına, kendini sürekli olarak geliştirmesine ve gelişen bilişim teknolojisinden yeterince yararlanmasına bağlıdır¹⁰⁸.

Muhasebe mesleğinin fonksiyonları da kuşkusuz ki, bu değişim ve gelişmelerden payını almış ve almaya devam etmektedir. Tüm bu gelişmelerin sonucunda muhasebe ortamında ortaya çıkan değişiklikler Tablo 1.2' de gösterildiği gibi olmuştur¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Habib Akdoğan, **Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemi Meslek Mensuplarının Yaklaşımları**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1470, Eskişehir, 2003, s.19

¹⁰⁸ Rifat Nalbantoğlu, “ Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf> (03 Şubat 2006)

¹⁰⁹ Akdoğan, **A.g.e.**, s.20

Tablo 1. 2: Muhasebe Ortamında Oluşan Değişiklikler

GELENEKSEL İŞLETMELERDE MUHASEBE ORTAMI	YENİDEN YAPILANMAKTA OLAN İŞLETMELERDE MUHASEBE ORTAMI
Dış Finansal Raporlama Yaklaşımı Bilginin Kaynağı Olarak Muhasebe Bilginin Nitelikleri: • Stokların Değerlemesi • İşlemlerin Kontrolü • İş Emirlerinin Kullanılması • Standartlara Uyma • İşçilik Verim Sapmaları • Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımı	İşletme İçi Karar Alma Yaklaşımı Muhasebe Ekibinin Bir Parçasıdır Bilginin Nitelikleri: • Strateji ve Kontrole Yönelik Bilgi Üzerinde Yoğunlaşma • Etkinlik ve Verimlilik • Kalite ve Müşteri Tatminine Dayalı Başarı Ölçümleme • Sürekli İyileştirmeye Yönelik Bilgi • Katkı Yaratan Faaliyetleri Belirlenmesi ve Kontrolü • Faaliyetlere İlişkin Genel Üretim Maliyetleri

Kaynak; Akdoğan, A.g.e., s.20

Ekonomik kaynakların dağılımı açısından üretilen bilgiler büyük öneme sahiptir. Sunulan bilgilerin bilinçli olarak ya da bilmeyerek hatalı olması ekonomik kaynakların haksız dağılımına neden olabilir. Nasıl ki tıp alanındaki bir uygulama toplum sağlığını doğrudan etkiliyorsa, muhasebe tarafından üretilen bilgilerin niteliği de toplum refahını etkileyebilmektedir. Bu nedenle muhasebe mesleği önemli bir sosyal sorumluluk alanıdır. Muhasebe mesleği bu sosyal sorumluluk alanı içinde aşağıdaki fonksiyonları yerine getirir¹¹⁰. Türkiye’ de muhasebe mesleğinin Fonksiyon ve Görev Dağılımları Tablo1.3’ de gösterilmiştir.

¹¹⁰ Marşap, A.g.e., s. 120

Tablo 1. 3: Türkiye’ de Muhasebe Mesleğinin Fonksiyon ve Görev Dağılımı

SERBEST MUHASEBECİ(SM)	SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR (SMMM)	YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR (YMM)
Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ilgili mevzuat hükümleri gereğince defter tutmak, bilanço, kar ve zarar tablosu ve beyanname ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzer işleri yapmak	Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ilgili mevzuat hükümleri gereğince defter tutmak, bilanço, kar zarar tablosu ve beyanname ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgi işleri düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak İkinci maddedeki konularda, belgelere dayanarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzeri düzenleme, tahkim, bilirkişi ve benzeri işler yapmak	Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ilgili mevzuat hükümleri gereğince defter tutmak, bilanço, kar zarar tablosu ve beyanname ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgi işleri düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak İkinci maddedeki konularda, belgelere dayanarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzeri düzenleme, tahkim, bilirkişi ve benzeri işler yapmak Mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek.

Kaynak; Türk, A.g.e., s. 41

1.2.2.1.Muhasebe Sistemine İlişkin Fonksiyonlar

Muhasebenin ilk fonksiyonu bir işletme ile ilgili finansal sonuç doğuran işlem ve olayları izleyip, sınıflandırmak ve bunları kayıtlara geçirerek bilgi üretmektir¹¹¹. Muhasebe asırlardır işletmenin dili olarak ifade edilir. Dolayısıyla muhasebe bilgisi, etkin bir işletme yönetimi için temel bilgi niteliği taşır. Bu bilginin olmaması işletme faaliyetlerinin planlanmasını, yürütülmesini ve kontrol edilmesini olanaksız duruma getirir. Geleneksel olarak, muhasebe bilgileri, sadece işletmenin varlıkları ve borçları ile bunlarda değişmeler yaratan mali nitelikteki işlemlere ilişkin bilgiler şeklinde görülür. Yönetimde yeni anlayışlar, yeni yaklaşımlar, bilgi işlem teknolojisi ve işletmelerin büyümeleri, karar sürecine, planlamaya ve kontrol işlevlerinin yerine getirilmesi için gerekli olan bilgilerin toplanması, biriktirilmesi ve süreçlenmesi işlemlerine yeni boyutlar getirilmiştir. Bugün işletme yönetiminin bilgi gereksinimi artık geleneksel muhasebe bilgilerinden elde edilen bilgilerle sınırlı kalmamaktadır. Çünkü işletme faaliyetleri itibarıyla çok çeşitli bilgiler gerekli olmaktadır. Muhasebe Bilgi Sistemi; satışlar ve alacaklar, satınalma ve borçlar, stok işlemleri, ücret ve işçilikler, maliyetleme ve maliyet kontrolü, sapma analizleri, gelir ve gider işlemleri, bütçeleme alt sistemlerinden oluşmaktadır¹¹².

Muhasebede finansal nitelikteki bilgilerin üretilebilmesi için öncelikle muhasebe sisteminin kurulması gerekmektedir. Muhasebe sistemi kurulurken işletme ile ilgili kişi ve kuruluşların farklı kapsam ve nitelikteki bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak bir sistemin oluşturulması her şeyden önce, sistemden beklenen amaca ulaşmak için birinci koşuldur. Muhasebeci sistem kurma ile ilgili analiz ve tasarım çalışmaları sırasında,

- Elde edilen verilerin işlenme şeklini,
- Bilgilerin hangi belge ve defterlere kaydedileceğini,
- Kullanılacak muhasebe yöntemlerini,
- Üretilen bilgilerin hangi sıklıkta ve ayrıntıda, kimlere sunulacağına,
- Üretilen bilgilerin ne şekilde saklanacağını,

¹¹¹ Akdoğan, **A.g.e.**, s.20

¹¹² Fevzi Sürmeli, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1993, s.36

vb. dikkate almak durumundadır¹¹³. Türkiye uygulamalarında küçük ve orta ölçekli işletmelere sistem geliştirme hizmeti serbest muhasebeci mali müşavirlik bürolarınca sağlanmaktadır. Serbest muhasebeci mali müşavirler için yasada belirtilen görevlerin birincisi muhasebe sistemini kurmak ve geliştirmek olarak belirtilmiştir. (3568 sayılı Kanun Maddesi) Büyük holding işletme olarak örgütlenen işletmeler ya kendi bünyelerinde uzmanlara yaptırmak ya da yine yönetim danışmanlığı ve mali müşavirlik firmalarından hizmet satın alma yöntemlerinden biriyle yapılmaktadır. Çoğunluk ikinci yöntemi tercih etmektedir¹¹⁴.

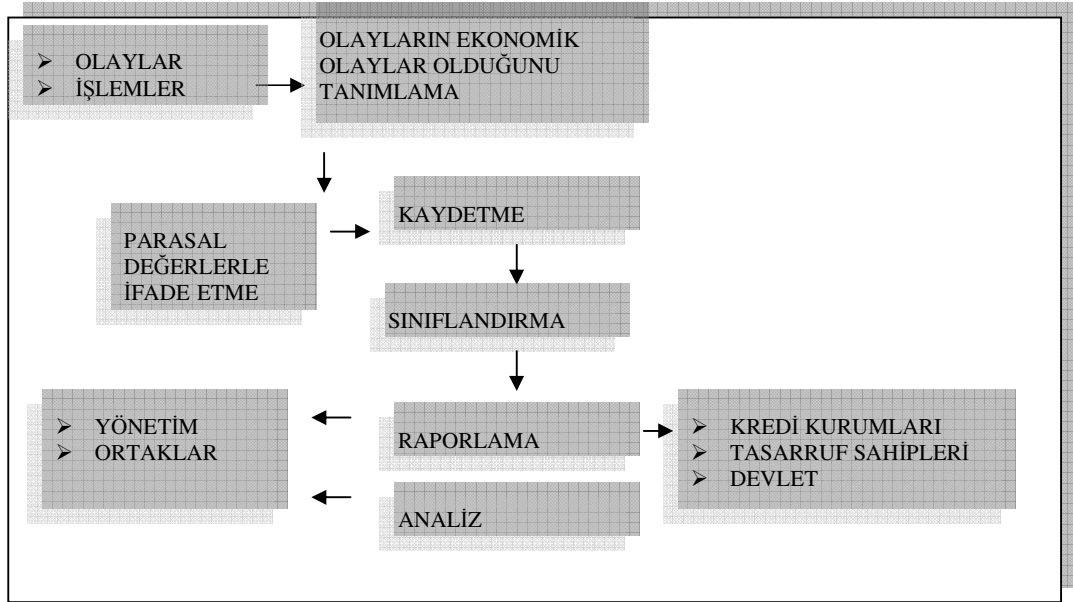
Yukarıda da bahsedildiği gibi Muhasebe mesleğinin sistem kurma ve geliştirme fonksiyonu vardır. Mesleğin bu fonksiyonu yanında kurulan ve/veya geliştirilen Muhasebe sisteminin işletilmesi aşamasında da fonksiyonu bulunmaktadır. Muhasebe sistemi işletmenin bünyesine uygun bir şekilde geliştirildikten/kurulduktan sonra işletmedeki mali nitelikli tüm işlem ve olaylar oluşturulan muhasebe sistemine uygun şekilde kaydedilir, sınıflandırılır, özetlenir; analiz etmek ve yorumlamak suretiyle işletme ile ilgili kişi ve kurumlara sunulmak üzere raporlanır.

Bir muhasebe sisteminin işletilmesiyle ilişkin süreci Şekil 1.2' deki gibi ortaya koymak mümkündür¹¹⁵.

¹¹³ Marşap, **A.g.e.**, s.120

¹¹⁴ Sevim, **A.g.e.**, ss.119-120

¹¹⁵ Marşap, **A.g.e.**, s.121



Şekil 1. 2: Muhasebe Sisteminin İşletilmesine İlişkin Süreç

Kaynak; Marşap, A.g.e., s.121

Yukarıda şekilde bahsedilen bu süreç teknolojik gelişmelerin de etkisiyle kısalmıştır. Günümüzde muhasebe meslek mensupları mesleki faaliyetleri esnasında teknolojinin kendilerine sağladığı imkânları da kullanarak muhasebe sisteminin işletilmesi fonksiyonunu yerine getirmektedirler. Muhasebe sisteminin üçüncü aşaması sistemin denetlenmesine ilişkindir. Sistemin denetlenmesi aşamasında amaç; muhasebe sisteminin geliştirildiği şekilde işlevlerini gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin tespit edilmesidir. Sistemin etkinliğinin sürekliliği için sistemin devamlı surette denetlenmesi gerekmektedir. Denetimler sonucunda geliştirilen sistemde eksiklikler gözlenmesi veya zaman içerisinde çeşitli nedenlerle ortaya çıkabilecek farklı ihtiyaçların sistemden sağlanabilmesi için gerekli tedbirlerin alınması yoluna gidilmelidir.

1.2.2.2.Karar ve Destek Sistemlerine İlişkin Fonksiyonlar

Muhasebecinin işletme içi ve dışındaki kişi ve kuruluşlara yönelik olarak hazırladığı bilgiler daha çok karar destek sistemi ile ilgilidir. Muhasebeci, ürettiği bilgilerle yönetimin karar verme sürecinde “mevcut durumun belirlenmesi” ve “dikkat yönlendirme” açılarından yönetimin karar almasında ve kararı destekleyici unsur olarak

önemli bir görevi yerine getirmektedir¹¹⁶. İşletmede, muhasebe süreci sonunda muhasebeci tarafından üretilen mevcut durumu ve geleceğe ilişkin tahminleri ortaya koyan bilgiler, hedeflenen ve hedeflere ulaşmayı sağlayacak olan alternatiflerin seçimine yardımcı olur. Bu bilgiler karar verme sürecinin başlangıcını oluşturur.

Ayrıca muhasebeci mevcut durumun belirlenmesi yanında gelecekle ilgili gelişmelerin tahmini yoluyla dikkat yönlendirme fonksiyonunu da yerine getirmektedir. Şöyle ki; Muhasebeci,

- İşletmenin ne kadar kaynağa ihtiyaç duyacağı, bu ihtiyacın işletme sahipleri ve kredi kurumları arasında optimum dağılımı vb. finansal kararların alınmasında,
- Hangi ürünün ne miktarda ve ne zaman üretileceği yönünde, üretim kararlarının alınmasında,
- Satış fiyatının, reklâm bütçesinin, firmanın pazar payının ne olacağı, ürünün ne şekilde dağıtılacağı vb. pazarlama kararlarının alınmasında, işletme içine yönelik raporlar ile yönetime bilgi sağlar¹¹⁷.

Muhasebeci, muhasebe işlemlerini gerçekleştirerek; işletme ile ilgili karar verecek olan değişik düzeylerdeki taraflara, işletme ile ilgili finansal bilgiler sağlayarak bir hizmet sunduğu için, toplumda fayda işlevini yerine getirmektedir.

Muhasebe verileri işletme ile ilgili alınan kararlarda önemli bir role sahiptir. Karar verme sürecinin ayrılmaz bir parçası olan tahminler ise, ancak muhasebe verileri ile anlamlı olabilmektedir. Bu nedenle, geçmişteki olayların açıklamasında ve geleceğe yönelik doğru kararlar alabilmede muhasebe verileri oldukça önemlidir¹¹⁸. Bu noktada bu kararların alınmasında önemli rolü olan muhasebe verilerini sağlayan muhasebecinin karar destek sistemlerine ilişkin önemli bir fonksiyonu yerine getirdiği bir gerçektir. Muhasebecinin bu fonksiyonu işletme içini ilgilendirdiği gibi, işletme dışındaki bilgi kullanıcılarının da kararlarında etkin rol oynamaktadır.

¹¹⁶ Marşap, A.g.e., 121

¹¹⁷ Marşap, A.g.e., 122

¹¹⁸ Kudret Gül, Halil Ergün, “Muhasebe Mesleğinde Etik”; **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ocak 2004, s.55

1.2.2.3.Denetim Sistemine İlişkin Fonksiyonlar

İşletmelerin fiziki olarak büyümeleri, işlem hacimlerinin artması ve karmaşık bir hale gelmesi, muhasebecilerin yönetimin ve faaliyetlerin kontrolü açılarından denetim fonksiyonunu yerine getirmeleri açısından görevlerini artırmıştır. Muhasebeci denetim sistemine ilişkin fonksiyonunu etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ile sağlayabilir¹¹⁹.

Muhasebecinin denetim sistemine ilişkin fonksiyonu, yönetim ve faaliyet kontrolü açısından incelenebilir. Yönetim kontrolü açısından muhasebeci, yönetimin kaynakların etkin kullanımı açılarından karar vermesine ve yönetim başarısının ölçülmesine yönelik bilgiler üretir. Faaliyet kontrolü açısından muhasebeci, muhasebenin fonksiyonlarını etkili ve yeterli bir biçimde yerine getirdiği konusunda yönetime güven verme yönünde bilgiler üretir. Faaliyet kontrolünde muhasebeci yönetime, kiralama, kredi vadelerinin uzatılması, stok reklâm ve üretim programlarında çalışanların etkinliğinin ölçülmesi ve geliştirilmesine yönelik bilgiler aktarır¹²⁰.

Yabancı Sermayelerin özendirilmesi, çok uluslu şirketlerin Türkiye’ de daha fazla yatırım yapmaya başlamaları, uluslar arası ticaretin gelişmesi, uluslar arası finansman olanakları, Türk taahhüt firmalarının uluslar arası ihalelerde başarı kazanıp yurtdışında hizmet sunmaları gibi etmenler Türkiye’ de bir denetim ortamının oluşumuna ve gelişimine neden olmuştur¹²¹. Bu gelişmeler muhasebe mesleğinin denetim fonksiyonunun gelişmesine de katkı bulunduğu düşünülmektedir.

1.2.3.Muhasebe Meslek Mensuplarının Tanımı

Ekonomide, maliyede ve ticaret hayatındaki gelişmeler karşısında, devletin ekonomi alanında koyduğu kuralların ve vergi sisteminin modernize edilmesinin yeterli olmadığını bugün bile yaşıyoruz. Muhasebe, işletmecilik, vergi, finans, ekonomi, ticaret hukuku ve denetim konularındaki gelişmeler, bu amaçla, yüksek bilgi ve ihtisas sahibi meslek mensupları gerektirmiş, dünyada, İngiltere’ de ve benzeri Anglosakson

¹¹⁹ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1990, s. 99

¹²⁰ Marşap, **A.g.e.**, s.122

¹²¹ Şerafettin Sevim, Tansel Çetinoğlu, Niyazi Kurnaz, “Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat Mıdır?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Y.2006, S.74, s.45

lkelerinde CPA (Certified Public Accountant) yada CA (Chartared Accountant) adıyla, Fransız ekolünde Expert Comptable, İtalyan’larda Dottori Commercialist unvanları altında dzenlenmiřtir¹²².

Ülkemizde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleği, 1989 yılına kadar yasal bir dayanaktan yoksun kalmıştır. 13.06.1989 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”, meslek mensuplarını  tür meslek unvanıyla tanımlamaktadır¹²³.

- Serbest Muhasebeci,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir,
- Yeminli Mali Mşavirdir.

3568 sayılı Kanun’ un 1. maddesinde Kanun’un amacı “İşletmelerde faaliyetin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak” olarak belirlendiğinden, söz konusu faaliyetleri yapacak olan kişilerin vasıfları da sayılmış olmaktadır. Genel tanımla adı geçen faaliyete “denetim”, faaliyeti gerçekleştiren de “denetçi” adı verilmektedir¹²⁴.

Aynı kanunun 2. maddesinin A fıkrası muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusunu tanımlamaktadır. Buna göre muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu;

- a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defter tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve

¹²² Masum Türker, “Denetim Mesleğine Doğru”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/51MaliCozum/02%20-%2051%20MASUM%20TRKER.doc> (03 şubat 2006)

¹²³ Münevver Yılancı, Birol Yıldız, “Yeminli Mali Müşavir-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi elişkisi; Mesleğin Gelişimine Etkileri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Y.2, S.5, Ekim 2001, s.68

¹²⁴ Nail şanlı, “Vergi Denetimi Karşısında Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik Mesleği”, 5. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/34.%20NAIL%20SANLI.doc> (03 şubat 2006)

- beyannameleri ile ilgili diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,
- b) Muhasebe sistemleri kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,
 - c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak,

Kanununun 2. maddesinin B fıkrası ile de yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu; A fıkrasındaki (b) ve (c) bentlerinde yazılı olan işlerle birlikte bu kanunun 12. Maddesinde yer alan tasdik işlerini yapmak olarak belirlenmiştir. Özetle, meslek mensuplarından Serbest Muhasebeciler dışındaki serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere 3568 sayılı meslek kanunu'nun 2 maddesinin A fıkrasının c bendi ile “denetleme” yapma yetkisi tanınmıştır. Ayrıca da yeminli mali müşavirler ayrılarak, onlara “tasdik” yapma yetkisi verilmiştir¹²⁵.

3568 Sayılı Meslek Yasası mesleği tanımlarken meslek mensubunu da açıkça tanımlamıştır. Bu tanımlamanın temeli muhasebeciliğin bir meslek olarak kabul edilmesine dayanmaktadır. Bu alanda verilen uğraşının da muhasebe mesleği tanımlaması için yeterli olduğu düşünülmektedir¹²⁶. Özellikle Jordan, Moonits, Vinten tarafından belirlenen genel çerçeve içinde muhasebeci aşağıdaki şekillerde tanımlanabilir. “ Muhasebeci, her şeyden önce, kendi kişisel çıkarlarını gözetken, kendisine bağımlı olanlara karşı sorumlulukları olan bir bireydir.” Muhasebeci, formal eğitim ve uygulamada edindiği muhasebe bilgi, beceri ve deneyimlerini istemleyenlere (müşterileri: işletmelere, bireylere, muhasebe finansal işlemler konusunda hizmet talep edenlere) muhasebecilik mesleği ile ilgili yasaların ve mesleki kuruluşların öngördüğü sınırlar içinde sunarak yaşamını sürdüren bir profesyoneldir. Muhasebeci, devlete

¹²⁵ Yılancı, Yıldız, **A.g.e.**, s.71

¹²⁶ Akdoğan, **A.g.e.**, s.23

topluma, mesleki kuruluşlara, müşterilerine ve kendine karşı sorumlulukları olan bir meslek sahibidir¹²⁷.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Madde 2’ de tanımlanmıştır. İlgili kanunda meslek şöyle tanımlanmaktadır;

Serbest Muhasebeci;

Kanun’ un dördüncü maddesindeki genel şartların yanı sıra 5/A-a maddesinde belirtilen şartlardan önlisans seviyesinde öğrenim görmüş olanlar ile ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olanlardan anılan maddedeki staj süresini tamamlamış olanlar, Serbest Muhasebeci unvanını alırlar. Serbest Muhasebecilerin yetkileri; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilânço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenleme ve benzeri işleri yapmakla sınırlandırılmıştır¹²⁸.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir;

Kanun’un dördüncü ve beşinci maddelerinde yer alan genel ve özel şartları çerçevesinde, serbest muhasebecilerin yapabildikleri işlerin yanı sıra; işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, bu konularda belgelere dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak olarak sayılan ve bu işleri bir işverene bağlı olmaksızın yapanlara “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir”

¹²⁷ Civelek , Durukan, **A.g.e.**, s.133

¹²⁸ Fehmi Yıldız, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlâkı**, Der Yayınları, Yayın no:338, İstanbul, 2002, s. 36

denmiştir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, istisnai durumlar hariç iki yıllık staj ve yeterlik sınavıyla serbest muhasebeci mali müşavir olurlar¹²⁹.

Yeminli Mali Müşavir;

Kanun'un Serbest Muhasebeci Mali Müşavir için aradığı şartlar ve yetkilerin yanı sıra on ikinci maddesinde belirtilen tasdik işlerini yapanlara “Yeminli Mali Müşavir” denir. 3568 sayılı Kanuna dayanılarak hazırlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” in 48’ inci maddesinde ise muhasebe ve denetim aşağıdaki gibi tanımlanmıştır;

Muhasebe, kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını düzenler, bu bilgiler, faaliyetler ve sonuçlar ile ilgililere doğru ve açık şekilde iletir. Denetim ise, bu bilgilerin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylanan sistematik çalışmalardır.

1.2.4.Yetki ve Sorumlulukların Uluslararası Karşılaştırmalı İncelemesi

1.2.4.1.Genel Açıklama

Muhasebe meslek mensuplarının nitelik, yetki ve sorumluluklarını incelerken; bu incelemenin, meslek mensubu olacaklarda aranan nitelikler ile meslek mensuplarının yetki ve sorumlulukları eğitim, staj, sınav, mesleğin konusu, mesleki sorumluluklar ve sürekli meslek içi eğitim ve gelişim başlıkları altında Türkiye, Amerika ve İngiltere’deki uygulamalar ve IFAC’ın kuralları dikkate alınarak yapılmasının yararlı olacağını düşünmekteyiz. Mesleğe kabul edilecek olan kişilerin eğitim, staj ve sınav ile ilgili bazı önemli koşulları yerine getirmeleri gerekmektedir. Durum bu açıdan değerlendirildiğinde; çeşitli ülkelerde mesleğin konusu, eğitimi, staj ve sınav konusunda farklı uygulamalar dikkat çekmektedir.

¹²⁹ Ömer Duman, “3568 Sayılı Kanun’a göre Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Denetim Fonksiyonu”, **Yaklaşım Dergisi**, Y.9, S.101, Mayıs, 2001, s.123

“Türkiye’de, ABD ve İngiltere’de meslek mensuplarında aranan nitelikler; yetki ve sorumlulukların karşılaştırılması” başlıklı Tablo: 1.4’ un incelenmesinden sonra da görüleceği üzere, Türkiye’de meslek mensupları, SM, SMMM ve YMM olmak üzere üç farklı unvan altında çalışmaktadır. Buna karşılık, gerek ABD ve gerekse İngiltere’ de meslek mensupları tek unvanla-CPA (Certified Public Accountant) ve CA (Chartered Accountant) Ruhsatlı Kamu Muhasebecisi veya Fermanlı Muhasebeci olarak faaliyetlerini sürdürmektedirler¹³⁰. Ancak ABD’ de, CPA dışında CMA (Ruhsatlı Yönetim Muhasebecisi) ve CIA (Ruhsatlı İç Denetçi) unvanları altında çalışan meslek mensupları da vardır. Konuyla ilgili olması açısından, bu çalışmada sadece CPA(Ruhsatlı Kamu Muhasebecisi) mesleği dikkate alınmıştır.

1.2.4.2.Meslek Mensuplarının Nitelik, Yetki ve Sorumlulukları

1.2.4.2.1.Eğitim

Tablo 1.4.’de görüldüğü gibi; meslek adaylarında aranan eğitim koşulu ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir.

¹³⁰ Akışık ,A.g.e., s.18

Tablo 1. 4: Türkiye, ABD ve İngiltere’ de Meslek Mensuplarında Aranan Nitelikler; Yetki ve Sorumlulukların Karşılaştırılması; Eğitim					
KOŞULLAR	SMMM	YMM	CPA-AICPA	CA-ACAEW	IFAC
EĞİTİM	Serbest Muhasebeci mali müşavir olabilmenin özel şartları Madde 5- A) a) Hukuk, İktisat, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumu’nca tasdik edilmiş yabancı yüksek öğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkarda belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.	Hukuk, iktisat, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumu’nca tasdik edilmiş yabancı yüksek öğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkarda belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.	Hukuk, muhasebe, iktisat, iş idaresi vb. dallarda en az lisans düzeyinde mezun olmak. ¹ Lisans düzeyinde alınan derslerin en az 24 kredilik bölümünün muhasebe ağırlıklı olması gerekmektedir.	Lisans düzeyinde eğitim. ²	Lisans düzeyinde eğitim. ³ Eğitim, üniversite kolej veya mesleki kuruluşlar bünyesinde alınabilir.
1 Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (CPA) olabilmek için en az lisans düzeyinde eğitim gerekmele birlikte, bir çok eyalette asgari eğitim yüksek lisans düzeyine çıkarılmıştır. Lisans düzeyinde eğitim zorunluluğuna istisna oluşturan eyaletlerden biri New York’tur. Bu eyalette, muhasebe konusunda en az 15 yıllık deneyime sahip olanlar için yüksek eğitim koşulu aranmaktadır. 2 Eğitimin, muhasebe ile ilgili olması gerekmektedir. 3 Eğitimin, muhasebe ile ilgili olması gerekmemektedir.					

Kaynak; Akışık, A.g.e., s.21

Her meslek mensubu mesleğe girdikten sonra aldığı ruhsat ile olağan mesleki faaliyetlerini gerçekleştirirken gerek yasalar açısından ve gerekse uygulama açısından koruyabilmek için kendilerini eğitmek ve geliştirmek zorundadırlar¹³¹. Türkiye’de gerek SMMM gerekse de YMM olabilmek için, temel olarak, hukuk, iktisat, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında asgari lisans düzeyinde eğitime sahip olmak gereklidir. Ayrıca, başka alanlarda en az lisans diplomasına sahip olacak şekilde yüksek lisans eğitimini tamamlamaları durumunda SMMM adayı olabilme yetkisine sahip olabilmektedirler. Bu koşulu yerine getiren SMMM olma yolundaki meslek mensubu adayları, mesleğin ilk adımı olan staja başlama sınavına katılabilmektedirler. Öte yandan, SM adayı olabilmek için ise, ticaret veya maliye meslek lisesi mezunu olmak, yukarıda belirtilen bilim dallarından birinde iki yıllık ön lisans eğitimi veren yüksek öğretim programlarından mezun olmak ve SMMM sınavlarında başarısız olmak, başka alanlarda en az lisans diplomasına sahip olacak şekilde bir yüksek öğrenim mezunu olup, burada belirtilen bilim dallarından birinde yüksek lisans eğitimini tamamlamış olmak ve SMMM sınavlarında başarısız olmak şeklinde eğitim koşulu aranmaktadır. Ancak, serbest muhasebecilik, denetim yapma yetkisine haiz olmadığı için uluslar arası ortamlarda profesyonel muhasebe mesleği olarak kabul edilmemektedir. Muhasebe teknisyenliği, teknik muhasebe elemanı gibi unvanlar, ülkemizde yürürlükte bulunan serbest muhasebecilik ile hemen hemen aynı anlama gelmektedir¹³².

ABD’ de eyaletler arasında bazı farklılıklar olmakla beraber, meslek adaylarında muhasebe ağırlıklı olmak kaydıyla en az lisans düzeyinde eğitim aranmaktadır. Bununla birlikte, bir çok eyalette sınava girebilmek için asgari eğitim düzeyinin yüksek lisans düzeyine çıkarılması yönünde çalışmalar sürdürülmektedir. Örneğin, Massachusetts eyaletinde, 2002 yılının Kasım ayından itibaren ilk olarak sınavlara başvuracak adayların üniversite/yüksek okul düzeyinde 24 kredilik bölümü muhasebe, denetim ve vergi alanlarında olmak üzere toplam 150 kredilik ders almış olmaları gerekmektedir ki; bu, yüksek lisans düzeyinde eğitime denktir. Meslek mensuplarının sahip olmaları

¹³¹Nail Şanlı, “Meslek Mensuplarının Meslek İçi Eğitim ve Gelişiminde Karşılaştıkları Zorluklar ve Çözüm Önerileri”, 2. Muhasebe Denetimi Sempozyumu

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/02SEMPOZYUM/2GUN2OTURUM/01-NAILSANLI.doc> (03 Şubat 2006)

¹³² Akışık, A.g.e., s.19

gereken asgari eğitimi yüksek lisans düzeyine çıkarma çalışmalarının altında topluma daha iyi, daha kaliteli hizmet vermek ve böylelikle mesleğin profesyonel meslekler arasındaki yerini pekiştirmek arzusu yatmaktadır. İngiltere ve Galler’ de, eğitim, staj ve sınavları da kapsayacak biçimde meslekle ilgili düzenlemeler uzunca bir süre üniversitelerden bağımsız olarak İngiltere ve Galler Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (Institute Chartered Accountants in England and Wales-ICAEW) ICAEW tarafından yürütülmüştür. Meslek mensubu olabilmek için yüksek eğitimin muhasebe ile ilgili bir dalda olması şart değildir¹³³.

¹³³ Akışık, A.g.e., s.20

Tablo 1. 5: Türkiye, ABD ve İngiltere’ de Meslek Mensuplarında Aranılan Nitelikler; Yetki ve Sorumlulukların Karşılaştırılması; Staj ve Sınav					
KOŞULLAR	SMMM	YMM	CPA-AICPA	CA-ACAEW	IFAC
STAJ	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir yanında staj zorunludur. Staj Süresi 2 yıldır.	Yeminli Mali Müşavir olabilmek için staj zorunluluğu getirilmemiştir. Bununla beraber, Yeminli Mali Müşavirlik sınavını almadan önce en az 10 yıl süreyle Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak çalışmış olmak gereklidir.	Eyaletler arasında staj süresi değişmekle birlikte, genel olarak 3 yıldır. Mesleki sınavlara katılabilmek için stajın yapılması gerekmektedir.	Staja, temel mesleki sınavlar alınmadan başlanabileceği gibi, temel mesleki sınavlar alındıktan sonra da başlanabilir. Staj süresi, lisans derecesinde eğitime sahip olanlar için 3 yıldır.	Staj süresi, en az üç yıl olmalıdır.
SINAV	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR

Kaynak; Akışık, A.g.e., s. 22

1.2.4.2.2.Staj

Meslek mensubu adaylarının adaylıklarını ilerletebilmeleri için ilk koşul yukarıda da bahsettiğimiz eğitim koşuludur. Ancak eğitim koşulu meslek mensubu sıfatını kazanabilmek için ilk ve temel koşul olmasına rağmen tek koşul değildir. Eğitim koşulunu yerine getiren meslek mensubu adayları, belirtilen kanunlarda öngörülen staj koşullarını da yerine getirmekle yükümlüdürler. Meslek mensubu adayları için Dünyanın hemen hemen her ülkesinde için staj bir zorunluluktur. Ancak ülkemizde bazı istisnalar bulunmaktadır. Şöyle ki; 3568 sayılı Kanun’ un “Staj süresinden sayılan hizmetler” başlığı altındaki 6. maddesinde bu konuya yer verilmiş ve bazı koşulları sağlayan adayların stajdan muaf tutulmaları öngörülmüştür. 6. Madde de staj süresinden sayılan hizmetler şöyledir¹³⁴;

Madde 6- Aşağıda belirtilen hizmetlerde geçen süreler, staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında çalışılmış süre olarak kabul edilir:

- a) Kanunları uyarınca vergi incelemesine yetkili olarak çalışanların bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçen süreleri.
- b) Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisine haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerinde geçen süreleri.
- c) Bu kanunun 5’nci maddesinin (A/a) bendinde sayılan konularda öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışanların bu görevde geçen süreleri (*(a) bendinde sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.*)

¹³⁴ 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Ve ilgili Mevzuat, Gözlem Yayıncılık, Şubat 2004, 2.Baskı, s.12

Staj süreleri unvanlara göre farklılık göstermektedir. SM adaylarından ticaret lisesi veya maliye meslek lisesi mezunları için staj süresi 6 yıl, iki yıllık ön lisans eğitimi veren yüksek okul mezunları için staj süresi 4 yıl, yukarıda belirtilen bilim dallarında eğitim veren dört yıllık fakülte veya yüksek okul mezunları için 2 yıl ve yukarıda belirtilen bilim dalları dışındaki alanlarda en az dört yıllık eğitim yapan üniversite veya yüksekokul mezunlarından yukarıda belirtilen bilim dallarında yüksek lisans yapmış olan meslek mensubu adayları için 2 yıl staj zorunluluğu bulunmaktadır. Bu süre SMMM adayları için 2 yıldır. Söz konusu staj işleminin bir SMMM veya YMM yanında veya gözetiminde yapılması gerekmektedir. Staj işleminin çalışanlar kütüğüne kayıtlı meslek mensuplarının yanında ve gözetiminde, diğer bir ifade ile muhasebe meslek bürolarında veya muhasebe firmalarında gerçekleştirilmesi durumunda stajyer sayısında herhangi bir kısıtlama bulunmamakta, bir işletme ortamında yapılması durumunda ise bir stajyer sayısı ile sınırlı tutulmaktadır¹³⁵. Daha önce de belirtildiği gibi, muhasebe mesleğine girebilmek için muhasebe meslek mensubu adayları tarafından gerçekleştirilmesi gereken stajın süresi, IFAC tarafından üç yıl olarak ortaya konulmuştur. Ancak, ülkemizde staj süresi, SMMM adayı olabilmek için gelişmiş ülkelerdeki ve uluslar arası örgütlerin geliştirdiği kurallarda belirtildiği gibi en az üç yıl olarak değil, iki yıl olarak öngörülmüştür¹³⁶.

ABD’de; CPA olacaklar için staj sürelerini belirleme yetkisi, eyaletlerin muhasebe kurallarına verilmiştir. Dolayısıyla, staj süresi eyaletler arasında farklılık göstermektedir. Bununla beraber, stajın ortalama 3 yıl sürdüğünü söylemek yanlış olmayacaktır. Hatta, bazı eyaletlerde bu 3 yıllık staj süresi, yüksek lisans derecesine sahip adaylar için 2 yıla kadar indirilebilmektedir. Bu durum ülkemiz için de geçerlidir. SMMM yeterlilik sınavına katılabilmek için 2 yıl olarak gerekli görülen staj süresi, sınavların başarılmaması süreci de dahil edildiğinde 3 yıl şeklinde gerçekleşebilmektedir. Ayrıca, yukarıda belirtilen ilgili bilim dallarından mezun olanlardan, yüksek lisans ve doktora derecelerini alan adayların staj sürelerinde kısaltma işlemi uygulanmaktadır. Ülkemizdeki uygulamalardan farklı olarak, ABD’de meslek adayları, stajlarına başlamadan önce sınava girebilmektedirler. Bir başka deyişle, mesleki staj, sınav için

¹³⁵ Akışık, A.g.e., s. 30

¹³⁶ Işıl Pekdemir, “Profesyonel Muhasebecilikte Meslek Öncesi Staj Uygulaması: Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Y.2000, S.2, s.44

değil fakat, lisans alabilmek için bir koşul olarak öngörülmüştür. ICAEW ise, üyelerinin 3 yıllık bir stajı tamamlamalarını şart koşturmaktadır. Stajın, ikinci aşama sınavlara girilmeden önce tamamlanması gerekmektedir. İngiltere’ de muhasebe meslek mensuplarının (CA) unvanlarını kullanabilmeleri ancak, ICAEW’ e üye olduktan sonra mümkündür. Bundan ICAEW üyeliğinin zorunlu olduğu sonucu çıkmaktadır. Bu açıdan, İngiltere ile Türkiye arasında benzerlik vardır. Ülkemizde de, meslek mensubu olmak doğrudan ilgili odalara üyeliği de beraberinde getirmektedir. ABD’deki uygulama ise, bu konuda İngiltere ve Türkiye’dekinden farklıdır; ABD’de meslek mensuplarının AICPA’ ya üye olmaları zorunlu olmayıp, tamamen meslek mensuplarının kendi kararlarına bırakılmıştır¹³⁷.

IFAC tarafından staja ilişkin yapılan düzenlemeler, stajın yapıldığı dönem ve staj süresi bakımından ülkemizdeki uygulamalarla benzerlik göstermektedir. IFAC Uluslar arası Eğitim Standartları ile öngörülen staj süresi 3 yıldır ve muhasebe meslek mensubu adayının mesleki yeterlilik kazanabilmesi için ve mesleki gelişimini sağlayabilmesi için staj, mesleki eğitimin alındığı sırada veya mesleki eğitimin tamamlanmasından sonra yapılabilmektedir.

1.2.4.2.3.Sınav

Ülkemizdeki uygulamada, ilgili Kanun uyarınca, hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık vb. dallarda ön lisans diplomasına sahip olanlar için her iki yılda bir uygulanacak sınav söz konusudur. Bunlar B ve C tipi sınav olarak adlandırılmaktadır. B tipi sınav, dört yıllık staj süresinin iki yıllık kısmının tamamlanmasından sonra, C tipi sınav ise staj süresinin tamamlanmasından sonra uygulanmaktadır. Ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar için ise 6 yıllık staj süresinde her iki yılda bir uygulanacak şekilde 3 sınav yapılmaktadır. Bunlar A, B ve C tipi sınav olarak adlandırılmaktadır. A tipi sınav, stajın ilk iki yıllık bölümü tamamlandıktan sonra uygulanmaktadır. B tipi sınav stajın ilk dört yıllık bölümü tamamlandıktan sonra, C tipi sınav ise staj süresi tümünden tamamlandıktan sonra

¹³⁷ Akışık, A.g.e., s.31

uygulanmaktadır. Her iki aday grubu için, bir sonraki başarılması ile mümkün olabilmektedir¹³⁸.

SMMM ve YMM adaylarının ise, meslek mensubu olabilmek için mesleki yeterlilik sınavlarını başarmış olmaları şarttır¹³⁹. Mevcut yönetmeliğe göre,

SMMM olacakların;

- 1) Vergi mevzuatı
- 2) Genel Hukuk
- 3) Muhasebe Denetimi
- 4) Finansal Muhasebe
- 5) Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Meslek Hukuku
- 6) Maliyet Muhasebesi
- 7) Finansal Tablolar Analizi,

YMM adaylarının ise;

- 1) Finansal Yönetim
- 2) İleri Düzeyde Finansal Muhasebe
- 3) Denetim, Raporlama Ve Meslek Hukuku
- 4) Sermaye Piyasası Mevzuatı
- 5) Dış Ticaret Ve Kambiyo Mevzuatı
- 6) Yönetim Muhasebesi
- 7) Harcama Ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler
- 8) Vergi Tekniği
- 9) Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
- 10) Revizyon Konularında Sınavları Başarmaları Gerekmemektedir.

CPA sınavının, ABD' nin bütün eyaletlerinde AICPA tarafından, 5 Kasım 2004 tarihinden itibaren bilgisayar ortamında verilmesine başlanmıştır. Sınav, denetim, finansal muhasebe, raporlama, vergi, iş hukuku ve mesleki ahlâk kuralları konularından oluşmaktadır. Genel olarak, gerekli eğitim koşulunu yerine getirmiş ve 18 yaşını tamamlamış kişiler sınava katılabilirler. Ayrıca, bir çok eyalette, meslek mensuplarının CPA sınavı dışında mesleki ahlâk konusunda sınavdan geçmeleri de öngörülmüştür.

¹³⁸ www.turmob.org.tr/mevzuat/bolum02/bolum1.htm (10 Kasım 2005)

¹³⁹ Akışık, A.g.e., s.32

Bileşik Krallık' ta muhasebe mesleği üzerinde otorite olan 6 kuruluş bulunmaktadır. Her bir kuruluşun meslek mensubu olacaklarda aradıkları koşulların farklı olmasının yanı sıra, bu kuruluşlara bağlı meslek mensupları da farklı unvanlar altında çalışmaktadırlar¹⁴⁰. Çalışmamızda bu kuruluşlardan ICAEW'e yer verilmiştir. ICAEW; İngiltere ve Galler Bölgesinde meslekle ilgili kuralları düzenlemektedir. ICAEW' nin koymuş olduğu kurallar uyarınca, meslek mensubu (CA) olacakların iki aşamalı bir sınavı vermeleri gerekmektedir. Birinci aşama sınav muhasebe, denetim, finans, yönetim, finansal raporlama ve vergi konularından oluşmaktadır. Bu aşamayı geçen adayların, ikinci aşama sınavı vermeden önce stajlarını tamamlamaları öngörülmüştür. Ancak, stajın tamamlanmış olmasından sonradır ki, ikinci aşama sınavlara girilebilmektedir¹⁴¹.

¹⁴⁰ Akışık, A.g.e., s. 34

¹⁴¹ A.g.e., s.35

Tablo 1. 6 :Türkiye, ABD ve İngiltere’ de Meslek Mensuplarında Aranılan Nitelikler; Yetki ve Sorumlulukların Karşılaştırılması; Mesleğin Konusu

KOŞULLAR	SMMM	YMM	CPA-AICPA	CA-ACAEW	IFAC
MESLEĞİN KONUSU	Mesleğin Konusu Madde 2-1-A) Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu: Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, kar/zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak. b) Muhasebe sistemleri kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mevzuat ve bunların uygulamaları ile işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak. c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerin düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.	B) Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu; (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır. Yeminli Mali Müşavirlikler muhasebe ile ilgili defter tutmazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.	Gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin; a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, kar/zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak. b) Muhasebe sistemleri kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mevzuat ve bunların uygulamaları ile işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak. c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.	Gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin; a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, kar/zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak. b) Muhasebe sistemleri kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mevzuat ve bunların uygulamaları ile işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak. c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.	

1.2.4.2.4.Mesleğin Konusu

Yukarıdaki tabloda farklı unvanlar altında, farklı ülkelerde faaliyet gösterilen mesleğin “konusu” başlığı altında karşılaştırılmıştır. Ülkemizde meslek mensupları içinde yetki ve sorumluluk alanı en kısıtlı olan meslek mensupları Serbest Muhasebecilerdir. Bu unvan altında çalışan meslek mensuplarına vergi beyannamelerini imzalama ve defter tutma yetkisi tanınmakta ancak bu unvana sahip kişilerin mali konularda danışmanlık ve denetim hizmeti veremeyecekleri belirtilmiştir. Ülkemizde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ise; yukarıdaki tabloda da ayrıntılı bir şekilde belirttiğimiz gibi, defter tutmak, bilanço, kar/zarar tablosu düzenlemek ve vergi beyannamelerini düzenlemek yanında, Serbest muhasebecilerin aksine bağımsız denetim yapabilmek ve mali konularda danışmanlık yapabilme yetkisi de verilmiştir. Bu açıdan baktığımızda SMMM, CPA- AICPA ve CA- ACAEW’ ların yetkileri farklılık oluşturmamaktadır.

Tablodan da anlaşılacağı üzere ülkemizde SMMM’ler ve CPA- AICPA ve CA- ACAEW’ ların yetkileri farklılık oluşturmamakla birlikte, Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu incelendiğinde ve CPA- AICPA ve CA- ACAEW’ lar arasında kısmen de olsa farklılıklar gözlenmektedir.

3568 sayılı Kanun’un mesleğin konusu başlıklı 2. maddesinin (B) fıkrasında YMM’lerin muhasebe ile ilgili defter tutamayacakları, muhasebe bürosu açamayacakları ve bu bürolara ortak olamayacakları belirtilerek, bu unvana sahip meslek mensuplarının sadece muhasebe, finans ve mali mevzuat konularında danışmanlık hizmeti verebilecekleri ve bağımsız denetim yapabilecekleri hüküm altına alınmıştır. “Mesleğin konusu” başlıklı 2. maddenin “Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu” başlıklı (B) fıkrasında yeminli mali müşavirlerin muhasebe ile ilgili defter tutmaların, muhasebe bürosu açmalarının ve muhasebe bürolarına ortak olmalarının yasaklanmasının arkasında laf’zen belirtilmemekle beraber yeminli mali müşavirlerin yalnızca denetim yapabilecekleri sonucu çıkmaktadır¹⁴².

¹⁴² Akışık, A.g.e., s.35

Tablo 1. 7: Türkiye, ABD ve İngiltere’ de Meslek Mensuplarında Aranılan Nitelikler; Yetki ve Sorumlulukların Karşılaştırılması; Mesleğin Konusu

KOŞULLAR	SMMM	YMM	CPA-AICPA	CA-ACAEW	IFAC
MESLEKİ SORUMLULUK	a) Hizmet verilen gerçek ve tüzel kişilere ve ayrıca verilen hizmetten dolayı üçüncü kişilere karşı sorumluluk. b) Meslektaşlarına karşı sorumluluk. c) Kamu’ ya karşı sorumluluk. d) Hukuki sorumluluk e) Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk Madde 12- Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesaplarının denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler. Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ilişkin hususlar saklıdır. Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdiklerin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.	a) Hizmet verilen gerçek ve tüzel kişilere ve ayrıca verilen hizmetten dolayı üçüncü kişilere karşı sorumluluk. b) Meslektaşların a karşı sorumluluk. c) Kamu’ ya karşı sorumluluk. d) Hukuki sorumluluk	a) Hizmet verilen gerçek ve tüzel kişilere ve ayrıca verilen hizmetten dolayı üçüncü kişilere karşı sorumluluk. b) Meslektaşlarına karşı sorumluluk. c) Kamu’ ya karşı sorumluluk. d) Hukuki sorumluluk	a) Hizmet verilen gerçek ve tüzel kişilere ve ayrıca verilen hizmetten dolayı üçüncü kişilere karşı sorumluluk. b) Meslektaşlarına karşı sorumluluk. c) Kamu’ ya karşı sorumluluk. d) Hukuki sorumluluk	
SÜREKLİ MESLEK EĞİTİM GELİŞİM	İÇİ VE VAR	VAR	VAR	VAR	VAR

Kaynak; Akışık, A.g.e., ss. 25-28

1.2.4.2.5.Mesleki Sorumluluk

İçinde bulunduğumuz yüzyılda karşı karşıya geldiğimiz teknolojik gelişmeler ve küreselleşmeden en fazla etkilenenlerin başında muhasebeciler gelmektedir. Dolayısıyla muhasebecilerin sorumlulukları sürekli olarak artmakta ve onlara yeni roller üstlenmelerini sağlayacak bir düzenin oluşması yönünde çalışmalar giderek önem kazanmaktadır¹⁴³. Bununla birlikte muhasebecilerin sorumlulukları sadece hizmet verdikleri kişi ve kuruluşlarla sınırlı değildir. Muhasebecilerin icra ettikleri muhasebe mesleğinin, nitelikleri göz önüne alındığında başta işletme sahip ve ortakları olmak üzere, yöneticiler, çalışanlar, işletmeye yatırım yapmayı düşünen veya yatırım yapan yatırımcılar, işletmeye kredi vermeyi düşünen kredi kuruluşları ve devleti de içine alan çok geniş bir kesime karşı sorumlulukları mevcuttur.

Mesleğin profesyonel meslekler arasında yer almasına yol açan ve üçüncü kişilere karşı sorumluluk şeklinde açıklanan bu sorumluluk, kamusal sorumluluk kavramıyla da örtüşmektedir. Buna göre; meslek mensupları, hizmet verdikleri kişi ve kuruluşların dışında, kamunun çıkarlarını da ön planda tuttukları ölçüde toplumda profesyonelliklerine ilişkin imaj güçlenecek, bir başka deyişle toplumun güvenini sağlayacaklardır. Toplumun güvenini kazanmak, profesyonel meslekler arasında en çok muhasebe meslek mensupları için gereklidir, zira; meslek mensuplarının verdikleri hizmet sadece hizmet verilen kişi ve kuruluşları değil, bunun da ötesinde bu hizmetin sonuçlarından dolaylı olarak yararlanacak üçüncü kişileri de ilgilendirmektedir. Kamusal sorumluluk olgusu, SMMM, YMM, CPA ve CA' ları ilgilendirmektedir. Bunun nedeni, SMMM, YMM, CPA ve CA' lara ilgili kanun ve yönetmeliklerle bağımsız denetim yapma yetkisinin verilmiş olmasıdır. Kamuya olan bu sorumluluğun dışında bir de devlete karşı sorumluluktan söz edilebilir ki, bu, meslek mensupları arasında sadece YMM' lere verilmiştir. YMM' lerin sorumluluğu, hizmet verdikleri kişi/kuruluş ve kamu ile sınırlı olmayıp, aynı zamanda devlete karşıdır. Devlete

¹⁴³ Şaban Uzun, "21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler", **Mali Çözüm Dergisi**, s.12

karşı olan bu sorumluluk YMM'lere Yasa ile verilen yetkiden kaynaklanmaktadır¹⁴⁴. YMM' ler devlete karşı olan sorumlulukları kapsamında; yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. YMM' ler yaptıkları tasdikin kapsamını, düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler. YMM' lerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır¹⁴⁵. Tablo1.7' de bahsi geçen bir diğer sorumluluk ise meslektaşlara karşı sorumluluktur. Meslek mensuplarının meslektaşlarına karşı sorumlulukları; meslek mensuplarının diğer meslek mensupları ile iyi ilişkiler kurması, mevcut ilişkilerin geliştirilmesi şeklinde ifade edilebilir. Meslek mensupları mesleki eğitimde meslektaşlarına her türlü bilgiyi vermek ve paylaşmakla sorumludurlar. Toplumun muhasebe mesleğine duyduğu güvenin gelişmesi ve sürekli hale getirilmesi ve mesleğin diğer profesyonel meslekler arasında sağlam bir yere kavuşması, meslektaşlar arasında tam bir işbirliğinin varlığına bağlıdır. Tablo 1,7'de meslek mensuplarının mesleki sorumlulukları arasında hukuki sorumluluktan da bahsedilmiştir. Meslek mensuplarının mesleği icra ederken, yasal düzenlemeleri temel almaları gerektiği hukuki sorumluluk kapsamındadır. Meslek mensuplarının hukuki sorumluluklarına yönelik düzenlemeler; meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarına ilişkin yönetmeliğin 21. maddesinde şöyle tanımlanmıştır: “meslek mensupları verdikleri hizmet sırasında VUK’ da yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiilleri sebebiyle sorumludurlar. Meslekle ilgili kanun ve yönetmeliklerde belirtilen ceza hükümleri ayrıca uygulanır.” Bu tanım aynı zamanda meslek mensuplarının hukuki sorumluluklarına yönelik bir düzenleme olarak da kabul edilebilir.

¹⁴⁴ Akışık, A.g.e., s.36

¹⁴⁵ Masis Yontan , Ükü Sönmez, “ 21. Yy. Muhasebenin Vizyonu ve Muhasebecinin Misyonu”, V. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/12-%20MASISYONTAN-ULKUSONMEZ.doc> (03 Şubat 2006)

1.2.4.2.6.Sürekli Meslek İçi Eğitim ve Gelişim

Tablo 1,7’de de görüldüğü gibi, sürekli meslek içi eğitim ve gelişimle ilgili düzenlemeler farklı ülkelerin farklı meslek kuruluşları tarafından önem verilen bir düzenlemedir. Ekonomik şartların gelişmesi ile birlikte günümüzde artık müşteri ve işverenler, muhasebe meslek mensuplarından, uzman teknik bilgi gerektiren klasik muhasebe işlemlerinin dışında, iş ve ekonomi dünyasında meydana gelen gelişmelerin kendi işletmelerine olan yansımaları konusunda da danışmanlık hizmeti vermelerini de beklemektedirler. Bu beklentiler çerçevesinde, meslek mensupları işveren ve müşterilerinin işletme projeleri ve stratejik planlarının belirlenmesinde aktif rol alarak, işletme riski ile tehdit ve fırsatları da belirlemesini beklenmekte, doğal olarak bu gelişmeler muhasebe meslek mensubunun, mesleki faaliyetini yerine getirirken izleyeceği hüküm ve prosedürleri de etkilemektedir. Meslek mensubu, mesleki faaliyeti ile ilgili bu yeni beklentilere cevap verebilmek için mesleki teknik bilgi ile yetinmeyip, bu yeni görev ve beklentilere uygun olarak sürekli mesleki eğitim almaları bir zorunluluk haline gelmiştir.

Sürekli meslek içi eğitim ve gelişim, ABD’de zorunludur. Süresi, eyaletler arasında değişmekle birlikte meslek mensuplarının yılda ortalama 40 saat eğitim almaları gerekmektedir. Örneğin; New York eyaletinde 3 yıllık bir süre zarfında 120 saatlik eğitim öngörülmüşken, Massachusetts’ de 2 yıllık sürede 80 saatlik eğitimin tamamlanması gerekmektedir. Sürekli meslek içi eğitim ve gelişim, ABD dışında İngiltere’ de de vardır. Birleşik Krallıkta (İngiltere, Galler, İskoçya) ve İrlanda’ da meslek mensuplarının katılmaları gereken zorunlu eğitim programı yıllık 35 saat olarak belirtilmiş olup; muhasebe, denetim, vergi, şirketler hukuku vb. konulardan oluşmaktadır. ICAEW, mensuplarına sürekli meslek içi eğitim ve gelişimi şart koştukla beraber, İngiltere dışında bulunan meslek mensuplarını bu uygulamanın dışında tutmuştur¹⁴⁶. IFAC Eğitim Komitesi tarafından hazırlanan ilgili standarda göre, IFAC üyesi olan kuruluşlara, kendi üyelerine yönelik olarak, zorunlu “Sürekli Mesleki Eğitim ve Gelişim” (SME) programı oluşturma şartı getirmektedir. SME de esas amaç, üyelerin, teknik ve teknik olmayan her türlü

¹⁴⁶ Akışık, A.g.e., s.38

becerilerinden oluşan, mesleki yeterliliklerini sürdürebilmelerine ve geliştirebilmelerine katkıda bulunmaktadır. SME programındaki teknik beceri; finansal muhasebe, yönetim muhasebesi, denetim, işletme yönetimi, danışmanlık hizmetleri, bilişim teknolojisi, sosyal sorumluluk ve çevrenin korunması, iş idaresi, vergi, mesleki etik vb. konuları kapsamaktadır. Teknik olmayan mesleki beceri ise; iletişim kurma becerisi, liderlik, uluslararası görevlerde farklı kültürlere hâkim olma vb. konuları kapsamaktadır¹⁴⁷.

Ayrıca, Muhasebe Meslek Mensubu adaylarının Muhasebe Meslek Sınavını başarıp, Meslek Mensubu yetki ve temsil gücünü kazanmalarından sonra, mesleğe devam ettikleri süre - ki bunu bir ömür ile eşdeğer tutmak gerekir – ömür boyu eğitimle edindikleri kalite düzeyini korumaları, işlerini, bu dinamik mesleğin yaşayacağı değişim ve dönüşüme hem uyum sağlayarak, hem de katkıda bulunarak sürdürmeleri gerekmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının sürekli öğrenme ve eğitimini güdülemeyi, yönlendirmeyi ve değerlendirmeyi hedefleyen ve 2004 yılı içinde standart olarak yayınlanıp, 2006 yılı başında yürürlüğe giren, “Yaşam Boyu Öğrenme ve Mesleki Yeterliliğin Sürekli Geliştirilmesi Standardı”, Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartlarının yedincisidir¹⁴⁸. Ülkemizde ise eğitim programları sürekli olmasına karşın, katılım zorunlu değildir. Türkiye’ de diğer ülkelerdeki gibi sürekli meslek içi eğitim yoktur ancak TURMOB’ a bağlı odalar tarafından düzenlenen, spesifik konulu eğitim programları mevcuttur.

1.2.5.Muhasebe Mesleğinin Ekonomik Perspektifte Değerlendirilmesi

Bir ülkenin gelişmesi ve yükselmesi, o ülkede yaşayan insanların oluşturduğu örgütlere bağlıdır. Bu örgütleri insanlar, bulundukları yer ve zamanın koşul ve gereklerine göre, hesap, hukuk ve teknik düzeni ile oluşturur. Her ülke, o ülkede yaşayan beden ve ruhça sağlam insanları, sağlam hesap, hukuk ve teknik düzeni ile oluşturduğu, kurum ve işletme gibi, iktisadi örgütlerle kalkınır, yükselir¹⁴⁹. Bir ülkenin gelişmesi ve büyümesi, o

¹⁴⁷ Yakup Selvi , Murat Kıyılar, “Mesleki Yeterlilik Sonrası IFAC’ın Mesleki Kuralları”, 6. Muhasebe Denetim Sempozyumu,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1oturum/YakupSelvi.pdf> (03 Şubat 2006)

¹⁴⁸ Semra Öncü , Hüseyin Aktaş, “Uluslar arası Muhasebe Eğitimi Standartları”, http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/bildiri8.doc (02 Ağustos 2006)

¹⁴⁹ Yazıcı, A.g.e., s.13

ülkede yaşayanların oluşturduğu örgütlerin varlığına bağlı olduğu gibi aynı zamanda örgütlerin başarısına da bağlıdır. Örgütlerin başarısı ise, muhasebenin hukuksal altyapısı ile uygulanacak muhasebe ve denetim tekniklerine bağlıdır. Bir ülkede muhasebe ve denetim mekanizması yoksa, o ülkenin sağlam bir muhasebe hukuku düzeni, sistemi ve tekniği olduğundan bahsedemeyiz. Muhasebe sistemi, kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)’ ne uygun ve tutarlı bir şekilde düzenlemekle yükümlüdür. Denetim ise, ekonomik olayların gerçek mahiyetinin ilgili mevzuat ve GKGMİ’ ne uygun olarak, kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak delilleri ile araştırıp sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışmadır. Ülkelerin ekonomilerinin kayıtlı hale getirilmesi çok önemlidir. Bu da ancak iyi işleyen bir muhasebe düzeni ve onun etkin bir şekilde denetimi ile olur¹⁵⁰.

Finansal piyasalar, fonların tasarruf sahiplerinden fon talep edenlere akışını sağlayan, sanayi ve ticareti, hizmetleri bir başka deyişle diğer tüm sektörlerin gereksindiği fonları sağlayan ortamlardır. Bu akışın etkin bir biçimde sağlanması ekonominin sağlıklı bir biçimde işleminin önkoşuludur. Para piyasası ekonominin sağlıklı bir biçimde yapılabilmesi için fon akışının mümkün olan en kısa zamanda, gereksinmeyi karıştılayacak tutarda, fon sunan ve talep eden tarafların rıza gösterecekleri makul bir fiyatla, sürekli ve güvenli bir biçimde sağlanması gerekir. Finansal piyasaların bu işlevlerini yerine getirmelerinin önkoşulu piyasa katılımcılarının kararlarını doğru ve yeterli bilgilere dayanarak almalarının sağlanmasıdır. Ekonomide fonların mal ve hizmetler etkin bir biçimde tahsis edilmesi mal ve hizmetlerin akışına paralel olarak bilgi akışının sağlanmasına bağlıdır. Bu bilgileri muhasebe sistemi sağlar. Muhasebe parasal değerle ifade edilebilen işlemleri kaydeden, sınıflandıran ve raporlayan bir sistemdir. Ekonomik kararların doğru bir biçimde alınabilmesi için muhasebenin ürettiği raporların ekonomik birimlerin gerçek durumlarını yansıtması gerekmektedir. Muhasebenin ürettiği bilgiler ekonomide mal ve hizmet fiyatlarının, varlıkların risk ve veriminin belirlenmesine alt yapı

¹⁵⁰ Murat Erdoğan, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Y.2002, S.5, s. 51

oluşturularak tasarruf ve yatırım kararlarının alınmasına olanak sağlar¹⁵¹. Bunun yanında ekonomik kalkınma, fiyat sisteminin serbest olarak işlerlik kazandığı bir ekonomik ortam bazında tanımlanabilir. Burada, ekonomik kalkınma ile muhasebeci-muhasebe bilgileri ile donanmış ve geliri bu bilgilere dayalı bir mesleğin sahibi- arasında ilişkiyi oluşturmak için önce, fiyat sistemini tanımlama gereği vardır¹⁵².

Bir ölçme, değerlendirme ve iletişim aracı niteliğini taşıyan muhasebe;

- İşletme için finansal sonuçlar doğuran olay ve işlemlere ait verileri parasal tutarlar ve gereğinde diğer sayısal doneler halinde toplayan,
- Bu verileri, işletme ile ilgisi olan belli başlı kişilerin gereksinim ve amaçlarını göz önünde bulundurarak kayıt, sınıflandırma ve analiz yoluyla işleyen,
- Elde ettiği sonuçları çoğunluğu dönemsel olarak düzenlenen özetleyici raporlar halinde ilgililere sunan,

sistematik bir bilgi sağlama düzeni olarak tanımlanabilir¹⁵³. Yöneticilerin en önemli görevi işletmede etkili bir yönetimin kurulması, finansal durum ve finansal raporların sonuçlarına göre durum değerlendirmesi yapmaktır. Bu değerlendirmede üretim, finans, pazarlama, insan kaynakları, araştırma ve geliştirme bölümleri ile bilgi alışverişini gerektirir. Bu bölümlerin bilgilerinin çoğu mali nitelikte olup muhasebenin kapsamındadır¹⁵⁴.

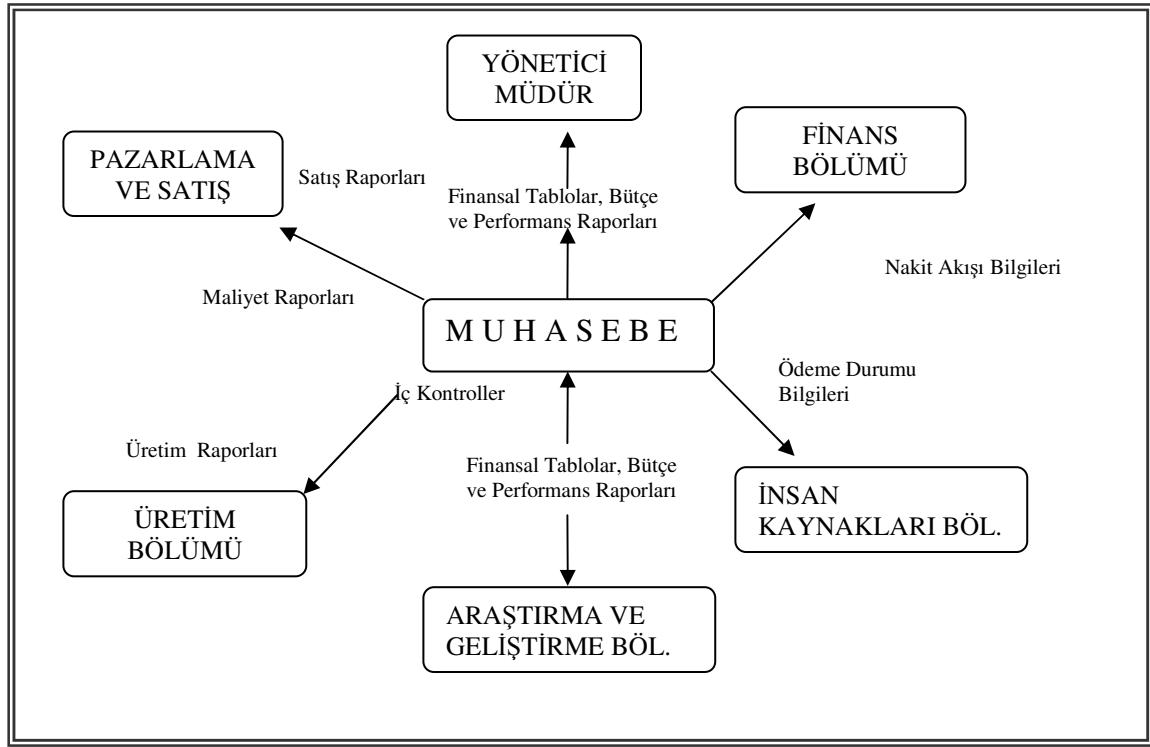
¹⁵¹ Hülya Talu, “Muhasebe Mesleğinin Para ve Sermaye Piyasalarındaki Yeri ve Önemi”, V. Muhasebe Denetimi Sempozyumu,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/16-%20HULYA%20TALU.doc>
(03 Şubat 2006)

¹⁵² Civelek, Durukan, **A.g.e.** s. 133

¹⁵³ Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**, Barış Yayınevi, 5. Baskı, Ankara 1998, s. 15

¹⁵⁴ Sözbilir, **A.g.e.**, s.10



Şekil 1. 3: Muhasebenin İşletme İçindeki Rolü

Kaynak; Sözbilir, **A.g.e.**, s.10

Temel olarak muhasebe; yatırım, kredi ve benzeri kararları alırken yöneticilere yardımcı olur. Üretim bölümüne, üretimle ilgili çeşitli raporlarla üretim kapasitesi kararlarında yardımcı olur. Finans bölümüne de gelecekteki nakit akımı ile ilgili bilgiler vererek nakit akımlarında da yararlı bilgiler sağlar. İnsan kaynakları bölümüne, işletmede çalışanların ödeme maliyetlerini içeren bilgiler vererek daha iyi çalışma koşullarının oluşmasına yardımcı olur. Araştırma ve Geliştirme bölümünün devam eden projelerinin oluşacak maliyetleri hakkında bilgi verir. Pazarlama, satış ve dağıtım bölümü yöneticisinde de, satış politikaları ve onların pazarlama maliyetleri hakkında özel raporlarda muhasebe bilgisi kullanılır¹⁵⁵.

¹⁵⁵ Sözbilir, **A.g.e.**, s. 11

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK AHLAKI

2.1.MUHASEBE MESLEK AHLAKININ GENEL ÇERÇEVESİ

2.1.1.Genel Anlamda Muhasebe Meslek Ahlakı Kavramı

Daha önce de belirttiğimiz gibi; ahlak insanlar arası ilişkilerde uyulması gereken manevi ilke ve kuralları içerir. Ahlakın etkisi, yaptırımı, zorlayıcı gücü insanın vicdanıdır. İnsan duygusunu, düşüncesini, davranışını, tutumunu, eylemini, “vicdanının sesine” kulak vererek, doğru-yanlış, iyi-kötü, olumlu-olumsuz, olarak değerlendirir. Bu şekilde kişi kendisi ve başkaları arasındaki ilişkilerde denge, düzen, denetim ve uyum sağlar¹⁵⁶. Bir ahlak sorunu olarak meslek onuru, kişisel onurdan başka ve onun da ötesinde bir kitle onuru olarak kişinin mensubu olduğu mesleğe karşı kendisinin ve toplumun saygınlık duygusudur. Meslek onurunu güçlendiren tinsel öge, meslek mensuplarının davranışlarına yön veren sorumluluk duygusudur ve sorumluluk duygusu olmadan meslek onurundan söz etmek anlamsız kalır. Zira meslek mensuplarının davranışlarına yön veren sorumluluk duygusunun güçsüz kaldığı hallerde meslek krizi denen bunalım başlar¹⁵⁷.

Çalışmamızın konusunu oluşturan muhasebe mesleğinde; profesyonel ahlak kuralları ve kişisel çıkarlar arasındaki çelişki pek çok muhasebeci için günlük hayatın bir parçasıdır. Bu gibi çelişkileri çözümlemenin bir yöntemi profesyoneller arasında bir sözleşme olduğuna inanmaktır. Bu sözleşme meslek mensuplarının uyması gereken kuralları belirten profesyonel yasadan ve meslek mensuplarının benzer durumlarda ne şekilde davrandıkları örneklerinden oluşmaktadır. Böyle bir kurallar ve örnekler setinin bulunması durumunda herhangi bir çelişki ile karşılaşıldığında bu kaynaklara başvurulur ve çözüm bulunur. Ancak yine de kişisel yargılar giderilemeyebilir¹⁵⁸. Profesyonellik isteyen bir meslek olan muhasebe mesleğinde meslek ahlakı incelenirken profesyonel ahlaktan bahsetmek gerekmektedir. Profesyonel ahlak, profesyonel kişiler için hem uygulama hem de ideal amaçlı hazırlanan davranış standartlarını içermektedir. Profesyonellik, bir mesleği veya bir meslekle ilgili bireyi işaret eden ve tanımlayan davranışları, amaçları veya kaliteyi

¹⁵⁶ M. Reşat Mocan, “Etik ve Meslek Etikleri”, **Yüksek Denetim Dergisi**, Ocak 2002, Y. 1, S. 1, s.5

¹⁵⁷ Arslan, **A.g.e.**, s.76

¹⁵⁸ Mugan, **A.g.e.**, s.10

ifade etmektedir. Muhasebe mesleğinin temel taşı olan özellikler; yeterlilik, tarafsızlık ve dürüstlüktür¹⁵⁹.

Muhasebe meslek ahlakı, meslek ahlakı kavramının bir alt dalı olarak; muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinin icrasında, devlete, topluma, müşterilerine, ilgili meslek kuruluşlarına ve kendisine karşı sorumlulukların yerine getirilmesinde, kanunlara uygun, yüksek standartlarla oturtulmuş ahlaki davranışlara göre hareket edilmesini ifade eder.

Muhasebe meslek mensubu yukarıda belirtildiği gibi, topluma, devlete, müşterilerine, mesleki örgütlere ve kendisine karşı sorumlulukları olan bir bireydir. Bu durumda meslek mensubu, kişisel çıkarları ile sorumlulukları arasında optimal bir denge kurmak zorundadır. Bu noktada çıkarların çatışması olasıdır. Meslek mensubunun sorumlu olduğu gruplarla ilişkilerinde çıkar çatışması olması durumunda meslek mensubu nasıl bir davranış sergileyecektir? Bu sorunun yanıtı toplumun ahlaki prensiplere duyarlılık düzeyi ile ilgilidir¹⁶⁰. Muhasebeci kanunlara uygun hareket etmek yanında toplumun ahlaki prensiplerine ve güncel değer yargılarına göre güvenilir bilgilerin işletme ile ilgili taraflara sunulmasını sağlamak suretiyle, mesleğini icra etmelidir. Ancak muhasebe meslek mensubunun kendi sorumluluklarını yerine getirirken karşı karşıya kalabileceği tüm durumlar için var olan teknik kurallar asla tam bir rehber olmayacaktır. Yılların eğitim ve uygulaması sonucu elde edilen teknik uzmanlıkta muhasebecilerin kuralları bilmeleri ve yetenekleri, şüpheli veya çıkar çatışmalarını olduğu durumlarda yeterli olmayabilecektir. Bu gibi durumlarda muhasebeciler teknik uzmanlık kadar ahlaki uzmanlığa sahip olmak, meslek mensuplarının topluma olan ahlaki yükümlülüklerini daha kaliteli bir şekilde yerine getiren ahlaki yargı yapmalarını sağlamaktadır¹⁶¹. Muhasebeciler de diğer profesyoneller gibi zaman zaman çelişkide kaldıkları ve karar vermekte zorlandıkları durumlara düşerler. Bunun sonucunda da ahlaki ikilemlerle karşı karşıya kalabilirler¹⁶². Özellikle finansal

¹⁵⁹ Türk, A.g.e., s.42

¹⁶⁰ Mine Tükenmez, Nilgün Kutay, “Muhasebe Meslek Mensubunun Karar Alma Sürecinde Meslek Ahlakının Yeri: Çok Boyutlu Analiz-İzmir Örneği”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2005, S.25, s.156

¹⁶¹ Türk, A.g.e., s.43

¹⁶² Mugan, A.g.e., s.9

raporlama sürecinde bazı olayların yanlış değerlendirilmesi, tahminlerdeki hatalar ve ekonomik olayların ölçülmesindeki belirsizlikler, meslek ahlaki ve ahlaki davranışlar açısından daha da önemlidir. Yasal olmayan ve meslek ahlakına uygun olmayan davranışlarda bulunan muhasebeciler, finansal raporlama sürecinin tümünün doğruluğunu ve dürüstlüğü zedelemektedirler. Bu nedenle, muhasebecilerin meslek ahlakı konusunda bilgili olmaları önemlidir. Bu kapsamda, muhasebecilerin görevlerini meslek ahlakına uygun olarak yerine getirmeleri ve kararlarını kamu yararını gözeterek almaları, muhasebe kavram ve ilkelerine uygun davranmalarına bağlıdır¹⁶³.

2.1.2.Muhasebe Meslek Ahlakı Tarihsel Süreci

Avrupa’ da özellikle 1960 sonrasında meslek ahlakına önem verilmeye ve kurallar geliştirilmeye başlanmıştır. 1961 yılının 1 Kasım’ında Almanya’ da meslek yasası kabul edilerek; mesleğin icrasında bağımsızlık, sorumluluk, sır saklama ve reklâm yapmama kuralları getirilmiştir¹⁶⁴. Muhasebe meslek ahlakı konusunda İngiltere’ de ilk kitap 1969 yılında basılmış ve 1969 yılından beri de hızlı bir değişim süreci yaşanmaktadır. İngiltere’ de rekabet ve reklâm konusundaki kurallar özellikle çağdaş rekabet yaşam karşısında eskimiştir. Doğruluk (objektiflik) ve bağımsızlıkla ilgili önemli alanlarda daha yeni ve açık fikirler geliştirilmiştir. Uygulamanın yeni alanları, yeni ahlaki sorunları ortaya çıkaran temelleri oluşmuştur. Mesleğin çok önemli orandaki üyeleri eski uygulamaları dışlamışlar ve işlerini yaparken ahlaki kuralları bir temel olara benimsemişlerdir¹⁶⁵.

İkinci Dünya Savaşı’nı izleyen yıllarda uluslar arası ticaretin artmasıyla birlikte İngiltere’ de muhasebe mesleğini yürütenlerde % 250 oranında bir artış meydana gelmiştir. 1696 yılından önce meslek ahlakı ile ilgili herhangi bir kurallar demetine rastlamak mümkün değildir. İngiltere’ de yeni Şirketler Kanunu’nun 1989 yılında yürürlüğe girmesiyle birlikte muhasebe mesleği ile ilgili en önemli gelişme yaşanmıştır. Mesleğin bağımsız niteliği “doğruluk, tarafsızlık ve bağımsızlık” olarak ifade edilmiştir. Daha sonraki gelişme 1990 yılında “Meslek Etiği Rehberi”nin çeşitli meslek odaları tarafından

¹⁶³ Gül, Ergün, A.g.e., s.57

¹⁶⁴ Türk, A.g.e., s.59

¹⁶⁵ Sözbilir, A.g.e., s.50

oluşturulmasıyla gerçekleşmiştir. 1992 yılında yeniden yayınlanan denetimde birçok yeni ayrıntıyı (örneğin denetim firmasının eski bir çalışanın denetlenen bir şirketin ortağı yada işgöreni olması durumundaki ilişkiyi) de kapsar duruma gelmiştir¹⁶⁶.

Amerika’ da meslek ahlakı ilk defa 1969 yılında ASCPA tarafından yayınlanan “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” ile ele alınmıştır. Bu standartlar daha sonra yeniden gözden geçirilmiş ve 1988 yılında “Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı” adı altında yayınlanmıştır. Bu standartlar temelinde “Mesleki Davranış Kanunlarını” içermektedir¹⁶⁷. ABD’ de yılında Ekonomik Öncelikler Kurulunun (Council on Economic Priorities – CEP) oluştuğunu ve bu kurulun özellikle işgörenlerin hakları ile ilgili alt bir danışmanlık kuruluna bünyesinde yer verip ve daha sonra “SA 8000” standartları olarak işlev gören kurallar ortaya koyduğunu belirtmek gerekir¹⁶⁸.

Muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu, IFAC’dır. Günümüz itibarıyla 118 ülkeden 159 kuruluş IFAC’ın üyesidir ve IFAC dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyerek, kamu yararını korumak amacıyla faaliyet göstermektedir. IFAC üyeleri; kamuda, sanayide, ticarete, devlette ve akademide hizmet vermekte olan 2,5 milyon meslek mensubunu temsil etmektedir¹⁶⁹.

2.1.3.Muhasebe Meslek Ahlakına Duyulan İhtiyacın Nedenleri

Asırlar boyunca aynı toplumda yaşayan insanlar, toplumsal düzeni sağlayabilmek amacıyla yine toplum tarafından benimsenen ve toplumun yaşadığı değişim sürecine paralel olarak çeşitli değişimlere maruz kalan, özellikle toplumun sosyal, kültürel ve dini mekanizmasına bağlı olarak oluşturulan bir takım ahlaki değerler oluşturmuşlardır. Bu ahlaki değerler yasal müeyyideler aracılığıyla veya toplumsal baskı unsuru ile uygulanarak, toplumsal hayatta varlığını daima hissettirmiştir.

¹⁶⁶ Sözbilir, A.g.e., s.51

¹⁶⁷ Selimoğlu, A.g.e., s.148

¹⁶⁸ Sözbilir, A.g.e., s.54

¹⁶⁹ <http://www.turmob.org.tr/uluslararasi/IFAC.doc> (03 Şubat 2006)

Türkiye’ de özellikle son on yılda yaşanan ve bu krizler sonrasında yanan sosyal sorunlar, artan yolsuzluk olayları, hırsızlıklar ve benzeri olayların baş edilemez bir hal alması toplumun her kesiminde ahlak olgusunun sorgulanmasına neden olmuştur. Toplumun her kesiminde daha ahlaki davranışlara olan ihtiyaç artmıştır. Bu ihtiyaç tüm dünya ülkeleri için artış göstermiş ve literatürde ahlak olgusu daha fazla işlenmeye ve çalışılmaya başlanmıştır. Böyle bir ortamda ise, ekonomik hayatın en kritik mesleklerinden biri olan muhasebe mesleğinde ahlak neredeyse en temel ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁷⁰.

Muhasebe Mesleği genellikle teknik boyutu ile gündeme gelmiştir. Mesleğin teknik ve uzmanlık boyutu yanında, en az bu boyutlar kadar önemli olduğunu düşündüğümüz ahlaki boyutu da bulunmaktadır. Ancak Muhasebe Mesleğinin ahlaki boyutu genellikle göz ardı edilen bir boyut olarak karşımıza çıkmaktadır. Oysa teknik boyutunun ve uzmanlık boyutunun önem kazanması ancak, mesleğin ahlaki boyutunun göz ardı edilmemesine bağlıdır.

Muhasebe meslek elemanları açısından ele alındığında meslek ahlakı, meslek mensubu kişilerin bağımsızlığını, dürüstlüğü ve güvenilirliğini ifade etmektedir. Bu üç unsurun bir arada olması muhasebe bilgileri ile ilgilenen taraflara, müşterilere (işletme sahip ve ortaları ile yöneticileri), kamuya ve yatırımcılara yüksek ahlaki ölçülerde gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda elde edilen bilgilerin sunulmasını mümkün kılacaktır. Bu ise ancak yeterli mesleki eğitime ve mesleki ahlak değerlerine sahip, sorumluluk sahibi, güvenilir, tarafsız ve dürüst karakter özellikleri taşıyan meslek mensuplarının mesleğe kazandırılması ile sağlanabilecektir. Bu özelliklere sahip meslek elemanlarının çalışmaları sonucunda ortaya çıkan muhasebe bilgileri, kişiler, kurumlar ve toplum tarafından kabul görece ve güvenilir olacaktır¹⁷¹.

Muhasebe mesleğinde varolması gereken mükemmel ahlaki davranış, müşterilere profesyonel hizmet sağlamanın temel taşı olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla muhasebe

¹⁷⁰ Türk A.g.e., s.46

¹⁷¹ Nermin Akyel, Nevran Karaca, “Bağımsız Denetim Açısından Etik ve Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Y. 2005, S. 72, s.242

mesleği sürekli olarak kendi meslek standartlarını gözlemlemeli ve gözden geçirmelidir. Muhasebe mesleği kendi üyelerinin ahlaki davranışlarını geliştirme çabasında olduğu için kamu tarafından muhasebe mesleğinin işletme meslekleri içerisinde en ahlaki olanı olarak algılanmaktadır. Muhasebenin temel esası sorumluluktur. Bu ifadeden hareketle, toplumda ve işletmelerdeki diğer bilgi sistemlerinden farklı olarak, muhasebe mesleğinin sorumluluk gerektiren bir meslek olduğunu söyleyebiliriz. Bu açıdan bakıldığında muhasebenin esasının tamamen ahlaksal olduğu ifade edilebilir. Sorumluluk kimin kimden ve neden sorumlu olduğunu açıklamaktadır. Sorumlu tutanlar her zaman iyi sonuçları sağlama talebinde bulunma sorumluluğundadır. Muhasebe kurallarının ahlaki talimatları ve yapısı – ki bu kurallara modern toplumdaki her bireyin uyması beklenmektedir-doğrudan ya da dolaylı olarak muhasebe mesleğini ahlaki düzenin bir parçası yapmaktadır¹⁷². Muhasebe meslek mensuplarının, muhasebenin ahlaki yapısına uygun olarak; mesleki teknik bilgi yanında, aynı zamanda ahlaki uzmanlığa da sahip olmaları gerekmektedir. Ancak muhasebe meslek mensuplarının mesleki ve teknik bilgilerini kullanırken mesleki ahlak kurallarına uygun davranma niyeti ile hareket etmeleri gerekmektedir.

Muhasebe meslek ahlakı, mesleği yürüten kişilerin bağımsızlığı, kendi kendini kontrolü ve dürüstlüğüdür. Başka bir ifadeyle muhasebede meslek ahlakı, müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara yüksek standartlarla oturtulmuş ahlaki davranışlarda hizmet edilmesidir. Bu hizmet ise meslek mensupları uzmanlıkta yeterli sorumluluğa ulaşmış, güvenilirliği sağlamış, doğru ve tarafsız olma özelliğine sahip kişiler olmak zorundadırlar. Meslek ahlakı, ruhsatlı meslek mensuplarının yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsızlık karar alabilme, kendi kendilerin denetlemelerinin ve dürüstlüğünün simgesidir¹⁷³. Muhasebe uygulamaları ve teorileri ahlak boyutuna sahiptir. Muhasebe uygulamalarındaki ahlaki taban, muhasebe mesleğini diğer işletme meslekleri içinde önemli bir yere koymuştur. Ancak, muhasebe uygulamaları ahlaki gelişimi desteklemeli ve özellikle muhasebe kontrolleri gibi gelişimi olumsuz etkileyen unsurlar iyileştirilmelidir¹⁷⁴.

¹⁷² Türk, A.g.e., s.46

¹⁷³ Halis Kalmış, İlknur Eskin, Fadime Gümüş, “İşletmelerde Mali Bilgiler Üretilmesinin Önemi ve Etik”, **Mali Çözüm Dergisi**, Y. 2006, S. 75, s.141

¹⁷⁴ Türk, A.g.e., s.51

Yukarıda belirttiğimiz sebeplerden dolayı tüm profesyonel oluşumlarda olduğu gibi; muhasebe mesleği için de ahlak kodları geliştirilmiştir. Ahlak kodları, profesyonel oluşumların, üyeleri için oluşturduğu uyulması zorunlu hukuki düzenlemeler olarak tanımlanabilir. Muhasebe mesleği ahlakı kodları yoluyla kendi üyelerinin davranışlarını düzenlemekte ve yönlendirmektedir. Muhasebe ahlak kodları, muhasebe meslek mensubu ile müşteri veya işverenleri ve kamu çıkarları arasındaki ilişkilerde yüksek ahlaki standartların önemini vurgulamaktadır. İlkeler amaç odaklıdır ve mesleğin, topluma, müşterilere ve meslektaşlarına karşı olan sorumluluğunu tanımlamaktadır. Bu ilkeler kişisel çıkarlara karşı olması pahasına kamu çıkarlarına ve onurlu davranışlara sadık kalma taahhüdü yapmaktadır. Kurallar ise, kodların zorlayıcı tedbirlerini göstermektedir. Kurallar, üye muhasebecileri ahlaki görüş açısını tüm uygulamalarında gözetmeye mecbur etmektedir¹⁷⁵.

2.1.4.Muhasebe Meslek Ahlakına Yönelik Sistem Yaklaşımları

Daha önce genel anlamda ahlakı, bireyin ya da grubun doğru ve yanlış davranışlarını yöneten değerler ve prensipler olarak belirtmiştik. Karar verme aşamasında doğru ve yanlışların ya da neyin doğru neyin yanlış olduğunu belirleyen standartlar meslek ahlakı tarafından oluşturulmuşlardır. Meslek mensubunun davranışlarını biçimlendiren iç ana etken söz konusudur. Bunlar yasal düzenlemeler, özgür seçim hakları ve ahlak olgusudur. Meslek mensubunun kararlarında etmen olan ahlak normları; hak ve sınırları tanımlayan yasal düzenlemeler ile özgürlük arasındaki boşluğu kapatarak denge oluşturan bir dinamiktir¹⁷⁶.

Meslek elemanının bağımsız olarak seçimini yapabildiği alan ile yasal düzenlemelerle sınırlı alan arasında yer alan boşluk, ahlaksal yargı ile dengelenmektedir. Böyle bir konumlamada ve bağımsız seçim, yasal düzenlemeler ve ahlaksal yargı dinamiklerinin yer aldığı kararlarda birey “eğer kanunlara aykırı değil ise ahlak dışı değildir” yargısına düşmeyecektir. İlgili kurum ve kuruluşlar meslek ahlakı prensiplerinin

¹⁷⁵ Mintz, A.g.e., s.8

¹⁷⁶ Selimoğlu, A.g.e., s.147

önemini fark ederek bunları yazılı kurallar ya da standartlar haline dönüştürüp, meslek kültürü olarak bütün meslek mensuplarına benimsetirlerse, yanlış kararlarla ortaya çıkabilecek problemler kolayca çözümlenebilecektir. Fakat mesleki ahlak standartları somut kurallar halinde tanımlanamadıkları için “doğru davranış” ile ilgili anlaşmazlıklar ve ikilemler her zaman söz konusu olacaktır. Bu bağlamda meslek elemanlarının meslek ahlakına ilişkin kararlarını etkileyen teolojik ve deontolojik olarak adlandırılan iki tür yaklaşım bulunmaktadır¹⁷⁷.

2.1.4.1.Teleolojik Yaklaşım

Teleolojik Yaklaşımın esası fayda maliyet karşılaştırmasına dayanmaktadır. Fayda maliyet analizi karar verme aşamasında en yüksek faydayı verecek seçimin doğru seçim olduğu esasından hareket eder. Teleolojik Yaklaşımı Bireyci (Individualism) Yaklaşım, Faydacı (Utilitarian) Yaklaşım olarak iki başlık altında incelenebilir.

2.1.4.1.1.Bireyci Yaklaşım (Individualism)

Aynı zamanda egoizm olarak adlandırılan yaklaşımda dorunun uzun dönemde bireye yarar sağlayan davranış ya da yaklaşım biçimi olduğunu kabul etmektedir. Bu yaklaşıma göre, bireyler kendilerine uzun dönemde en önemli avantajı sağlayacak duruma göre karar verirler. Bu davranış modelinde en önemli olan nokta, bireyin kendisi için iyi-kötü değerlendirmesinde kendisine en üstün yararı sağlayacak sonuçtur. Her birey kendi çıkarlarını öne çıkarma güdüsüyle hareket ettikçe genel çıkarlar da üste çıkacaktır. Bu da bir anlamda gelişme demektir. Ancak bireyci yaklaşım, dürüstlük, doğruluk kavramlarının temeline oturduğu zaman gerçek anlamına ulaşır. Söz konusu yaklaşımın üzerindeki diğer görüşler ise bireysel yararın, bireysel çikara dönüşmesi nedeniyle uygulamada sapmaların oluştuğu görüşüdür¹⁷⁸.

2.1.4.1.2.Faydacı Yaklaşım(Utilitarian)

¹⁷⁷ Erdal Özkol, Dünder Kök, Muhsin Çelik, Seçkin Güven, “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelere Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Y.Mayıs 2005, s.109

¹⁷⁸ Akdoğan, **A.g.e.**, ss.35-36

Faydacılık anlayışının firmalara uygulanmasının, diğer alternatif ahlak teorilere göre iki temel üstünlüğü vardır. Birincisi, bu teori, çıkarlar ile ahlaki davranışları birbirine bağladığı için firma bazında çıkarıcıdır. İkicisi ise, fayda ve zararın tespit edilmesi aynen kar/zararın hesaplanması gibidir. Dolayısıyla benzer ahlak teorileriyle kıyaslandığında zaman, firmalar arasında daha fazla kabul görecektir. Firma ölçeğinde ele alındığında faydacılık anlayışı, kendi doğasından dolayı en etkileyici etik teori olarak görünmektedir. Çoğu ekonomik ve finansal kavram, açık veya gizli bir şekilde, kişilerin kısa dönemli çıkarlarının maksimize edilmesine dayalıdır. Faydacılık anlayışının, muhasebe teori ve yöntemlerine ilişkin, teorik anlamda koruyuculuk yapması, muhasebe bilgisinin tarafsızlığıyla ilgili tartışmalarda önemli bir unsur olmaktadır¹⁷⁹. Muhasebe bilgilerinin tarafsızlığını savunanlara göre, muhasebeciler kullanıcıların kararlarında yararlanacakları tarafsız bilgiler bildirmelidirler. Bazı radikal muhasebeciler ise, muhasebe bilgilerinin tarafsız olup olamayacağını sorgulamaktadır. Onlara göre, muhasebe bir sosyal gerçek içinde olduğu için sosyal çatışma durumlarında muhasebe teori ve yöntemleri kaçınılmaz olarak bir tarafı diğerine üstün tutabilecektir. Bu bağlamda, muhasebe kavramlarının faydacılık köklerine bakmaksızın tarafsız olarak veya ahlaki açıdan doğru gösterilmesi bazı sorunlara neden olacaktır¹⁸⁰. Ayrıca; fayda/ maliyet analizleri muhasebe literatüründe önemli bir yer tutarak mesleğin ahlaki alanı olan sorumluluk muhasebesi kavramının yaratılmasına öncü rolü oynamıştır. Bu yaklaşımın en zayıf yanı olası yararların tam olarak tanımlanamamasıdır¹⁸¹.

2.1.4.2.Deontolojik Yaklaşım

Meslek mensuplarının meslek ahlakına ilişkin kararlarını etkileyen ikinci yaklaşım Deontolojik Yaklaşımdır. Deontolojik Yaklaşım, Kant tarafından geliştirilmiştir ki bu yaklaşımda birey ve gruplar, temel görev ve haklarına göre davranışlarını belirlerler. Bireyin hareket biçimini belirleyen ahlaki zorunluluklar ve görevlerdir. Kısaca, Kant bir faaliyetin görev hissi ile yapıldığı zaman ahlaki bir değeri olduğunu ifade etmektedir. Bu

¹⁷⁹ Toraman, Akcan, **A.g.e.**, s.63

¹⁸⁰ Türk, **A.g.e.**, s.60

¹⁸¹ Akdoğan, **A.g.e.**, s.36

yaklaşımına göre, bir davranışın iyi ya da kötü olarak tanımlanabilmesi için çoğunluk gösterge olarak alınamaz; çoğunluğun ya da en yüksek faydanın söz konusu olmadığı durumlarda da tanınması gereken haklar ve yükümlülükler olduğu görüşü deontolojik yaklaşımın temel felsefesini oluşturmaktadır¹⁸². Deontoloji yapılması gerekeni yapma bilimidir. Deontolojik ahlak, felsefede insan eylemlerinin ahlaklılığı ile ödev kavramı arasındaki ilişkilere ağırlık veren etik kuram anlamındadır. Özgül ahlaki yükümlülükleri değil, ahlak ve mantık arasındaki ilişkileri vurgular¹⁸³.

Muhasebe mesleğinde Deontoloji Yaklaşımına bakıldığında; Muhasebe mesleğinde öz-denetimin temelinde, genel olarak, görev bilinci yaklaşımı yatar. Muhasebe mesleğinde görev bilinci yaklaşımı, bir muhasebe mesleğinde görev bilinci yaklaşımı bir muhasebe denetçisinin firmanın faaliyetine devam edebileceğine yönelik tereddüdünü diğer tüm kamu çıkarından üstün tutması sonucunu gerektirir. Bazı istisnai durumlarda denetçi raporun sonuçlarını değerlendirildikten sonra firma kayıtlarını onaylamayı tercih edebilir. Bu tür değerlendirmeler işletme iflasına yönelik zayıf belirtiler olduğunda bile olabilir. Gerek görev bilinci, gerekse kural-faydacılığı yaklaşımları olsun, bu yaklaşımlara dayalı olan meslek kurallarının belirli bir duruma bağlı olmasının takip edilmesi gerekmektedir. Görev bilinci yaklaşımı açısından anlayış, tanımları itibarıyla tavizsiz olmakla beraber şartlara karşı tamamen duyarsız kalması nedeniyle ahlaki açıdan belirsiz gereksinimlerin ortaya çıkmasına neden olabilir. Muhasebe örgütleri, uzun süre, endişeli işçilerin endişelerini amirlerine iletebileceğini, ancak her ne şartta olursa olsun izin almaksızın bu endişelerin firma dışındakilerle paylaşmaması gerektiğini savunmuştur¹⁸⁴. Muhasebe meslek mensuplarının mesleği icra ederken mutlaka mesleki deontoloji konusunda bilgi sahibi olmaları gereklidir. Bilgi eşitsizliği, duyulan itimat ve mevcut çıkarların önemi yalnız müşterileri ile meslek mensupları arasında değildir; aynı zamanda aynı mesleğin üyeleri arasındaki ilişkilerde de bilgi eşitsizliği itimat noksanlığı ve çıkar çatışması mevcuttur. Meslek mensupları arasında deontoloji kurallarının uygulanması mesleki dayanışma

¹⁸² Özkol ve diğerleri, **A.g.e.**, s.110

¹⁸³ Akdoğan, **A.g.e.**, s.37

¹⁸⁴ Toraman , Akcan, **A.g.e.**, s. 64

(tesanüt), bir meslektaşlık duygusu, mesleki bir moral oluşmasını sağlar¹⁸⁵. Deontolojistler teleolojik yaklaşımda savunulan çoğunluk kavramına karşıdırlar. Bu yaklaşıma göre bir davranışın iyi ya da kötü olarak tanımlanabilmesi için çoğunlukla gösterge olarak alınamaz. Çoğunluğun ya da en yüksek faydanın söz konusu olmadığı durumlarda da tanınması gereken haklar ve yükümlülükler olduğu deontolojist yaklaşımın temel felsefesini oluşturmaktadır. Deontolojist yaklaşım da kendi içinde iki alt türde irdelenmektedir. Deontolojistler teleolojik yaklaşımda savunulan çoğunluk kavramına karşıdırlar. Bu yaklaşıma göre bir davranışın iyi ya da kötü olarak tanımlanabilmesi için çoğunlukla gösterge olarak alınamaz. Çoğunluğun ya da en yüksek faydanın söz konusu olmadığı durumlarda da tanınması gereken haklar ve yükümlülükler olduğu deontolojist yaklaşımın temel felsefesini oluşturmaktadır. Deontolojist yaklaşım da kendi içinde iki alt türde irdelenmektedir¹⁸⁶.

2.1.4.2.1.Ahlak ve Haklar Yaklaşımı

Haklar görüş açısı muhasebedeki düzenlemelerin birçoğuna temel teşkil etmektedir. Muhasebe mesleğinde görev bilinci, bir denetçinin işletme faaliyetlerine devam edebileceğine yönelik şüphelerini tüm kamu çıkarlarına üstün tutması sonucunu getirmektedir. Gerek görev bilinci gerekse kural faydacılığı yaklaşımları, bu yaklaşımlara dayalı olan meslek kurallarının belirli bir duruma bağlı olmaksızın takip edilmesi gerekmektedir. Denetçiler mesleğin tüm gerekçeleri açısından değerlendirmelerini yaptıklarından kendi davranışlarını sonuçlarını değerlendirmelidir. Muhasebede güçlü bir görev yaklaşımı, kodların ve kuralların ahlak olarak algılanması dezavantajına sahiptir. Bu bağlamda, muhasebe mesleğinde bir çok kod ve kurallar dışında hiçbir şey kabul edilemez¹⁸⁷. Haklar yaklaşımı; kişilik haklarının –ki bunlar; yaşama, gelişme, emniyet, gizlilik vb. olabilir- ve özgürlüklerin, karar alma aşamasında mutlaka önemli bir belirleyici olması gerektiğini ve meslek ahlakını ilgilendiren konularda karar vermek durumunda olan meslek

¹⁸⁵ Kotar, **A.g.e.**, s.67

¹⁸⁶ Selimoğlu, **A.g.e.**, s.149

¹⁸⁷ Türk, **A.g.e.**, ss.60-61

örgütlerinin, toplumu oluşturan kişilerin haklarını ve özgürlükleri ihlal etmemeye özen göstermeleri gerektiğini ifade eder.

Şimdiki muhasebe uygulamalarının altındaki ekonomik ve ahlaki görüş insan doğası ve gelişiminin bireyselci haklar görüşü ile birleşmektedir. Haklar ve adalet teorilerinin özerklik ve rekabetçilik özellikleri denetçi bağımsızlığı hakkındaki düşüncelerimizi çevrelemektedir. Aynı şekilde, haklar ve adalet teorilerinin özerklik ve rekabetçilik özellikleri işletme sahipleri ve yöneticiler arasındaki çatışma ve rekabetin işletme yaşamının ana teması olduğuna ilişkin aracılık teorisinin temelini oluşturan varsayımın ortaya çıkmasına yol açmıştır¹⁸⁸.

2.1.4.2.2.Adaletçi Yaklaşım

Bu teoriye göre; bir kararın ahlaki olması için o karar eşitlik, doğruluk ve tarafsızlık ilkelerine dayanmalıdır¹⁸⁹. Eşitlik, adalet ve tarafsızlık temel esas olarak alınmaktadır. Bu yaklaşım meslek örgütü için şu temel ilke üzerine kurulmuştur.

- Birinci ilke olan eşitlikte tüm meslek mensuplarının eşit olduğu üzerinde durulmaktadır. Meslek mensupları oranındaki farklılıklar ancak onların yetenek ve bilgilerine paralel olarak üstlendikleri göreve ve sorumluluklardan kaynaklanmaktadır.
- İkinci ilke ise yine meslek örgütünün kendisine bağlı meslek mensupları arasında meslek ahlakı kurallarını uygularken adaletli davranmasını öngörmektedir.
- Üçüncü ve son ilke ise tarafsızlık üzerine oturtulmuştur. Meslek mensuplarının mesleğe uymayan şekilde davranmaları sonucunda meslek örgütüne verdikleri zararın bilerek mi yoksa bilmeyerek mi verildiğinin incelenerek eğer kasti ise gereken cezanın verilerek meslekten men edilmesi, yok eğer kasti değilse gereken cezanın verilmesinin sağlanması öngörülmektedir.

¹⁸⁸ Türk, A.g.e., s.60

¹⁸⁹ Türk, A.g.e., s.7

Özetle adaletçi yaklaşım yasal düzenlemelerin meslek örgütü ve ilgili kurum bazında tutulmasını öngörmektedir. Bu yaklaşım, hem faydacı yaklaşımdaki karmaşık hesaplamaların getirdiği zorluklardan hem de bireyci yaklaşımdaki kişisel çıkar yorumuyla gelen sorunlarından ayrıştırılmıştır. Meslek örgütünü ve ilgili kurumları karar verme aşamalarında karşılaştığı çıkar çatışmaları ya da ikilemlerden kaynaklanan problemlerden kurtaran somut kriterler bütünü olarak adaletçi yaklaşım önerilebilir¹⁹⁰.

Görüldüğü gibi, ahlaki konuların karmaşık yapıları sonucu, geliştirilen ahlak teori ve yaklaşımlarının hiçbiri, muhasebe mesleğinde ortaya çıkan ahlaki ikilemlere veya sorunlara tatmin edici çözümler sunamamaktadır¹⁹¹. Bu sebeple Karma Modeller geliştirilmiştir. Geliştirilen karma teorilerden birisi, “Janus Kafalı Model” (Janus Headed Model) isimli teoridir. Bu model faydacı ve deontolojik teorilerin birleşimidir. Yapılacak herhangi bir eylemin, ancak her iki yaklaşımı da ihlal etmemesi durumunda yapılabileceğini öngörür. Bu karma modelin en büyük avantajı deontoloji teorisi yardımıyla, olayın evrensel boyutunu yakalarken, faydacı teori yardımıyla olayın kendi spesifik şartlarını dikkate almasıdır. Geliştirilen bir başka karma teori modeli ise bir eylemin aşağıdaki ilkeleri çiğnemesi durumunda, bu eylemi ahlak dışı olarak görür¹⁹².

Bunlar;

- a) İşletme çevresini oluşturan tüm çıkar gruplarının faydalarının optimize edilmesi,
- b) Söz konusu kişilerin haklarına saygılı olmak,
- c) Hukuk normlarına uygunluk,
- d) Faaliyetler, sorumluluk ve özen güdüsüyle mi gelişmekte, yoksa faydacılık-hak-adalet-sorumluluk ve özen güdülerinden mi gelişmektedir.

¹⁹⁰ Selimoğlu, **A.g.e.** s.149

¹⁹¹ Toraman, Akcan, **A.g.e.**, s. 67

¹⁹² Toraman, Akcan, **A.g.e.**, s. 68

2.1.5.Muhasebe Meslek Ahlakının Boyutları

Muhasebe Meslek ahlakı ile ilgili ulusal düzeyde ve uluslar arası düzeyde pek çok düzenleme yapılmış ve uygulamaya sokulmuştur. Bu düzenlemeler incelendiğinde sadece muhasebe meslek mensuplarını bağlayan ve ulusal boyutta kanuni düzenlemeleri içeren oluşumlardır. Konunun bu açıdan Ulusal ve Uluslar arası boyutlarının ayrı ayrı incelenmesi uygun görülmüştür.

2.1.5.1.Ülkemizde Muhasebe Meslek Ahlakının Boyutları

Tüm dünyada yaşanan değişimler gelişmekte olan Türkiye’ de daha büyük bir hızla devam ederken özellikle yaşanan ekonomik krizler ve yüksek enflasyon ahlak anlayışının gündeme gelmesinde önemli rol oynamaktadır. Özellikle üst üste yaşanan ekonomik krizler toplumda ahlak anlayışının sorgulanmasına neden olmuş ve böyle bir toplumda ahlak kuralları sorgulanabilir hale gelmiştir. Böyle bir ortamda toplumun ahlak anlayışının yanı sıra yazılı ahlak kuralları ve bu kurallara uymayanlara verilecek cezalar daha da önem kazanmıştır¹⁹³. Muhasebe meslek ahlakı kuralları; diğer mesleklerde olduğu gibi, muhasebe meslek elemanlarında da, doğuştan var olan değerlerle birlikte, daha sonradan eğitimle edinilen bilgi ve meslek içi deneyimden oluşmaktadır. Meslek içi ahlak kurallarının diğer sosyal bilimlerde olduğu gibi görecelik gösterdiğinden, meslek ahlakı kuralları, diğer gelişmiş ülkelerden esinlenerek, gerek meslek elemanına ve gerekse işletme çıkar gruplarının isteklerine cevap verecek bir formatta oluşturulmalıdır¹⁹⁴.

Belirtilmelidir ki; muhasebenin temeli, ahlaki uygulamalara dayanmaktadır. Muhasebe kurallarının ahlaki talimatları ve yapısı –ki bu kurallara modern toplumdaki her bireyin uyması beklenmektedir- doğrudan ya da dolaylı olarak muhasebe mesleğini ahlaki düzenin bir parçası yapmaktadır¹⁹⁵.

¹⁹³ Türk, A.g.e., s. 99

¹⁹⁴ C. Yusuf Çukacı., “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Y. 2006, C.8, S.1, s.89

¹⁹⁵ Türk, A.g.e., s. 48

Ülkemizde muhasebe mesleğinin ahlak standartları, Cumhuriyet' in kuruluşundan 1950'lere kadar, daha çok kanunlar ve onlarla ilgili tüzük ve yönetmeliklere dayanmaktadır. Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın Kamu İktisadi Teşebbüsleri için Yüksek Denetleme Kurulu'nun ülkemizde muhasebe ve denetim standartları ile 1937' den sonra uygulanan TTKanunu'nun içinde düzenlenen ahlaki ölçülerin de bu alandaki katkıları küçümsenemez¹⁹⁶. Ülkemizde ahlaki kuralların etkisini arttırmak, uygulamalarını yaygınlaştırmak, muhasebe ahlak kurallarının benimsenmesini ve yaygınlaşmasını, özel kesim işletmelerinde uygulanmasını sağlamak amacıyla, gerçekleştirilen ilk mesleki çalışma, 1942' de kurulan TMUD'da toplanan az sayıda meslek elemanının eseridir. Bu derneğin üniversitelerle yapmış olduğu işbirliği sonucunda toplanan 14. Türkiye Muhasebe Kongresinde muhasebe meslek ve ahlak kuralları önemle incelenmiş ve ülkemizde oluşturulan meslek ahlak ve kuralları, batı ülkelerindekine benzer biçimde düzenlenmiştir. Bu dönemde birçok kanun, yönetmelik ve tebliğlere giren bu kuralların uygulanma ve yaygınlık derecesi konusunda geniş ve kapsamlı bir araştırma yapılmamıştır. Ülkemizde meslek ve ahlak kuralları ile ilgili en önemli gelişmeler, 13 Haziran 1989'da uygulamaya başlanan meslek kanununu izleyen yıllarda ortaya çıkmıştır. Avrupa Birliğinde kabul edilen direktiflere göre; Konsolide mali tablolar, konsolidasyona alınan bütün ortaklıkların varlıkları, kaynakları, finansal durumları ile kar veya zararını gerçeğe uygun ve doğru olarak yansıtmak zorundadır. Türkiye' de de 13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi gazete' de 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanunu ile 03.01.1990 tarih ve 20391 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan SM, SMMM ve YMM'in Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik muhasebe mesleğinin genel standartlarını yazılı olarak ortaya koymaktadır¹⁹⁷.

Başlıkları itibari ile;

- Meslek Unvanı ve Yeterlilik İlkesi,
- Mesleki Eğitim ve Bilgi,
- Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık,

¹⁹⁶ Akdoğan, A.g.e., s.49

¹⁹⁷ Çukacı, A.g.e., ss. 98-99

- Sır Saklama,
- Sorumluluk,
- Bağımsızlık,
- Haksız Rekabetten Kaçınma,

Ancak belirtilmelidir ki; meslek elemanları için ahlaki ilkeler ve standartlar ile birlikte yasal yaptırımlarında uygulanıyor olması gerekmektedir. Aksi durumda, muhasebe meslek mensuplarının meslek icrasını uygun amaç ve doğrultuda gerçekleştirmesi mümkün olmayacak ve bunun sonucunda meslek saygınlığını kaybedecektir.

2.1.5.2.Dünyada Muhasebe Meslek Ahlakının Boyutları

Pek çok profesyonel meslekte, meslek icrası sırasında uygulanacak olan meslek ahlaki kurallarını yazılı hale getirerek uygulamaya konulmaktadır. Muhasebe mesleğinde ABD, AT ve IFAC meslek ahlaki standartlarını oluşturmaya yönelik düzenlemeler yapmışlardır. Bu çalışmaların bir kısmı standart olarak sonuçlandırılmış, bir kısmı ise devam etmektedir¹⁹⁸.

ABD’ de çağdaş anlamda ahlakla ilgili yaklaşımların başlangıcı 1970’ li yıllara doğru gerçekleşmiştir. 1970-1980’li yıllarda ahlakla ilgilenen birçok organizasyon kurulmuş olup bu organizasyonların bir kısmı bağımsız, bir kısmı ise üniversitelere bağlı kurumlar şeklinde ortaya çıkmıştır. Bu tür örgütlerin genel amacı bireyleri ve örgütleri sorumlulukları yerine getirirken ahlakın önemi ve rolü konusunda etkilemek ve bilgilendirmektedir¹⁹⁹. Amerika’da muhasebede meslek ahlaki olgusunun ortaya ilk çıkışı 1966 yılında ASCPA tarafında yayınlanan “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” ile olmuştur (12). Bu standartlar 1973 yılında yeniden yayınlandı, daha sonra ise 1988 yılında revize edilerek “Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı” adı altında yayınlanmıştır. 1988 yılında yayınlanan bu standartlar temelinde “Mesleki Davranış yasalarını” içermektedir. Söz konusu olan bu davranış kuralları, olması gereken davranışları içeren genel yönetmelikleri (ilkeler) ve meslek ahlakına uygun olmayan davranışları

¹⁹⁸ Akbulut, **A.g.e.**, s.127

¹⁹⁹ Daştan, **A.g.e.**, s.76

açıklayan özel kuralları (kurallar) içermektedir²⁰⁰. Amerika’ da bunun yanında muhasebe mesleği açısından en önemli görevli üstlenmiş bir kuruluş olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kuruluş ile birlikte Amerika’ da muhasebe mesleği ile ilgili ayrı ayrı mesleki ahlak kuralları bulunmaktadır. Bu mesleki ahlak kuralları Amerikan Hükümet Muhasebeciler Birliği (AGA), Ulusal Muhasebeciler Birliği (NAA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA) ve İç Denetçiler Enstitüsü (ILHA) tarafından sadece kendi mensuplarını kapsayan kurallar belirlemişlerdir.

Amerika meslek ahlakı bu açıdan ele alındığında ortaya farklı farklı kurallar çıkmaktadır. Amerika’ da muhasebe mesleği açısından ikinci büyük kuruluş AAA’ dir. Bu birlik ilk kez 1986 yılında oluşturulan Bedford Komitesi ile “Muhasebe Eğitiminin Gelecekteki Yapısı, İçeriği ve Kapsamı” adlı raporda meslek ahlakı kurallarına yer vermiştir²⁰¹.

Avrupa topluluğunda meslek ahlakı ile ilgisi kurulabilecek düzenleme, sadece bağımsız denetim yapacak olan meslek mensuplarını ilgilendiren konuların yer aldığı 8 nolu yönergedir. Söz konusu yönergede bağımsız dış denetim yapacak olan meslek mensuplarının niteliklerine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Yönergenin üçüncü bölümünde meslek ahlakı ve bağımsızlık başlığı altında, meslek mensuplarının taşımaları gereken nitelikler açıklanmıştır. Avrupa topluluğunda muhasebecinin meslek ahlakı açısından kontrolü ev sahibi ülke kurallarına göredir. Buna ek olarak muhasebecinin hem ev sahibi ülkenin hem de kendi ülkesinin meslek ahlak kurallarına bağlı olduğu ve ihtilaf halinde hangi ülkenin kuralları daha bağlayıcı ise onun uygulanacağı konusunda bir düzenleme mevcuttur. Topluluğa üye devletlerin, dış denetim faaliyetlerinin meslek ahlak kurallarına uygun olarak yürütüleceğini topluluğa karşı taahhüt etmeleri gerekmektedir²⁰².

Uluslar arası alanda muhasebe meslek ahlakının boyutlarını incelerken, muhasebecilik mesleğinin evrensel bir organizasyonu olan IFAC’ dan da bahsetmek gerekir. IFAC uluslar arası düzeyde muhasebe koşullarını ele alır. Bu amaçla IFAC meslek

²⁰⁰ Selimoğlu, A.g.e., s.151

²⁰¹ Yıldız, A.g.e., s.46

²⁰² Yıldız, A.g.e., s.130

ahlakı konusunda ilk olarak 1992 yılında “Muhasebeciler için Meslek Ahlakı Yönetmeliği”ni yayınlamıştır. Bu yönetmelikte, Amerika’ da çeşitli gruplarca yayınlanmış olan meslek ahlakı standartları, kuralları, kanunları ve yönetmelikleri temel alınmıştır²⁰³. Meslek ahlakı ile ilgili olarak, IFAC “Muhasebeciler için Meslek Ahlakı Kuralları” adlı bildiriye en son Ocak 1998 tarihinde yeniden gözden geçirerek yayınlamıştır. Söz konusu bildiride, muhasebe mesleğinin yürütülmesinde, meslek mensuplarının uyması zorunlu olan temel prensipler açıklanmakta, daha sonra ise farklı kategoride yer alan muhasebeciler için uyulması gereken davranış kurallarına yer verilmektedir. Davranış kuralları üç ayrı başlık altında toplanmıştır. Birinci bölümde, tüm muhasebecilerin uyması gereken kuralları açıklanmakta, ikinci bölümde, bağımsız muhasebe denetçilerinin (kamu muhasebecisi), üçüncü bölümde ise, sanayi, ticaret, kamu sektörü veya eğitim alanında bir işverene bağlı olarak çalışan (bağımlı) muhasebecilerin uyması gerekli olan kurallar açıklanmıştır²⁰⁴.

2.2.1.Uluslararası Düzeyde Muhasebe Meslek Ahlakına İlişkin Düzenlemeler

Genel olarak incelendiğinde her profesyonel mesleğin kendine özgü yazılı veya yazılı olmayan mesleki (ahlaki) davranış kuralları geliştirilmiştir. Meslekler arası farklılıklar olmasına rağmen, meslek ahlakı ile ilgili davranış kurallarında aşağıda belirtilen ortak özellikler yer almaktadır²⁰⁵.

- Meslek üyelerinden, hukuk kurallarının öngördüğü düzeyin üzerinde bir davranış içinde bulunmaları ve bu yüksek davranış düzeyini her zaman korumaları beklenir.
- Ahlak kuralları dürüst olmayı teşvik edici ve kamuoyunda olumlu bir imaj yaratmayı sağlayacak biçimde tasarlanmalıdır.
- Meslekler genel olarak ahlak kurallarına uygun düşmeyen davranışları yasaklamaktadır.

²⁰³ Türk, A.g.e., s.92

²⁰⁴ Akbulut, A.g.e., ss. 128-129

²⁰⁵ Recep Pekdemir, “Türkiye’ de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Y.1999, S.4, s.21

Yukarıda saydığımız ortak özellikler incelendiğinde hukuk ve ahlak kurallarına bağlılık unsurunun ön plana çıktığını görmekteyiz. Son yıllarda pek çok profesyonel meslekte, meslek icrasının daha etkili yerine getirilmesi için mesleki ahlak kurallarının yazılı biçimde hukuk kuralları şeklinde uygulamaya geçirildiği görülmektedir.

Genel anlamda bakıldığında; Meslek ahlakı kurallarının (Code of Professional Conduct) özellikleri arasında;

- Sürekli değişimleri,
- İçeriklerinin genişliği,
- Müşterilerde ve toplumda meslek mensuplarına karşı uyandırdıkları güven duygusu,

sayılabilir²⁰⁶. Muhasebe mesleği dünya genelinde bakıldığında farklı düzenlemelerin etkilediği bir çerçevede faaliyet gösteren bir yapıya sahiptir. Böyle bir yapıda mesleği icra eden her muhasebecinin, oluşturulan mesleki ahlak kurallarını benimsemesi gerekmektedir. Muhasebe mesleğinde meslek ahlakı ile ilgili düzenlemeler incelendiğinde, uluslar arası düzenlemeler yanında her ülkenin de farklı ulusal boyutta düzenlemeleri mevcut olduğu görülmektedir. Ulusal boyutta yapılan düzenlemeler ile uluslar arası boyutta yapılan düzenlemeler karşılaştırıldığında, özellikle uluslar arası düzenlemelerin; sınır ötesi yatırımların artması, sermaye piyasalarının genişlemesi, uluslar arası ticaretin büyümesi anlamında dünyada bir küreselleşme döneminin hüküm sürmesi ile daha da önem kazanmaktadır. Ancak bilmekteyiz ki ahlak, toplumdan topluma ve hatta bireyden bireye farklı algılanabilen soyut bir kavramdır. Bu açıdan bakıldığında bu soyut kavramın uluslar arası kurallara dönüştürülmesi hiç de kolay görülmemektedir. Bu açıdan çalışmamızda öncelikle uluslar arası alanda muhasebe meslek ahlakı ile ilgili düzenlemeler incelenecektir.

2.2.1.1. IFAC' ın Meslek Ahlakına İlişkin Düzenlemeleri

IFAC, mesleği güçlendirerek ve güçlü uluslar arası ekonomilerin geliştirilmesine katkıda bulunarak kamu çıkarına hizmet etmeye kendini adanmış küresel bir muhasebe

²⁰⁶ Akışık, **A.g.e.**, s.67

meslek kuruluşudur. Şu anda 119 ülkede 163 üye kuruluşu bulunmaktadır ve kamu uygulamalarında, eğitim alanında, kamu hizmetinde, endüstri ve ticaret alanında faaliyet gösteren 2.5 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir. Kuruluş, uluslar arası meslek ahlakı, denetim ve güvence, eğitim ve kamu sektörü muhasebe standartlarını belirlemektedir ve profesyonel muhasebecilerin işlerinde yüksek kaliteli performans sergilemelerini teşvik etmek için rehberlik sağlamaktadır²⁰⁷. IFAC, 1973 yılında başlatılan çalışmaların bir sonucu olarak, 1977 yılında Münih’ te yapılan Uluslar arası Muhasebeciler Kongresinde onaylanarak faaliyetine başlamıştır²⁰⁸. Kuruluşun baştaki yönetimi, her bir üye muhasebeci kurumdan bir temsilci ile oluşan “IFAC Meclisi”dir. Meclis tarafından bir konsey seçilir. Bu Konsey, Yönetici Komitesi aracılığıyla IFAC’ın politikalarını ve görevlerini yürütür; özel görevlerin ve yedi anahtar komitenin çalışmalarını denetler. Bu yedi komitenin bir tanesi de Mesleki Ahlak Komitesi’dir. Mesleki ahlak komitesi, “Profesyonel Muhasebeciler İçin Mesleki Ahlak Mevzuatı”ndaki revizyonlar ile ilgili olarak IFAC Konseyi’ne tavsiyelerde bulunur. Mevzuatın sürekli olarak yeniden değerlendirilmesi, muhasebe uygulamaları ve müşteriler, hükümet, yatırımcılar, finansal kurumlar ve genel kamunun değişen ihtiyaçlarından oluşan karmaşık çevre ile olan bağlılığını sağlamak için gereklidir²⁰⁹.

Uluslar arası boyutta muhasebeyle ilgilenen federasyon 1990 yılında meslek ahlakı konusunda çalışmalara başlamış ve 1992 yılında “Muhasebeciler İçin Meslek Ahlakı Yönetmeliği” ni yayınlamıştır. Bu yönetmelikte Amerika’ da çeşitli gruplarca yayınlanmış olan meslek ahlakı standartları, kuralları, kanunları ve yönetmelikleri temel alınmıştır. Bu yönetmelik en son Ocak 1998 tarihinde yeniden gözden geçirilmiş ve “Muhasebeciler İçin Mesleki Ahlak Kuralları” adıyla yayınlanmıştır.²¹⁰ IFAC bu kuralları, üye ülkeler arasında dil, kültür ve yasal düzenlemeler gibi pek çok farklılığın olmasına rağmen oluşturmak ve geliştirmek yanında, üyelerin bu kurallara uymalarının sağlanması ve meslek icrası sırasında dürüstlük, doğruluk, bağımsızlık, kaliteli hizmet gibi bazı temel amaçların uygulanmasını sağlamayı temel amaç edinmektedir.

²⁰⁷ http://www.ifac.org/MediaCenter/files/IESBA_Fact_Sheet.pdf (25 Mart 2006)

²⁰⁸ Türk , A.g.e., s.91

²⁰⁹ Yıldız, A.g.e.,s.51

²¹⁰ Türk, A.g.e., ss. 91-92

IFAC' ın yayınladığı söz konusu yönetmelik on sekiz bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlerden ilk yedi tanesi tüm profesyonel muhasebeciler için geçerliken takip eden yedi tanesi serbest çalışan meslek mensupları için kalan dört tanesi de bağımlı çalışan meslek mensuplarına uygulanmaktadır.

Tablo 2. 1: IFAC- Profesyonel Muhasebeciler İçin Meslek Ahlakı Kuralları

Tüm Profesyonel Meslek Mensuplarının Uyması Gereken Kuralları	Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Meslek Mensuplarının Uyması Gereken Kurallar	Bağımlı Çalışan (Kadrolu) Meslek Mensuplarının Uyması Gereken Kurallar
1.Dürüstlük ve Tarafsız Olmak	8.Bağımsızlık	15.İşverenlerle Çatışma
2.Ahlaki Çatışmaların Çözümlemesi	9.Mesleki Yeterlilik ve Muhasebeci Olmayanlardan Yararlanmanın Sorumlulukları	16.Profesyonel Meslektaşların Desteklenmesi
3. Mesleki Yeterlilik	10.Ücret ve Komisyonlar	17.Mesleki Yeterlilik
4.Gizlilik	11.Kamu Yararına Uygulamalar	18.Raporlama
5.Vergi Uygulamaları	12.Müşterinin Para Ve Benzeri Varlıkları	
6.Ülkedeki Teknik Standartlara ve Ahlaki Kurallara Öncelik Verilmesi	13. Kamu Yararına Serbest Çalışan Diğer Profesyonel Meslek Mensupları İle İlişkiler	
7.Meslek Mensuplarının Hakkında Basında Yayın Yapılmaması	14. Reklam Yapma Ve Müşteriye Yaklaşma Biçimi	

Bununla birlikte araştırmamızın ;

IFAC'ın Muhasebeciler için Meslek Ahlakı Kuralları tüm dünyadaki muhasebeciler için geçerli tek küresel kurallardır ve IFAC' ın bütünlük, şeffaflık ve uzmanlık değerlerini vurgulamaktadır. Bu kuralların anlamlı olabilmesi ve günümüz muhasebecilerinin sorunlarına hitap edebilmesini sağlamak için, Uluslar arası Muhasebe Etik Standartları Kurulu kısa bir süre önce bu kuralları güncelleyerek 30 Haziran 2006 tarihinde yürürlüğe girmiş olan beş temel mesleki etik ilkesine uyumu sağlamak amacıyla tüm muhasebe meslek mensupları için kavramsal bir çerçeve oluşturmuştur. Bu ilkeler;

- *Bütünlük;* Muhasebe meslek uzmanları, mesleki hizmetlerini sağlarken açık sözlü ve dürüst olmalıdır.

- *Nesnellik;* Bir muhasebe meslek uzmanı, önyargılarının, çıkar çatışmalarının veya başkalarının etkisinin nesnelliğinin önüne geçmesine izin vermemelidir.
- *Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen;* Bir Muhasebe meslek uzmanı, mesleki bilgi ve becerilerini, müşteri veya işverenin mevcut gelişmelere dayalı yetkin mesleki hizmet almasını sağlayacak bir düzeyde tutmakla sürekli olarak yükümlüdür. Bir muhasebe meslek uzmanı, mesleki hizmetlerini sağlarken, gerekli özeni gösterir ve ilgili teknik ve mesleki standartlara uyar.
- *Gizlilik;* Bir muhasebe meslek uzmanı, mesleki ve iş ilişkileri sonucunda edindiği bilgilerin gizliliğini korumalıdır ve yasal veya mesleki bir hak veya yükümlülüğü olmadıkça gerekli ve özel yetki almaksızın bu bilgileri üçüncü şahıslara açıklamamalıdır. Mesleki ve iş ilişkileri sonucunda edinilen gizli bilgiler, muhasebe meslek uzmanının veya üçüncü şahısların kişisel avantajları için kullanılmamalıdır.
- *Mesleki Davranış;* Bir muhasebe meslek uzmanı, ilgili kanun ve yönetmeliklere uymalıdır ve bu konuda meslekte güvensizliğe yol açacak hareketlerden kaçınmalıdır

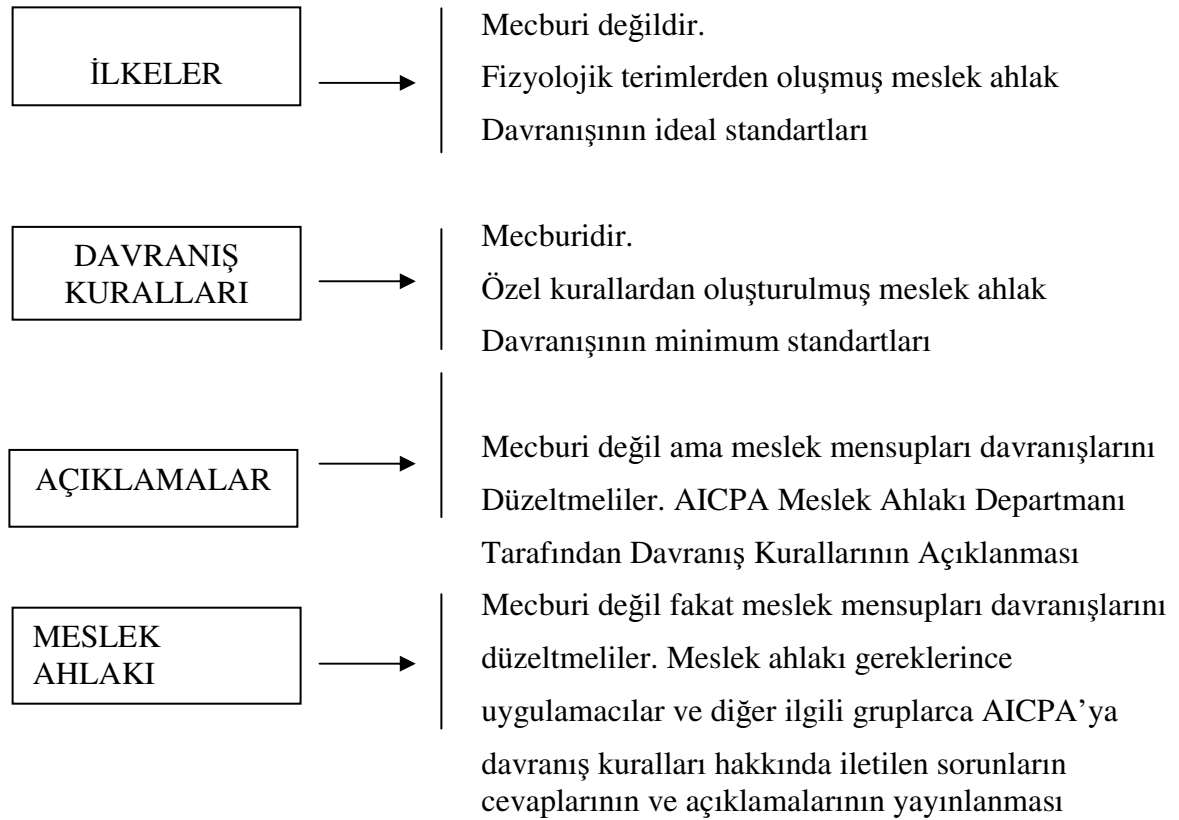
2.2.1.2.Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA)’ nün Meslek Ahlakına İlişkin Düzenlemeleri

Muhasebeyle ilgili her konuda olduğu gibi meslek ahlakı ile ilgili çalışmalara 1966 yılında AICPA’ da “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” yayınlanmak suretiyle başlanmıştır.²¹¹ AICPA sertifikalı kamu muhasebecilerinin organizasyonudur. 1887 yılında Amerikalı Kamu Muhasebecileri Birliği adı altında kurulmuştur²¹².

²¹¹ Akdoğan, A.g.e., s. 64

²¹² Türk, A.g.e., s. 94

AICPA tarafından yayınlanan bu standartlar 1973 yılında yeniden yayınlanıp, daha sonra ise 1988 yılında revize edilerek “Mesleki Davranış Yasalarını” içermektedir. Söz konusu olan bu davranış kuralları, olması gereken davranışları içeren genel yönetmelikleri (ilkeler) ve meslek ahlakına uygun olmayan davranışları açıklayan özel kuralları (kurallar) içermektedir. Yayınlanan bu davranış yasaları dört bölümden oluşmaktadır ki bunlar ilkeler, davranış kuralları, açıklamalar ve ahlaki hükümlerdir.



Şekil 2. 1: AICPA Mesleki Davranış Yasaları

Kaynak; Selimoğlu, A.g.e., s.148

2.2.1.2.1.AICPA Meslek Ahlakına ilişkin Yasa-Prensipleri

Prensipler üyelerin kamuya, müşterilerine ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarının ahlaki boyutunu düzenlemektedir. Prensipler altı başlık altında toplanmıştır. Bunlar²¹³;

- *Sorumluluklar*; Muhasebe mesleğinin toplumda etkili bir rol üstlendiğini ifade etmekte olup, bu role uygun olarak muhasebecilerin mesleki hareketlerinden faydalanan tüm topluma karşı sorumluluk sahibi olmalarını ifade etmektedir. Bu sebeple muhasebeciler, mesleği geliştirmek ve kamunun güvenliğini sağlamak için faaliyetlerinin tümünde mesleki duyarlılığı ve ahlaki değerleri göz önünde bulundurmalıdır. Sorumluluk prensibi ile muhasebenin genel kabul görmüş kavramlarından biri olan sosyal sorumluluk kavramı arasında oldukça yakın bir ilişki bulunmaktadır. Sosyal sorumluluk kavramına göre, muhasebenin organizasyonunda, uygulamalarının gerçekleştirilmesinde, üretilen bilgilerin rapor edilmesinde belli bir ilgi grubunun değil, tüm ilgi gruplarının hatta tüm toplumun çıkarları gözetilmelidir. Muhasebenin böyle bir sorumluluk duygusu ile davranması halinde, verdiği bilgiler gerçeğe uygun, tarafsız ve adil olabilir. Dolayısıyla, muhasebecinin de, sosyal sorumluluk kavramına uygun bir şekilde mesleğini icra etme zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.
- *Kamu Çıkarı*; Bu prensip, meslek mensuplarının kamuya karşı sorumlu olduklarını ifade etmektedir. Meslek mensupları görevlerini yerine getirirken, kamu güvenliğini sarsacak davranışlardan uzak durmak ve kamu yararına hizmet etmek zorundadır.
- *Dürüstlük*; Bu prensip, kamu güvenliğini sağlamak ve bunu devam ettirebilmek için, meslek mensuplarının mesleki sorumluluklarının dürüst bir şekilde yerine getirme zorunluluğunu ifade etmektedir.

²¹³ Akbulut, A.g.e., s. 128

- *Tarafsızlık ve bağımsızlık;* Meslek mensubunun denetim ve tasdik hizmetlerini yaparken gerçekte ve görünürde bağımsız olması gerektiğini ifade etmektedir. Meslek mensubu, mesleki sorumlulukların yerine getirilmesinde tarafsız olmak ve çıkar çatışmasından uzak kalmak zorundadır.
- *Mesleki dikkat ve özeni gösterme;* Meslek mensubunun mesleki ve ahlaki standartları öğrenip benimsemesi gereğini, mesleki yeterliliğini ve hizmetin kalitesini geliştirmek için çaba göstermesi gereğini ifade eder. Meslek mensubu mesleki sorumluluğunu yerine getirirken yapabileceğinin en iyisini yapmalıdır.
- *Hizmetlerin kapsamı ve niteliği;* Bu prensip ise; meslek mensubunun yapacağı işlerin kapsamı ve niteliğini önceden bilmesi ve yukarıda sayılan prensiplere uygun hareket etmesi gereğini ifade etmektedir.

2.2.1.2.2. AICPA Meslek Ahlakına İlişkin Yasa-Kuralları

Yukarıda açıklanmaya çalışılanlar ilke düzeyindedir. Bunların uygulamaya dönüştürülmesinde ise biraz daha ayrıntılı ele alınması gerekmiştir²¹⁴. Muhasebe mesleği için düzenlenen mesleki ahlak kuralları genel özelliklere uygun olarak geliştirilmektedir. Bunun sonucunda Amerikan profesyonel muhasebe mesleği için geliştirilen “Mesleki Ahlak Kuralları Yasası”nın ikinci bölümü kurallar olarak sınıflandırılmış ve kural numaraları ile birlikte Tablo 2.2.’de özetlenmiştir²¹⁵.

²¹⁴ Yıldız , **A.g.e.**, s.48

²¹⁵ Akdoğan, **A.g.e.**, s.65

Tablo 2. 2: AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları

Kurallar			Uygulanması	
			Tüm Üyelere	Kamu Muhasebecisi Üyelere
Bölüm	100	Bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsızlık		
	101	Bağımsızlık		√
	102	Dürüstlük ve Tarafsızlık	√	
Bölüm	200	Genel Standartlar ve Muhasebe İlkeleri		
	201	Genel Standartlar	√	
	202	Standartlara Uyum	√	
	203	Muhasebe İlkeleri	√	
Bölüm	300	Müşterilere Sorumluluk		
	301	Müşteri Bilgilerinin Gizliliği		√
	302	Şarta Bağlı Ücret		√
Bölüm	400	Meslektaşlara Sorumluluk		
		Bu bölümde kural yoktur.		
Bölüm	500	Diğer Sorumluluklar ve Uygulamalar		
	501	Uygunsuz Davranma	√	
	502	Reklam ve Diğer Talep Biçimleri		√
	503	Komisyon ve Danışmanlık Ücretleri		√
	505	Organizasyonun Biçimi ve Adı		√

Kaynak; Türk Özlem, A.g.e.,s; 96

Bu kurallar aşağıda kısaca özetlenmiştir²¹⁶;

1. *Bağımsızlık*; Meslek mensubu, mesleğini icra ederken tamamen bağımsız olmalıdır. Denetçinin kişisel olarak veya bağlı olduğu denetim firmasının müşterisiyle mali bir ilişki içinde olması, iş ilişkisi içinde olması, yönetim danışmanlığı yapması ve hukuki bir ihtilaf olması durumları, bağımsızlığı zedeleyen unsurlar olarak kabul edilir²¹⁷. Denetçi veya kamu muhasebecisi denetim hizmetini yerine getirirken bağımsız olmak zorundadır. Muhasebe, vergi ve yönetim danışmanlığı hizmetini yapan muhasebe mensubunun bağımsız olmasına gerek yoktur. Bu kurala uymak için denetçi hem gerçekte hem de görünürde bağımsız olmalıdır²¹⁸.
2. *Dürüstlük ve Tarafsızlık*; Herhangi bir profesyonel hizmeti gerçekleştirirken, meslek mensubu dürüstlüğü ve tarafsızlığını sürdürmelidir, çıkar çatışmalarından uzak olmalıdır ve bilerek doğruları farklı göstermemeli veya kendi yargılarını diğerlerine göre yönlendirmemelidir.
3. *Genel Standartlar*; Muhasebe mensupları aşağıdaki standartlara uymalıdır.
 - a) *Profesyonel Yeterlilik*; Muhasebe meslek mensubu, profesyonel yeterliliği ile tamamlayabileceği profesyonel hizmetleri almalı ve gerçekleştirmelidir.
 - b) *Profesyonel Özen Gösterme*; Profesyonel hizmetler gerçekleştirirken profesyonel özeni göstermek durumundadır.
 - c) *Planlama ve Yönetme*; Meslek mensubu, profesyonel hizmetleri uygun biçimde planlamalı ve yönetmelidir.
 - d) *Yeterli ve Uygun Veri*; Meslek mensubu gerçekleştirdiği herhangi bir profesyonel hizmetle ilgili olarak sonuçlar ve öneriler için geçerli bir

²¹⁶ Türk, A.g.e.,s. 97

²¹⁷ Selçuk Uslu, “ Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler”, **3. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMO Yayınları**, Yayın No; 20, Alanya 30 Nisan-4 Mayıs 1997, s.28

²¹⁸ Yılancı, Yıldız, A.g.e., s. 70

temel oluşturacak kadar yeterli ve ilgili bilgileri elde etmek durumundadır.

4. *Standartlara Uyum*; Meslek mensupları, denetim, inceleme, derleme, yönetim danışmanlığı, vergi ve diğer profesyonel hizmetleri yaparken ilgili meslek kuruluşlarının belirlediği standartlara uymalıdır.
5. *Muhasebe İlkeleri*; Meslek mensubu, eğer finansal tablolar veya veriler, standart yayımlayan kurumlarca oluşturan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden her hangi bir farklılık içeriyorsa, 1)Finansal tabloların veya diğer finansal verilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olduğu görünüşü bildiremez 2) Bu tablolar veya verilerde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden önemli bir aykırılığın meydana gelmiş olduğu hususunu belirleyemediğini ifade edemez.
6. *Müşteri Bilgilerinin Gizliliği*; Kamuda hizmet veren meslek mensubu müşterinin özel izni olmadan müşteriyle ilgili herhangi bir gizli bilgiyi açıklayamaz.
7. *Şarta Bağlı Ücret*; Kamuda hizmet veren meslek mensubu şartlı ücret karşılığı profesyonel hizmet yapmamalıdır. Muhasebe meslek mensubunun özellikle denetçinin ücretinin şarta bağlı olarak tespit edilmesi denetçinin tarafsızlığına ve bağımsızlığına şüphe düşüreceğinden, meslek kuralları tarafından yasaklanmıştır. Bu özellik muhasebe mesleğine özel bir durumdur ve diğer mesleklerde geçerli olmayabilir.
8. *Uygunsuz Davranma*; Meslek mensubu, profesyonelliğe uymayan davranışlarda bulunamaz. Burada söz konusu olan uygunsuz davranma, profesyonelliğin saygınlığını ve dürüstlüğü zedeleyen davranışlardır. Bu kural, ahlak dışı davranışlara karşı yapılabilecek disiplinsel faaliyetlere izin vermektedir. Uygunsuz davranışlar; 1) Müşteri kayıtlarını ve denetim çalışma kağıtlarını alıkoyma, 2) İş ayırımı 3) Kamusal denetimde standartların veya süreçlerin ve diğer gereksinimlerin takip edilememesi, 4) Finansal tabloların hazırlanmasında ihmal gibi davranışlardır. Uygunsuz davranışlarda bulunan meslek mensupları AICPA' dan ihraç edilmektedirler.

9. *Reklâm ve Diğer Talep Biçimleri*; Kamuda hizmet veren meslek mensubu müşteri elde etmek için yanlış, yanıltıcı ve aldatıcı şekildeki reklam veya diğer talep biçimlerini kullanamaz.
10. *Komisyonlar ve Danışmanlık Ücretleri*; Meslek mensubu, bir mal veya ürün için veya diğer bir meslektaşını tavsiye ve tanıtmaya için müşterilerden komisyon ve benzeri ücret talebinde bulunamaz.
11. *Organizasyon Biçimi ve İsmi*; Muhasebe meslek mensubu kamu muhasebecisini sadece bir organizasyon biçiminde sunabilir. Bu organizasyonlarda kullanılan isimler yanıltıcı olmamalıdır. Ayrıca, organizasyondaki tüm üye veya sahipler AICPA' ya üye olmadıkça organizasyon kendini üye olarak ifade etmemelidir.

Yukarıda kısaca özetlendiği gibi ABD' de profesyonel muhasebe mesleğinin yürütülmesinde mesleki ahlak kuralları çeşitli açılardan ayrıntılı bir şekilde ele alınmış ve kapsamlı bir şekilde uygulamaya konulmuştur²¹⁹.

2.2.1.3.Uluslararası Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) nün Meslek Ahlâkına İlişkin Düzenlemeleri

Küreselleşme süreci ile birlikte ortaya çıkan uluslar arası entegrasyon süreci, ülkelerin muhasebe sistemlerinin uluslar arası geçerli muhasebe standartlarına uyumlaştırılmasını gerektirmekte bunun da doğal sonucu olarak, muhasebe belge ve kayıt düzeninde ahlaki değerlere uyum ve kamuyu aydınlatma sürecinde ortak standartlara gidilmesi zorunlu hale gelmektedir. Bu yönde önemli adımlardan biri 1983 yılında IMA tarafından atılmıştır. Bu yolda “Yönetim Muhasebecileri İçin Ahlaki Yönetim Standartları” başlığı altında meslek ahlakı kurallarını yayınlamış ve Yeminli Yönetim ve Finansal Muhasebecilerinin bu kurallara uyma zorunluluğu getirilmiştir. Belirlenen meslek ahlakı kuralları işletmelerde ve finans açısından geçerliliği ve bu kurallara uyumun tespiti ile ilgili olarak literatürde çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Bu konuda yapılan çalışmaların önemli

²¹⁹ Pekdemir R., **A.g.e.**, s. 22

kısımında, IMA' nın meslek ahlaki kuralları ve yönetim muhasebecilerinin ahlaki karar alma süreçleri incelenmiştir²²⁰.

IMA' nın üyeleri açısından sağlamak istediği ahlaki standartların, iki bölümde incelenmesi mümkündür. Birinci bölümde ahlaki davranışlar için ana hatlar belirlenmiştir. Kısaca özetlemek gerekirse, bir yönetim muhasebecisinin dört temel alanda ahlaki sorumlulukları vardır. Bunlardan ilki, yüksek düzeyde bir mesleki yeterliliği sürdürmek; ikincisi, bazı hassas konuları gizlilikle ele almak; üçüncüsü, şahıs olarak dürüstlüğü korumak; son olarak da her konuda nesnel olmaktır. Standartların ikinci bölümünde ise bir işletmede ahlaki anlamda yetkinin kötüye kullanıldığı kanıtlanırsa, neler yapılması gerektiği konusunda açıkça yol göstermektedir. IMA standartları, AICPA' nın hazırladığı kodla benzerlik göstermektedir. Ancak IMA standartları, daha çok yönetim muhasebecilerinin perspektifinden; AICPA standartları ise bağımsız denetçilerin bakış açısından kaleme alınmışlardır²²¹.

Yönetim Muhasebesi ve Finansal Yönetim Uygulayıcıları İçin IMA' nın Ahlaki Yönetim Standartları aşağıdaki konularda sorumlulukları bulunmaktadır. IMA' nın Ahlaki kodları aşağıdaki 15 kuraldan oluşmaktadır²²².

Yetenek, Yeterlilik

IMA 1- Bilgi ve becerilerini geliştirerek uygun bir mesleki yetenek seviyesini sürdürmelidirler.

IMA 2- Mesleki görevlerini ilgili yasalar, düzenlemeler ve teknik standartlara uygun olarak yerine getirmelidirler.

IMA 3- Uygun ve güvenilir bilgi analizinin ardından tam ve açık rapor ve tavsiyeler hazırlamalıdır.

²²⁰ Alövsat Müslümov, Güler Aras, "Türkiye'de Muhasebe ve Finansal Yönetim Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi", XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, http://www3.dogus.edu.tr/amuslumov/research/chapters/Etik_Muslumov_Aras_Turkce.pdf (25 Mart 2005)

²²¹ Metin Saban, Banu Atalay, "Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Eylül 2005, s.56

²²² Saban, Atalay, **A.g.e.**, s.56

Gizlilik, Güvenilirlik

IMA 4- Eğer yasal olarak zorunlu kılınmamışsa görevleri sırasında elde ettikleri gizli bilgiyi yetki verilmedikçe açıklamaktan kaçınmalıdırlar.

IMA 5- Astlarını görevleri sırasında elde ettikleri bilginin gizliliği konusunda uyarmalılar ve gizliliğin korunmasını sağlamak için astlarının faaliyetlerini izlemelidirler.

IMA 6- Görevleri sırasında öğrendikleri gizli bilgiyi üçüncü kişiler lehine (aleyhine) olarak ahlakdışı veya illegal bir avantaj sağlamak için kullanmamalıdırlar.

Doğruluk, Dürüstlük

IMA 7- Menfaat çatışmalarından kaçınmalılar ve olası bir menfaat çatışmasındaki tarafları uyarmalıdırlar.

IMA 8- Görevlerini ahlaki biçimde yerine getirmelerine engel olacak herhangi bir faaliyetle meşgul olmamalıdırlar.

IMA 9- Faaliyetlerine etki edebilecek veya etki etmesi beklenebilecek herhangi bir hediye, iltifat veya misafirperverliği kabul etmemelidirler.

IMA 10- Organizasyonunun meşruluğuna ve ahlaki amaçlarına ulaşmasına zarar vermekten kaçınmalıdırlar.

IMA 11- Mesleki sınırlamaları veya doğru karar almayı yada bir faaliyetin başarı performansını engelleyecek diğer sınırlamaları tanımlamalı ve ifade etmelidirler.

IMA 12- Uygun bilgileri, mesleki kararları ve düşünceleri olduğu kadar uygun olmayanları da ifade etmelidirler.

IMA 13- Güvenilirliğe şüphe getirecek herhangi bir faaliyete katılmaktan veya böyle bir faaliyeti desteklemekten kaçınmalıdırlar.

Tarafsızlık

IMA 14- Bilgiyi olduğu gibi objektif olarak ifade etmelidirler.

IMA 15- Kullanıcıların sunulan rapor, yorum ve tavsiyeleri anlamalarına etki edecek tüm ilgili bilgiyi açıklamalıdırlar.

2.2.1.4.Çeşitli Ülkelerde ve Meslek Örgütlerinde Meslek Ahlakına İlişkin Düzenlemeler

Çalışmamızda bu kısma kadar özellikle IFAC ve ABD’ in meslek ahlakına ilişkin düzenlemelerine yer verilmiştir. Çalışmamızın bu kısmında ise özellikle Avrupa Topluluğunda meslek ahlakına ilişkin düzenlemeler ülkeler bazında incelenecektir. Avrupa Topluluğunda meslek ahlakı ile ilgili düzenlemeler incelendiğinde; bağımsız denetim yapan meslek mensuplarına ilgili konularda açıklık getiren sekiz no’lu yönerge dikkat çekmektedir. Sözünü ettiğimiz yönerge özellikle bağımsız dış denetim yapacak olan meslek mensuplarının niteliklerini açıklamaktadır.

Yönergelerin sahip olduğu bazı avantajlar şöyledir; Yönergeler kanun gücündedir, bu da yönergelere uyulmasını sağlamaktadır. Yönergelerin mevcudiyeti Avrupa’ ya muhasebeyle ilgili konuları tartışmada yardımcı olmuştur. Yönergelerin sayesinde muhasebe ilgili alanlarda birçok yenilikler yapılmış ve yeni düzenlemeler yapılmıştır. Avrupa birliğine üye ülkelerde hesapların işleyişinde ve mali tablolarda yönergelerde belirtilen konularda büyük uyum görülmüştür. Yönergelerin sahip olduğu bazı dezavantajlar ise şöyledir; Yönergeler çok fazla seçenek içerdiğinden, üye ülkeler arasında değişik uygulamalar ortaya çıkmaktadır. Yönergelerin uygulanması ülkelerin isteğine bağlıdır. Bu da yönergeler karşısında ülkeleri bağlayıcı kılmaz. Direktiflerin hazırlanmasında, dünyadaki muhasebe gelişmelerinden, özellikle Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesinden yeterince yararlanılmamaktadır. Bir diğer karşılıklı muhasebe standartlarının belirlenme sürecinin, ulusal, Avrupa, Uluslar arası gibi değişik düzeylerde yer almasından kaynaklanmaktadır. Aşağıda Avrupa Topluluğu bünyesindeki ülkelerin kendi içlerindeki Muhasebe Meslek Ahlakı ile ilgili düzenlemeleri kısaca açıklanmıştır²²³.

Fransa; Denetleme ve muhasebe faaliyetleri 1966 yılında yayınlanan bir kararname ile birbirinden ayrılmıştır. Uzman Muhasebeciler Enstitüsünün üyeleri, denetleme görevi yapamazlar. Uzman muhasebeciler tek başına veya ortaklık şeklinde veya şirket şeklinde

²²³ Seyhan Düzmen, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2003, s.65

muhasebe faaliyetlerini yürütebilmektedirler. Meslekler çok sıkı meslek ahlakı kuralları ile korunmaktadır. Meslek kuralları muhasebecilerin birbiriyle ve müşteriyle, hükümetle, çıraklık eğitimi tamamlayan muhasebeci yardımcıları ile olan ilişkilerini düzenlemektedir. Üyeler mesleki görevlerine başlarken yemin etmek zorundadır. Ancak, muhasebe mesleği denetçilere uygulananlardan daha katı giriş kurallarına sahiptir. Bu nedenle itibarlı bir meslek konumundadır.

İngiltere; İngiltere’ de Ruhsatlı Muhasebeciler Derneği “ACCA” (The Chartered Association Of Certified Accountants)’nin meslek yasası ve yönetmeliklerine yer verilmiş olan üye el kitabında ruhsatlı muhasebecilerin, toplantı ve seçim kuralları çalışma usul ve esasları disiplin kurulunun oluşumu ve çalışma şekli, disiplin cezaları, eğitim ve sınavlar, reklamlar, müşterilerden alınacak ücretler, mesleki bağımsızlık, güvenlik kuralları ile ilgili diğer bütün konuların yer aldığı görülmektedir. İskoçya’ da ise Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü’ nün İskoçya kanunları ansiklopedisinin muhasebeciler, muhasebe ve denetim bölümünde çıkan meslek kuralları arasında da mesleki disiplin hükümlerini görmek mümkündür²²⁴.

Belçika; Belçika’ da muhasebe mesleği denetçilik ve muhasebecilik olarak ikiye ayrılarak düzenlenmiştir. Hem denetçilik, hem de muhasebe mesleği, mesleki ahlak kurallarına göre yürütülmektedir. Bu konuda Şirket Denetçileri Enstitüsü (IRE)’ nin getirdiği kurallar son derece katıdır. Uzman muhasebecilerin meslek ahlakı ile ilgili kuralları ise, “kolej” adı verilen kuruluş tarafından belirlenmektedir ve uygulanmaktadır. Söz konusu kuruluş, üyelerinin bağımsız, özerk olmasının gerekliliğini vurgulanmaktadır.

Danimarka; Danimarka’ da muhasebe mesleği genellikle 1912 yılında kurulmuş olan Yeminli Muhasebeciler Derneği’nce (FSR) organize edilmektedir. Dernek tüzüğüne önemli bir kısmı meslek ahlakı ile ilgilidir. Meslek ahlakı kuralları üyelerin kendi aralarındaki ilişkiler olduğu kadar üyeler ile müşteriler arasındaki ilişkileri de düzenlemektedir.

²²⁴ Düzmen, A.g.e., s.67

Yunanistan; Yunanistan’ da meslek dağınık bir görünümde dir. Yani ilgili ülkedeki muhasebe mesleği ile ilgili kurallar Avrupa Topluluğu standartlarına uymamaktadır. Devletle yetkilendirilmiş tek mesleki dernek olan Yeminli Muhasebeciler Derneği (SOL)’ dir. Bu dernek 1955 yılında Yunan Hükümeti tarafından kurulmuş olup üyeleri, sicil memurları, profesör, söz temsilcilerinden oluşan bir denetleme kurulunun kontrolü altında çalışmaktadır. Dernek, meslek ahlakı ile ilgili olarak müşterilere karşı bağımsız olma şartı dahil, çok sıkı kurallar koymuştur.

2.2.2.Türkiye’ de Muhasebe Meslek Ahlakına İlişkin Düzenlemeler

Tüm dünyada yaşanan değişimler ve özellikle ekonomik krizler nedeniyle, toplumun zamanla geliştirdiği yazılı olmayan ve çok önemli yaptırımı olmayan bazı ahlak kuralları göz önüne alınmayabilecektir. Böyle bir ortamda ahlak kurallarının yazılı kurallar şeklinde düzenlenmesi bir zorunluluk halini almıştır²²⁵. Türkiye’ de muhasebe mesleğinde ahlaki değerleri oluşturmak amacıyla özellikle son yıllarda ciddi çabaların olduğu gözlenmektedir. Bu konu ile ilgili olarak, farklı zamanlarda yapılmış düzenlemeler söz konusudur. Mesleğin yasal düzene kavuşmasının tarihine bakıldığında, bu dağınık görünümün doğal karşılanabileceğini söylemek mümkündür²²⁶. Türkiye’ de 3568 sayılı Kanun, Yönetmelik ve tebliğlerde, Sermaye Piyasası Kurulu’nun tebliği ve SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliklerde dağınık şekilde meslek ahlakı ile ilgili düzenlemelere rastlanmıştır.

Ülkemizde muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı Kanun’ da, meslek ahlakı ayrıca düzenlenmiş bir konu olmayıp, uyulması gereken kurallar olarak bazı düzenlemeler yer almaktadır. Söz konusu kanun incelendiğinde, düzenlemelerin genel ve yetersiz olduğu görülmektedir. Daha çok yasaklar tek tek sıralandığı ve bu hükümler detaylı olarak açıklanmadığından, uygulayıcılar açısından belirsizlik doğurduğu söylenebilir. 3568 sayılı Kanun’ daki meslek ahlakına yönelik hükümler, Maliye Bakanlığı tarafından 1990 yılında çıkarılan Yönetmelik (Maliye Bakanlığı, “SM, SMMM ve YMM’ lerin Çalışma Usul ve

²²⁵ Türk, A.g.e., s.99

²²⁶ Yavuz Çiftçi, Birgül Çiftci, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması), **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Y.2003, S. ? , s. 79

Esasları Hakkında Yönetmelik”, 03.01.1990 tarih 20391 sayılı Resmi Gazete) ile somutlaştırılmaya çalışılmıştır. Yönetmeliğin ikinci bölümünde “Genel Mesleki Standartlar” başlığı altında belirtilen kurallar, ulusal düzeyde meslek ahlakı açısından atılmış önemli bir adım olarak nitelendirilebilir. Bu yönetmelik incelendiğinde, özellikle sorumluluk kavramının üç ayrı boyutta dikkate alınmış olmasının önemli bir gelişme olduğu söylenebilir. Dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki özen ve titizliğe ayrıca vurgu yapılmış olması da yasadaki düzenlemeyi daha somut hale getirmesi açısından bir ilerlemedir. Ancak bu konular her ne kadar ayrı birer madde olarak ele alınmış da olsalar, yeteri kadar açıklayıcı ve uygulayıcılar için yol gösterici olmaktan uzaktır. Bununla birlikte 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPK)’nda kamuyu aydınlatma ilkesinin esas alındığı ve SPK tarafından yayınlanan tebliğler de meslek ahlakıyla ilgili bazı konulara yer verildiği görülmektedir. SPK mevzuatı incelendiğinde sadece bağımsız denetim faaliyeti yapacak meslek mensupları açısından birtakım kurallar konulmuş olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, bu kuralları tüm muhasebe meslek mensuplarına genellemek mümkün değildir²²⁷.

2.2.2.1.Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasa, Yönetmelik ve Kararlarında Yer Alan Düzenlemeler

Meslek ahlakı ile ilgili düzenlemeler 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası, Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik’ te ve TÜRMOB’un Mecburi Meslek Kararları Yönetmeliği’nde dağınık şekilde yer almıştır. Bu sebeple 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Yasası, Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik’ te geçen meslek ahlakı ile ilgili düzenlemeler de dikkate alınarak özellikle, TÜRMOB’un Mecburi Meslek Kararları Yönetmeliğinin’ de adı geçen mesleki ahlak kuralları üzerinde durulacaktır. Bu kurallar aşağıda açıklanmıştır.

²²⁷ Çiftçi, Çiftçi, **A.g.e.**, ss. 86-87

2.2.2.1.1.Mesleki Uzmanlık ve Mesleki Yeterlilik

Mesleki Uzmanlık ve Mesleki Yeterliliğe sahip olma ile ifade edilmek istenen; muhasebe meslek mensuplarının meslek icrası sırasında bu faaliyetleri yürütebilecek derecede uzmanlığa ve mesleki yeterliliğe sahip olması gerektiğidir. Mesleki uzmanlık ise, asgari bir eğitim, bilgi ve mesleki deneyim ile olurludur. Muhasebe meslek mensuplarının alması gereken mesleki eğitimin iki boyutu vardır. Birinci boyut, mesleğe başlamadan önceki eğitim –ki bununla kastedilen üniversite döneminde alınan eğitim- dir. İkinci boyut ise, mesleki eğitim esnasında alınan özel eğitim, staj, kurs, seminer vb. ile sağlanan eğitim ve bilgidir. Nitekim SM, SMMM, YMM’ lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği’nin 5. maddesinde “ Mesleki bilgi, mesleki konularda eğitim yaparak geliştirilir. Bu eğitim çalışmaları Birlik ve Odalarca yürütülür” denilmektedir. Benzer şekilde sadece mesleki eğitim alarak mesleki yeterlilik ve bilgi sahibi olmak değil yanı zamanda mesleki yeterliliğin korunması da önemlidir. Çünkü değişimin sürekli olduğu dünyada tüm mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de ulusal ve uluslar arası alanda meydana gelen, gelişmeleri yakından takip etmek mesleki yeterliliğin korunmasının en önemli gerekliliğidir.

Bununla birlikte meslek ünvanı ile ilgili olarak SM, SMMM, YMM’lik kanunu Meslek Yasası Madde 3’ te; “Kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından Serbest muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik ünvanlarının veya bu ünvan veya kavramlarına karışacak veya onlara benzer her türlü ünvan, ibare ya da remizlerin kullanılması yasaktır.” denilmektedir. Bu kural ile muhasebe mesleğine bir ünvan ve yetki kuralı getirilmiş bulunmaktadır. SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 4. maddesinde; “Mesleki faaliyetler, yeterli eğitim ve mesleki ehliyete sahip, meslek ünvanları olarak Yasa’ nın belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlamış kişi veya kişilerce yapılır” denilmektedir²²⁸. Benzer olarak, TÜRMOB’ un Mecburi Meslek Kararları Madde 4’ te Mesleki Uzmanlık Başlığı altında; “Ruhsatlı bir meslek mensubu veya ruhsatlı mesleki şirket mesleki uzmanlıkla makul olarak

²²⁸ Akdoğan, A.g.e., s. 57

yapamayacağı herhangi bir mesleki iş anlaşması yapamaz.” hükmü yer almaktadır. Mesleki yeterlilik ile ilgili üzerinde durulması gereken diğer bir husus ise meslek mensuplarının faaliyetleri esnasında uzmanlıkları olmayan bir konuda karşılaşacakları iş tekliflerinde teklifi yapan kişi ve kuruluşlara doğruyu söylemek ve gerektiğinde diğer meslektaşlardan veya meslek kuruluşlarından yardım alma ya da teklifte bulunan kişiyi söz konusu sahada uzman olan meslek mensuplarına gönderme olacaktır. Meslek mensubu bunu rahatlıkla ifade etme özelliğine sahip olmalı ve bu işlemi yaparken utanmamalıdır. Doğal olarak bu noktaya gelene kadar edinilen formel eğitim, davranışın bu yönde olmasında birinci etmen olacaktır. Bu yönlü bir karar meslek ahlakının da bir gereğidir²²⁹.

2.2.2.1.2.Muhasebe İlkelerine ve Standartlarına Uyma Zorunluluğu

Muhasebe İlke ve Standartlara Uyma Zorunluluğu Türmob’ un Mecburi meslek kararları Madde 6’ da şöyle açıklanmıştır;

“Finansal tabloları elde etmek için yapılacak muhasebe kayıtlarında muhasebe ilke ve kuralları ile ilgili kurum ve kurullar tarafından veya Yasalarla belirlenecek standartlara uyulması zorunludur. Muhasebe kaydı yapan ruhsatlı meslek mensupları, hazırladıkları, finansal tabloların dipnotlarında genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ile muhasebe standartlarındaki sapmaları belirtmelidirler. TÜRMOB’ dan ruhsat almış bütün meslek mensupları TMUDESK tarafından yayınlanan standartlara uyarlar.”

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle; bilinmektedir ki, Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, temel mali tabloların düzenlenme ilkeleri adı altında gelir tablosu ilkeleri ve bilânço ilkeleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bilânço ilkeleri ise varlıklara ilişkin ilkeler, yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler ve öz kaynaklara ilişkin ilkeler olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Muhasebe meslek mensubu; mesleki işin kabulü ve mesleki işin ifasında bahsettiğimiz bu ilke ve muhasebe standartlarını kullanarak mesleğini icra etmelidir. Bu anlamda standartlar, mesleğe yeni adım atacak olan meslek mensubu adaylarına rehberlik yaparken, öte yandan da mesleği

²²⁹ Daştan , A.g.e., s. 104

fiilen icra eden meslek mensuplarında da belli bir ölçüye sahip oldukları duygusu meydana getirir.

2.2.2.1.3.Dürüstlük, Güvenilirlik Ve Tarafsızlık

Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık kavramları esas itibariyle meslek mensubunun kişisel özellikleriyle yakından ilgili olup, bir birey olarak taşıması, bir yaşam biçimi olarak seçmesi gereken davranışları ifade eder. Aynı şekilde bu kavramlar birbirleriyle yakından ilgili kavramlardır. Çünkü toplum, kişinin dürüstlüğünden ve tarafsızlığından hareketle ona karşı güven duygusu taşır. Söz konusu bu davranış kuralları bireyler tarafından aile, okul ve sosyal çevrelerden edinilen değerler veya ilkelerdir²³⁰. Muhasebe mesleği, işletme ile ilgili olan tüm dolaylı ve dolaysız kişi ve kurumların ihtiyacına uygun olan bilgiyi üretirken sosyal sorumluluk bilinci ile hareket etmek zorundadır. Kamuyu aydınlatma zorunluluğu sosyal sorumluluk kavramının gerekliliğindendir. Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık kavramları sosyal sorumluluk bilincinin daha da gelişmesine neden olmuştur.

TÜRMOB’ un Mecburi Meslek Kararları Madde 7’ Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartı mesleğin temelini oluşturur. Meslek mensuplarının, meslek konularındaki çalışmalarında başarıya ulaşmaları dürüstlük, güvenilir ve tarafsız olmaları ile mümkündür. Meslek mensupları çalışmaları sırasında çıkar çatışmalarından uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürken gereken mesleki özen ve titizliği gösterirler.” denilmektedir. Burada dikkati çeken nokta, mesleki başarının şartı olarak dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlığın gösterilmesidir. Gerçekten de; meslek mensuplarının ifa ettikleri görev sosyal ve ekonomik anlamda incelendiğinde; meslek mensuplarının faaliyetleri esnasında dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık ilkesine uygun hareket etmelerinin ne derece önemli olduğu ortaya çıkmaktadır. Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, TÜRMOB’ un Mecburi Meslek Kararları Madde 7’ de; “SM, SMMM ve YMM’ler gerçekleri bilerek saptıramazlar ve 3568 sayılı Kanun’un 2. Maddesinde belirtilen ünvanlara göre yetkili olunan işlerin yapılması sürecinde bağımsızdırlar. İşlerini dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık içinde yürütürler. Meslek mensubu, Vergi Kanunları’

²³⁰ Daştan, **A.g.e.**, s; 94

nın ve diğer Yasaların yorumlanmasında; kendi düşünceleri ve yargısı ile oluşan yorumunu destekleyen yeterli dayanakların da olması koşuluyla kararlarında tarafsız olmak durumundadır. Meslek Mensuplarının bir işverene bağlı olarak çalışması, mesleki kurallara uyarak bağımsız çalışmasına engel olmamalıdır²³¹.” şeklinde açıklanmıştır.

Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık kavramları yalnızca meslek mensuplarının kendileri için değil, yanlarında çalıştırdıkları diğer tüm personel ve hatta stajyerler için de uyulması gereken kavramlardır. Meslek mensubu yanında çalıştırdığı personelin bu kavramlara riayet edip etmediğini kontrol etmeli ve aksi durumda ise gerekli uyarılarını yapmalıdır. Böylece mesleğe yardımcı personel ile mesleğe henüz başlamamış aday meslek mensuplarının bu konuda daha ölçülü hareket etmeleri sağlanacak, bu da mesleğin geleceği açısından önemli bir durum oluşturacaktır.

2.2.2.1.4.Mesleki Özen ve Titizlik

Mesleki Özen ve Titizlik ile anlatılmak istenen; Meslek mensuplarının mesleğin icrası sırasında gerekli özeni ve titizliği göstermesi ve mesleki özen ve titizlik konusunda yetersiz kalındığı durumlarda mutlaka yardıma başvurulması gerektiğidir.

TÜRMÖB’ un Mecburi Meslek Kararları Madde 8’ de Mesleki Özen ve Titizlik şöyle ifade edilmiştir. “Meslek mensupları 3568 Sayılı Yası’nın 2’nci maddesinde yazılı işlerden ünvanlarına göre yetkili oldukları mesleki hizmetleri yerine getirirken, gerekli olan mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Ruhsatlı meslek mensupları, yanlarında çalıştırdıkları personelin çalışmalarının her aşamasında gerekli özen ve titizliği gösterip göstermediklerini gözetip denetlemek durumundadırlar²³².”

2.2.2.1.5.Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı

Tasdik işlerinde ve denetimde ilgili meslek mensubunun bağımsızlığı kamu yararı ilkesini gözetmenin yanı sıra, müşterisine karşı önyargısız ve tarafsız bir tutum içinde

²³¹ 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve İlgili Mevzuat, Gözlem Yayıncılık, Ankara, 2004, s.466

²³² <http://turmob.gov.tr/meslek/mesah.doc> (17 Temmuz 2006)

bulunmayı kapsar. Aksi takdirde ruhsatlı meslek mensubu, meslek tekniği açısından ne kadar yeterli olursa olsun, denetim sonucunda elde edilecek bulguların güvenilirliği için gerekli olan tarafsızlığı yitirecektir²³³.

TÜRMÖB' un Mecburi Meslek Kararları Madde 9'da Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı ile ilgili şu açıklamalar yapılmıştır; “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir, denetim görevi ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünmesini ve davranmasını sağlayacak koşullara sahip olmalıdır. Bağımsızlık, Yeminli Mali Müşavirlerce yapılan tasdik işleri için de gereklidir. Denetim ve Tasdik işlerinde ilgili meslek mensubunun, bağımsızlığı kamu yararı ilkesini gözetmenin yanı sıra, müşterisine karşı önyargısız ve tarafsız bir tutum içinde bulunmayı kapsar. Aksi takdirde ruhsatlı meslek mensubu, meslek tekniği açısından ne kadar yeterli olursa olsun, denetim sonucunda elde edilecek bulguların güvenilirliği için gerekli olan tarafsızlığını yitirecektir. Meslek mensuplarının iş alması sırasında sözleşme öncesi ya da sonrasında, maddi ya da maddi olmayan güvence vermesi yasaktır. Meslek mensubundan hizmet isteyenlerin güvence istemeleri durumunda mesleki faaliyetin bağımsızlık ilkesi zedeleneyeceğinden, meslek mensupları bu tür işler için öneri veremezler.”

2.2.2.1.6.Sır Saklama

Özellikle, müşteriler açısından bu kural önem taşır. Bazı durumlarda gizlilik kuralının dışına çıkmak gerekebilmekte ve sır saklanması konusunda bazı ikilemler yaşanabilmektedir. Muhasebecinin uygulamada hangi durumlarda bu kuralın dışına çıkabileceğini bilmesi, bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü bazen sırların açıklanması ülkelerin kültürel değerleriyle paralel olarak, “ihbar etmek” olarak anlaşılmakta ve bu durumun pek çok olumsuz yanı bulunmaktadır²³⁴.

Sır saklama ile ilgili olarak 3568 Sayılı Kanunun 43. maddesinde “Meslek Sırları” başlığı altında, SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin

²³³ Akdoğan, A.g.e., s; 60

²³⁴ Brody Richard G.-John M.Coulter ve Summy Lin,”The Effect of National Culture on Whistle-Blowing Perceptions”, **Teaching Business Ethics**, Kluwer Academic Publications, Netherland, 1999, s.385

7. maddesinde ise “Sır Saklama” başlığı altında şöyle denilmektedir; “Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları mesleki faaliyetlerine son verseler bile ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar; ancak adli yargıya göre suç teşkil eden hallerin yetkeli mercilere duyurulması mecburidir. Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır. Tanıklık sırrın ifşası sayılmaz. Yukarıdaki hükümler Odalar ve Birlik personeli hakkında da uygulanır.”

Aynı kural TÜRMOB’ un Mecburi Meslek Kararları Madde 10’da ise şöyle açıklanmıştır; “Ruhsatlı meslek mensupları, mesleki faaliyetleri sırasında müşterileriyle ilgili edindiği bilgileri ve sırları müşterilerinin izni olmadıkça, mesleki faaliyetleri son bulsa dahi açıklayamazlar. Ruhsatlı meslek mensupları, sır saklama kuralına personellerinin de uymasını sağlamakla yükümlü olup, aksine davranan personeli bir daha çalıştırmamaları ve diğer meslek mensuplarını bu kişiler hakkında bilgilendirmeleri gerekir²³⁵.”

Sır saklama ile ilgili kurallar incelendiğinde; meslek mensuplarının hukuki bir zorunluluk, kamusal menfaatler açısından adli gereklilik ve müşterilerinin izni alınmadıkça, müşteriler hakkında mesleki faaliyet sırasında elde ettikleri bilgileri açıklayamamaktadırlar. Burada önemli olan nokta; meslek mensubunun ancak adli makamlarca istendiği takdirde gizlilik kuralına riayet etmek zorunda olmamalarıdır. Ancak bu durumda da adli makamlara istedikleri bilgiler iletildikten sonra müşterinin durumdan haberdar edilmesi gerekir.

2.2.2.1.7.Ücretler

Meslek mensuplarının gerçekleştirdikleri mesleki faaliyetler karşılığında alacakları ücretler ve bunlarla ilgili diğer hususlar 3568 Sayılı Kanunun 46. maddesinde “Ücretler” başlığı altında şu şekilde açıklanmıştır; “Ücret, meslek mensuplarının hizmetlerine karşılık olan meblağı ifade eder. Ücretin asgari miktarı tarife ile belirlenir. Tarifedeki asgari miktar altında ücret karşılığında iş kabulü yasak olup, aksine hareket disiplin cezasını gerektirir. Her odanın yönetim kurulu, her yıl ocak ayından geçerli olmak üzere serbest

²³⁵ 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve İlgili Mevzuat, A.g.e., s.467

muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin yapacakları iş ve işlemler karşılığında alacakları ücretleri gösterir birer tarife hazırlayarak birliğe gönderir. Birlik yönetim kurulu, oda yönetim kurullarının tekliflerini de göz önüne almak suretiyle çeşitli odaları içine alacak grupları tespit ve gruplarda uygulanacak tarifeleri hazırlayarak Maliye ve Gümrük Bakanlığına gönderir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarifeyi aynen veya gerekli gördüğü değişikliklerle tasdik eder. Tarifeler Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girer. Yeni tarifenin tasdikine kadar mevcut tarife hükmü uygulanır.” Bu açıklamada üzerinde dikkatle durulması gereken husus; Odalar tarafından teklifi hazırlanan, birlik tarafından odaların tekliflerine göre şekillendirilen, Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından tasdik edilen ücret tarifesinde belirlenen asgari miktar altında iş kabulü yasaktır ve asgari miktarın altında iş kabulü yapıldığında bu bir disiplin suçu gerektirmektedir.

Ücret konusu TÜRMOB’ un Mecburi Meslek Kararları Madde 11’ de ise; “Ruhsatlı Meslek mensupları yaptıkları işleri, Oda ve Birlik tarafından saptanmış ve ilan edilmiş ücretlerin altında yapamazlar. Başka bir meslek mensubu, asgari ücretin üstünde yapılan işlere haklı bir gerekçe göstermeksizin daha düşük ücretle yapmak üzere talip olamaz²³⁶.” şeklinde açıklanmaktadır.” Ancak bu maddenin 1 Numaralı fıkrası (“Ruhsatlı meslek mensupları yaptıkları işleri, Oda ve Birlik tarafından saptanmış ve ilan edilmiş ücretlerin altında yapamazlar”) Danıştay 8.Dairesinin 22.01.2003 gün ve E:2001/4384, K:2003/295 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

2.2.2.1.8.Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri

Bu madde hükmü Muhasebe Meslek Mensuplarının mesleki faaliyetleri esnasında Denetim Standartları ile Genel Kabul görmüş muhasebe ilkelerine uymak zorunda olduğunu belirtmektedir.

İlgili hüküm TÜRMOB’ un Mecburi Meslek Kararları Madde 12’ de şöyle yer almaktadır; “SMMM ve YMM TÜRMOB’ un yayımladığı genel kabul görmüş denetim

²³⁶ 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve İlgili Mevzuat, A.g.e., ss. 467-468

standartlarına uyumlu çalışma yapmadıkça, adının finansal tablolarla ilişkilendirilmesine izin vermez. SMMM ve YMM' ler, TÜRMOB' un benimsediği TMMOB' in standartları ile standart yayımlanmış konularda genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına uyulmadan hazırlanmış finansal raporlar için, bu standartları ve ilkeler doğrultusunda hazırlandığı yönünde görüş bildiremezler.”

2.2.2.1.9.Öngörü Yasağı

Öngörü Yasağı TÜRMOB' un Mecburi Meslek Kararları Madde 13' te açıklanmıştır. Buna göre; “Meslek mensubu, varsayıma dayalı bilgilerden hareketle finansal tablolar ve raporlar hazırlayamaz. Ruhsatlı bir meslek mensubu, kendisinin gerçekleşeceğini bildiği izlenimi veren herhangi bir geleceğe dönük işlemlere, adının karışmasına izin vermez. Proforma Bilanço ve Gelir Tablolarının hazırlanmasının veya gerçekleşmesini destekleyen görüşlerin bildirilmesinde herhangi bir ruhsatlı meslek mensubunun adının karıştırılması yasaktır²³⁷.”

2.2.2.1.10.Haksız Rekabet Yasağı

Haksız rekabet konusu 6762 sayılı TTK'da "Ticari İşletme" başlıklı birinci bölüm "haksız rekabet" (HR) konulu dördüncü faslında 56 – 65 maddeler olarak düzenlenmiştir. TTK' da haksız rekabet sadeleştirilmiş Türkçe ile şöyle tanımlanmıştır. "Haksız rekabet, aldatıcı davranışlar veya iyi niyet kurallarına aykırı diğer yollarla iktisadi yarışmanın her türlü kötüye kullanımı" dır. (Madde 56) Muhasebe mesleğinde ise Haksız rekabet özellikle personel, ücret ve iş kabulü gibi konularda meslek mensuplarının belirtilen kural ve ilkelere aykırı hareket etmesi ile ortaya çıkan bir durumdur. Bu nedenle meslek mensupları, mesleki dayanışma gereği haksız rekabete neden olacak her türlü tutum ve davranıştan kaçınmalıdırlar.

SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 10. maddesinde Haksız Rekabet şöyle açıklanmıştır; “Meslek mensupları, mesleki dayanışma

²³⁷ Hüseyin Akay, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi: Öneri**, Y.2002, C.5, S.17, s. 88

sorumluluğunun bilincinde olarak haksız rekabete neden olacak durum ve davranışlardan kaçınırlar. Meslek mensupları, başka bir meslek mensubu ile mesleki sözleşmesine devam eden gerçek ve tüzel kişilere mesleki hizmet vermeye girişemezler. Aynı şekilde ücret ve eleman temini gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda bulunamazlar.” Haksız rekabet ile ilgili bir başka hüküm ise TÜRMOB’ un Mecburi Meslek Kararları Madde 14 tür. İlgili madde ise Haksız Rekabet ile ilgili şunları belirtmektedir; “Bir meslek mensubu, mesleki dayanışma ve sorumluluk bilinci ile, diğer bir meslek mensubunun iş yaptığı bir kişi veya kuruma, aynı işi yapmak üzere girişimde bulunamaz. Ücret düşürmeye yönelik önerilerde ve personel sağlanması gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda ve girişimlerde bulunamazlar. Bir müşteri, muhasebe ve müşavirlik işlerini yapan bir meslek mensubu bulunmasına rağmen bir başka meslek mensubundan hizmet isterse, meslek mensubu diğer meslek mensubu ile ilişki kurmalıdır.”

Haksız rekabet yukarıda da belirttiğimiz gibi özellikle personel, ücret ve iş kabulü gibi konularda ortaya çıkmaktadır. Meslek mensuplarının mesleki dayanışma ile hareket ederek, haksız rekabette bulunan meslektaşlarını odalara bildirmeleri ve disiplin mekanizmasının iyi çalışması ile olurludur.

Bu mecburi meslek kararının amacı haklı rekabeti ön plana çıkartmak olacaktır. Çünkü haklı rekabette²³⁸;

- Hizmet yarışı vardır.
- Bilgi ve yeterlilik yarışı vardır.
- Teknoloji yarışı vardır.
- Sistem yarışı vardır.
- Muhasebe mesleğinin kimliğini en üst seviyeye çıkarma yarışı vardır.

Haksız rekabette ise,

- Meslekle bağdaşmayan işler vardır.

²³⁸ Yahya Arıkan, “Kamuoyunda Mesleki İtibarımızı Yok Eden Haksız Rekabete Gelin Birlikte Son Verelim”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/52MaliCozum/01%20-%2052%20YAHYA%20ARIKAN.doc> (03 Şubat 2006)

- Hak edilmeyen kazanç vardır.
- Üretmeden paylaşma vardır.

Günümüze kadar ki uygulamalardan edinilen tecrübelerle göre haksız rekabetin karşılaştığı ortamları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

- Kaçak Büroların Yarattığı Haksız Rekabet
- Ruhsat Kiralamanın Yarattığı Haksız Rekabet
- Bağımlı Çalışanların Yarattığı Haksız Rekabet
- Şubelerin Yarattığı Haksız Rekabet
- Mesleki Faaliyet Gösteren Bürolar ve Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yarattığı Haksız Rekabet.
- Kamu Görevlerinin Yarattığı Haksız Rekabet
- Müşterilerden Kaynaklanan Haksız Rekabet
- Gelişen Ekonomilerin Yarattığı Haksız Rekabet
- Tabela, İlan, Reklâm Yoluyla Yapılan Haksız Rekabet
- Stajyer Baskısının Yarattığı Haksız Rekabet
- Yasal Düzenlemelerden Kaynaklanan Haksız Rekabet

2.2.2.1.11. Personel Sağlanması

TÜRMOB’ un Mecburi Meslek Kararları Madde 15’ de Personel Sağlanması ile ilgili; “Ruhsatlı bir meslek mensubu, başka bir meslek mensubunun personeline bu meslek mensubuna haber vermeden, doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak kendisi ya da müşterisi adına iş önerisinde bulunamaz. Bu kural personel kendi girişimi ya da bir ilana dayanarak iş başvurusu halinde uygulanmaz.” denilmektedir. Personel sağlanması ile ilgili bu karar aslında Haksız Rekabeti engellemek adına alınmış bir karar olarak değerlendirilebilir.

2.2.2.1.12.Dürüst Olmayan Davranışlar

TÜRMOB' un Mecburi Meslek Kararları Madde 16'da “Dürüst Olmayan Davranışlar” başlığı altında “Meslek mensupları dürüstlük ilkesine uygun olmayan davranışlarda bulunamazlar.” denilmektedir.

2.2.2.1.13.Reklâm ve Teşvik Yasağı

Profesyonel muhasebecilik mesleğinde reklâm konusundaki tartışmaların uzun bir geçmişi vardır. Bununla birlikte reklâmın serbest olup olmaması konusunda yazarlar ve meslek mensupları arasında bir görüş birliğinden bahsedilemez. Bir grup yazar ve meslek mensubu rekabeti arttıracak ve buna bağlı olarak piyasanın etkin çalışmasına yol açacağı gerekçesiyle reklâmın serbest bırakılması görüşünü savunurken, diğer grup buna karşı çıkmaktadır. Karşı çıkmanın arkasında, reklâmın profesyonelliğe aykırı olmasının yanısıra. oligopolistik bir pazar yapısı içinde faaliyet gösteren profesyonel muhasebecilik mesleğinde reklâmın serbest bırakılmasının, yeni firmaların pazara girmelerini güçleştireceği, pazarda yer alan orta ve küçük ölçekli muhasebe firmalarının ise büyüklerle rekabetinin zorlaşacağı düşüncesi yatmaktadır.²³⁹ Reklâm ve teşvik yasağı, muhasebe meslek mensuplarının müşteri elde etmek amaçlı olarak görsel ve işitsel medyayı kullanarak teşvik ve reklâm yapamayacaklarını ifade etmektedir. Reklâm yasağı uygulamada yıllar içinde en çok değişiklik gösteren kurallardan biridir. Önceleri reklâm yapma kesinlikle yasaklanmışken, bugün için normal yolla yapılan reklâmlar ve iş önerileri uygun kabul edilmektedir²⁴⁰.

Meslek mensuplarının reklâm ve teşvik ile ilgili uyması gereken kural 3568 Sayılı Kanunun 44. maddesinde “Reklâm Yasağı” başlığı altında şöyle açıklanmaktadır; “Meslek mensupları iş elde etmek için, reklâm sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Tabela veya basılı kâğıtlarında ruhsatname ile belirlenen mesleki unvanları dışında başka sıfat kullanamazlar.” Yine aynı konu ile ilgili olarak SM, SMMM, YMM'lerin Çalışma Usul ve

²³⁹ Akışık Orhan, “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Reklam Faaliyetlerinin Yeri” , **Muhasebe Finansman Dergisi**, Y.2005, S.25, s.165

²⁴⁰ Güredin, **A.g.e.**, s; 127

Esasları Hakkında Yönetmeliğin 45. Maddesinde Reklâm Yasağı ayrıntılı olarak anlatılmaktadır. TURMOB’ un Mecburi Meslek Kararları Madde 17’ de de Reklâm ve Teşvik Yasağı ile ilgili ayrıntılı açıklamalara rastlanmaktadır.

Türkiye’ de meslek mensuplarının tanıtımlarına yönelik bir kısım davranışları reklâm sayılarak yasaklanmışken bir kısım davranışları ise reklâm yasağı kapsamının dışında bırakılmıştır. Aşağıda sırasıyla reklâm sayılan ve sayılmayan davranışlar yer almaktadır.²⁴¹

Reklâm sayılan davranışlar;

- Görsel ve işitsel medya araçlarını kullanarak mesleki deneyim ve hizmetlerin yüceltilmesi,
- Meslek mensuplarının görsel ve işitsel yayın araçlarında haber yapılması esnasında meslek mensubuna yönelik övgü ve tanıtımlarda meslek ünvanı dışında eski unvan ve görevlerinin belirtilmesi,
- Kullanılan yazışma kâğıtlarında, şirket ve meslek unvanları dışında ayrı bir uzmanlık dalı belirtilmesi,
- Kartvizitlerde unvan ve adrese ilişkin bilgilerin haricinde herhangi bir uzmanlık alanı veya eski görevleri belirten rumuz ve yazıların yer alması,
- Bağımlı meslek mensuplarınca açık arttırma, satış ya da aleni yapılan benzeri ticari faaliyetler sırasında ünvanların kullanılması,
- Düzenlenen broşür ve yazışma kâğıtlarında evvelce veya halen iş yapılan müşterilerin açıklanması,
- İş ilişkisinde bulunan firmalar adına eleman arama ilanının verilmesi,

Reklâm sayılmayan davranışlar;

- Toplumun ilgilendiği konularda meslek mensubunun yaptığı yayınlara ve demeçlerine haber programlarında yer verilmesi, yazı ve haber yazılması veya meslek mensubunun iletişim araçlarında yazı yazması,

²⁴¹ Daştan, **A.g.e.**, ss. 108-109

- Meslek mensubunun iletişim araçlarında yayın yapması durumunda, yayıncı kuruluşun övgü ve tanıtımında, meslek mensubunun özgeçmiş, öğrenim, mesleki unvan ve deneyimlerine yer verilmesi ile yazarlık ve akademik unvanının kullanılması,
- Diğer meslektaşlara ya da onların müşterilerine mesleki hizmet arz etmek üzere kişisel temasta bulunulması ve önerilerin mektupla bildirilmesi,
- Kullanılan yazışma kâğıtlarında şirket ve mesleki ünvanlar, adres, telefon, faks, internet gibi iletişim numara bilgilerinin bulunması,
- Meslek mensupları veya yanlarında çalışan meslek mensupları ile görevli diğer personel tarafından üzerinde unvan, adres, telefon, faks, işletmedeki durumu hakkındaki bilgilerin yer alması koşuluyla kartvizit kullanılması,
- Bağımlı çalışan meslek mensuplarınca nevine göre mesleki unvanın kullanılması,
- Meslek mensubu veya mesleki şirket tarafından bazı konularda bildiri, bülten, işe alma broşürü, bazı ticari konularda kendi personeli, müşteriler, avukatlar, bankalar, aracı kurumlar, akademik çevreler gibi mesleki ilişkinin sürdürüldüğü kimselere gönderilmesi ile iş için başvurulara, işe alınma görüşmelerine girmeyi düşünen öğrencilere, özel olarak istemde bulunan kişilere ve öğretim kuruluşlarına bu yayınların bir kopyasının verilmesi veya gönderilmesi,
- Meslek mensubunun bürosunu veya mesleki şirketi tanıtan özel dosyaların veya katalogların hazırlanması, baskılı bloknot ve kalem kullanılması,
- Meslek mensuplarınca işin gerektirdiği ciddiyet ve boyutta eleman arama ilanının verilmesi,

2.2.2.1.14.Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı

Ücretin Düşürülmesi ile ilgili olarak SM, SMMM, YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 46. Maddesinde “ Enaz Ücretin Altında İş Kabul Edememe” başlığı altında şöyle denilmektedir; “Meslek mensuplarının hizmetlerine

karşılık alacakları ücretin enaz miktarının tespitine dair usul ve esaslar ayrı bir yönetmelikle belirlenir. Bu miktarın altında iş kabulü yasak olup, bunun üzerindeki ücret, meslek mensubunu ile iş sahipleri arasında serbestçe belirlenir.” Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı TURMOB’ un Mecburi Meslek Kararları Madde 18’ de açıklanmıştır. İlgili madde şöyledir; “Müşteriye sunulan hizmetleri için önerilen ücretleri düşürecek parasal cezai yaptırımları taşıyan sözleşmeler yapılamayacağı gibi, komisyon ve benzeri ödemelerin yapılması yasaktır. Ancak, anlaşma yapılan müşteriye hizmet sunan başka bir ruhsatlı serbest çalışan meslek mensubuna bu hizmetlerden yararlanılması halinde ücret ödenmesi yasak değildir.”

2.2.2.1.15.Bağdaşmayan İşler

Muhasebe mesleği ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerin belirtilmesi, mesleğin ve bu mesleği icra eden meslek mensuplarının toplumdaki saygınlık ve itibarını arttırmayı ve korumayı hedef edinmiş kurallardan biri olarak dikkat çekmektedir. Bu konuda 3568 Sayılı Kanun Madde 45’ de şöyle denmektedir; “SM, SMMM bu unvanla, YMM’ler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2’inci maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar..... Bilirkişilik, tasfiye memuru, Hayri ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevleri meslekle bağdaşmayan işler sayılmaz.”

Yine aynı konu ile ilgili olarak SM, SMMM, YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 42. Maddesinde; “ Meslek mensuplarının aşağıda belirtilen davranışlarda bulunmaları meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan hallerden sayılır.

- Yanında çalıştırdığı kişilere karşı uygunsuz davranışlarda bulunmak,
- Aşırı içki ve kumar düşkünlüğü ile tanınmak,
- Meslektaşlarına, müşterilerine ve kanunlara göre bilgi vermek zorunda olduğu kişi ve kuruluşlara bilgi vermemek veya kasten yanıltıcı bilgi vermek,

- Kanunlara göre yapılması yasak olan işlerden herhangi birini yapmak,” şeklinde meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller sayılmaktadır.

Meslek uygulamasındaki yorumlamalar meslek onuru ile bağdaşmayan haller olarak temelde, denetim faaliyetini yürütürken müşteri işletmeden alınmış bulunan her türlü yazılı bilgi, belge ve dosyaların müşteri tarafından geriye iadesi talep edildiği halde, geriye verilmemesi olarak belirtilmiştir. Örneğin; bir denetim faaliyeti tamamlanmış fakat müşteri işletme denetim ücretini ödememiştir. Bu nedenle denetim kuruluşu müşteriden almış olduğu dosyaları iade etmeyi reddetmektedir. Bu davranış meslek ahlak kuralına aykırılık olarak tanımlanmaktadır. Meslek onuru ile bağdaşmayan bir davranış da denetim kuruluşunun veya denetçilerin ırk, renk, din, cinsiyet veya milliyetçilik ayırım yapması halidir. Bu haller dışında genelde aşağıdaki yasadışı davranışların da meslek onuru ile bağdaşmadığı kabul görmüştür²⁴²:

- Bir yılın üzerinde hapis cezasını gerektiren yasa dışı davranış.
- Denetçinin kendisinin bilerek vergi beyanında bulunmaması,
- Denetçinin kendisi veya müşterisi adına yalan vergi beyanında bulunması
- Müşteriyi bilerek hatalı vergi beyanında bulunmaya teşvik ve yardımcı olma.

SM, SMMM, YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 47. Maddesinde; “Aşağıda belirtilen işler meslekle bağdaşmakta olup yapılmasında sakınca yoktur.” denilerek aşağıdaki meslekle bağdaşan işler sıralanmıştır.

- Bilirkişilik, tasfiye memurluğu, hayri ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevlerinde bulunmak,
- Limited ve anonim şirketlerde ortak, komandit şirketlerde komanditer ortak olmak veya murakıplık yapmak,

²⁴² Güredin, **A.g.e.**, s.128

- Meslek mensuplarının, üyesi oldukları ve kurumlar vergisinden muaf olan yapı, kalkınma ve tüketim kooperatifleri ve yardım sandıklarının yönetim ve denetim kurulları üyelikleri görevlerinde bulunmak,
- Kadrolu olarak çalışmamak şartıyla öğretim ve eğitim amacı ile ders vermek,
- Devamlılık arz etmemek kaydı ile gazete ve dergilerde yazı ve makale yazmak,
- Seminer ve konferanslara katılmak.

Bunlara ek olarak belirtmek gerekir ki aynı konu ile ilgili TURMOB’ un Mecburi Meslek Kararları Madde 19 “Bağdaşmayan İşler” başlığı altında; “Ruhsatlı meslek mensuplarından denetim ve tasdik işi yapanlar mesleki hizmetlerinde objektifliklerini bozan işler yapmaları yasaktır. Ancak kamu görevi niteliğinde olan siyasi faaliyette bulunma, düşüncesini açıklayan yazı yazma, sanat faaliyetlerinden sayılan edebi eserler yayınlama (Burada yer alan avukatlık ibaresi Danıştay 8.Dairesinin 22.01.2003 gün ve E:2001/4384, K:2003/295 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.) gazetecilik ve öğretim üyeliği veya görevliliği yapmak meslekle bağdaşan işlerden sayılır. Yönetim danışmanlığı mesleki faaliyet sayıldığından bağdaşmayan işler kapsamında değildir.” şeklinde açıklanmıştır.

2.2.2.1.16.Diğer Meslek Mensupları Aleyhine Konuşma Yasağı

TURMOB’ un Mecburi Meslek Kararları Madde 20’ ye göre; “Ruhsatlı bir meslek mensubunun başka bir ruhsatlı meslek mensubunun veya mesleki şirketin mesleki yeterliliği aleyhinde konuşması, yorumda bulunması veya görüş bildirmesi meslek ahlakına aykırı olup yasaktır.”^{243,,}

2.2.2.1.17.Denetimde Kamu Sorumluluğu

TURMOB’ un Mecburi Meslek Kararları Madde 21 ise; “Denetim yapan ruhsatlı SM, SMMM ve YMM’ ler, meslekten olmayan kimselere veya meslek mensuplarına yanlış

²⁴³ 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve İlgili Mevzuat, **A.g.e.**, s.417

ve hatalı bilgi içermeyen raporlar vermesi, meslek mensubunun ahlaki sorumluluğunun gereği olan kamu yararı ilkesinin gözetilmesinin bir sonucudur.” denilerek, Denetimde Kamu Sorumluluğu açıklanmıştır. Gerçekten de meslek mensubu, finansal bilgilerin toplanmasından raporlanmasına kadar olan süreç boyunca, yaptığı tüm bu işlemlerin sadece müşterisine değil, aynı zamanda diğer kişi ve kuruluşları, hatta tüm toplumu etkileyecek boyutta olduğunun bilinci içinde olmalı ve bu sorumluluk duygusuna uygun hareket etmelidir. Eğer meslek mensubu bu sorumluluk bilincine sahip değilse, belli bir kişi veya grubun çıkarlarını gözeterek işlemlerini yapıyorsa, bu durumda kamu çıkarına aykırı bir durum ortaya çıkar ve üretilen bilgiler diğer kişi ve gruplar için tehlikeli hale gelir²⁴⁴.

2.2.2.2.Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

Muhasebe mesleği ile ilgili meslek ahlakı kuralları Sermaye Piyasası Kurulu’ nın Bağımsız Denetim Hakkındaki Tebliğinde (Seri:X ve No:16) düzenlenmiştir. Bu tebliğ sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin standartlar, ilke ve esasları belirlemekte olup, büyük ölçüde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına paralel düzenlemeler içermektedir. Bu ilke ve esaslar genel mesleki standartlar altında düzenlenmiştir. İlgili tebliğdeki kurallar şöyledir²⁴⁵.

2.2.2.2.1.Mesleki Yeterlilik İlkesi

Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Şartlarına, Yöneticilere ve Denetçilere İlişkin Esaslar Madde 8’de belirtildiği gibi bağımsız denetim kuruluşları, denetçilerinde meslek yeterliği aramak ve sağlamak zorundadırlar. Mesleki yeterlik, lisans düzeyinde ve sonrasında eğitim ve öğrenim ile mesleki deneyimin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade eder. Yapılacak bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak olan tüm ilgili taraflar, bu alanda yapılan denetim çalışmalarının yürütülüp sonuçlandırılması sorumluluğunu üstlenecek denetçilerin mesleki bakımdan yeterli olmalarını beklemek ve aramak hakkına sahiptirler. Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, nitelikli bir denetim

²⁴⁴ Akbulut, A.g.e., s.132

²⁴⁵ http://www.spk.gov.tr/mevzuat/pdf/Bolum_6.pdf (30 Aralık 2005)

hizmeti sunmak ve müşterinin kendilerinden bu yükümlülüğü yerine getirmelerini beklediğinin bilincinde olmak zorundadırlar.

2.2.2.2.2.Mesleki Yeterliliğin Sağlanması ve Geliştirilmesi

Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Şartlarına, Yöneticilere ve Denetçilere İlişkin Esasları Madde 8’ de bağımsız denetim kuruluşları denetçi yardımcılarının işe alınmalarında, mesleki eğitime yeterli bir temel oluşturacak lisans düzeyinde eğitim gördüklerini araştırmak, istihdam ettikleri denetçi yardımcılara gerekli mesleki eğitim ve deneyimi kazandıracak tedbirleri almak, denetçi sıfatı verilecek denetçi yardımcılarında 7 inci maddede öngörülen mesleki yeterliliğin varlığını, mülakat sonuçları, kurs değerlendirme tutanakları, tezkiyeler, bağımsız denetim kuruluşunca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılan sınav sonuçları gibi belgelerle tespit etmek zorundadırlar. Bağımsız denetim kuruluşları, istihdam ettikleri denetçilerin mesleki gelişmelerini sağlayacak tedbirleri almakla da yükümlüdürler. Denetçiler kendilerini ve yanlarında çalışan denetçi ve denetçi yardımcılarının mesleki yeterliliklerinin sağlanması, korunması ve geliştirilmesinden sorumludurlar. Denetçi ve denetçi yardımcılarının yetişmesinde kendi gayret ve çalışmaları esastır. Bu amaçla, her düzeydeki denetçi ve denetçi yardımcısı, mesleki yeterliliğin bir gereği olarak, denetim mesleği ile ilgili mevzuatı, ulusal ve uluslararası gelişmeleri ve yayınları, düzenlenen kurs, seminer ve konferansları izlemek zorundadır. Mesleki yeterliğe ulaşamayan veya bu özelliklerini kaybeden denetçilerin işine son verilir, durum 10 gün içinde Kurula bildirilir.

2.2.2.2.3.Hizmet İçi Eğitim ve Refakat Çalışması

Yukarıda belirtilen esasların 9. Maddesinde; Bağımsız denetim kuruluşları, mesleki deneyime sahip olmaksızın ilk kez işe aldıkları denetçi yardımcılarını staja tabi tutarlar. En az fiilen 2 yıl süren bu staj döneminde, stajyer denetçi yardımcıları, 4 ay süre ile muhasebe, denetim standart ve teknikleri, bilgi işlem, para ve sermaye piyasası, ticaret hukuku, vergi mevzuatı ve bankacılık konularında eğitime tabi tutulurlar, bu eğitimin sonuçları, bağımsız denetim kuruluşlarınca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılacak sınavla değerlendirilir. Bu kurslar, toplam iki yüz saatten az olamaz. Bağımsız denetim kuruluşları, denetçi

yardımcılarının eğitimleri için müşterek eğitim programları ve sınavlar düzenleyebilirler. Staj döneminde, denetçi yardımcılarının birden çok işte ve birden çok denetçi refakatinde çalıştırılması için her türlü tedbir alınır. Hizmet içi eğitim ve refakat çalışmalarının, sorumlu ortak başdenetçinin gözetim ve sorumluluğu altında planlı olarak yürütülmesi zorunludur.

2.2.2.2.4.Bağımsızlık

Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Şartlarına, Yöneticilere ve Denetçilere İlişkin Esasların 10. Maddesinde; “Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür. Denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.” denilmektedir. Denetçiler, çalışmaları sırasında ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkan vermemek, denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak zorundadırlar. Ayrıca madde 11. de bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar sayılmıştır. 22. maddede ise bağımsız denetim sözleşmesi öncesinde dikkat edilmesi gereken konular açıklanmaktadır.

2.2.2.2.5.Mesleki Özen ve Titizlik İlkesi

Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Şartlarına, Yöneticilere ve Denetçilere İlişkin Esaslar Madde 12’de Mesleki Özen ve Titizlik ile ilgili ifade edilenler şunlardır; denetçiler, denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen titizliği göstermek zorundadırlar. Özen ve titizlik, dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder. Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre bir denetçi denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir kanıt toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kâğıtları hazırlamak, mali tabloların gerçekliği

ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği denetim raporunda açıklamak zorundadır.

2.2.2.2.6.Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı

Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Şartlarına, Yöneticilere ve Denetçilere İlişkin Esaslar Madde 13 bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet ile ilgili yasakları düzenlemektedir. İlgili maddeye göre;

a) Bu Tebliğde yer alan mesleki faaliyetler dışında ticari hiçbir işle uğraşamazlar. (Ticaret şirketlerinin yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı dahil)

b) Başka bir bağımsız denetleme kuruluşunda ortak olamazlar, yönetici ve denetçi olarak çalışamazlar. (Başka bir denetim kuruluşu ile birleşmesi ve merkezi yurtdışında bulunan bir kuruluşun aynı çalışma yöntemleri ile ülkemizdeki bir kuruluşa katılması halleri hariç.)

c) Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamazlar.

2.2.2.2.7. Reklâm Yasağı

Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Şartlarına, Yöneticilere ve Denetçilere İlişkin Esaslar Madde 14’de; Reklâm Yasağı ile ilgili olarak; “Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklâm sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar, iş öneremezler. Ancak, bağımsız denetim kuruluşları, tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya müşterileri için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler.” denilmektedir.

2.2.2.2.8.Sır Saklama Yükümlülüğü

Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Şartlarına, Yöneticilere ve Denetçilere İlişkin Esaslar Madde 15’e göre Sır Saklama Yükümlülüğü; “Bağımsız denetim kuruluşları ile bütün çalışanları, bağımsız denetim kuruluşlarına dışardan hizmet verenler, işleri

dolayısıyla gönderdikleri sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar.” şeklinde ifade edilmektedir.

Aynı maddede; aşağıda yer alan hususlar sır sayılmayacağı da hükme bağlanmıştır:

- Denetim ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar,
- Kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave duyurular.

Ayrıca ilgili maddede; Adli veya mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla idari ve her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi sır saklama yasağı kapsamında tutulmamıştır.

2.2.2.2.9.Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet

Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Şartlarına, Yöneticilere ve Denetçilere İlişkin Esaslar 16. Maddesi Haksız Rekabet fiili ile ilgili olarak şu hususlar belirtilmiştir; Bağımsız denetim kuruluşları ile denetçiler, denetim faaliyetinin niteliği herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler; özellikle denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar teamül ile denetim ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar. Diğer düzenlemelerde yer alan haksız rekabet halleri saklıdır. Bir bağımsız denetim kuruluşu, denetim sözleşmesinin sona erecek olması veya özel denetim veya birlikte denetim halleri hariç olmak üzere, başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir ortaklığın veya sermaye piyasası kurumunun denetim hizmeti talebini kabul edemez. Yukarıda Meslek Ahlakı ile ilgili öncelikle Uluslar arası boyutta IFAC ve AICPA’ ın meslek ahlakına yönelik kuralları üzerinde durulmuştur. Ulusal boyutta ise, SM, SMMM ve YMM Yasa, Yönetmelik ve Kararlarında Yer Alan Düzenlemeler incelenmiştir. Yukarıda sıralanan IFAC, AICPA ve TÜRMOB tarafından düzenlenen meslek ahlakı kuralları aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

Tablo 2. 3: Meslek Ahlâkı Kuralları Uluslar arası Karşılaştırmalı Tablosu

İlke veya Kural	IFAC	AICPA	TÜRMÖB
Bağımsızlık	Bağımsızlık Bağımsız muhasebecilik ile bağdaşmayan uygulamalar	Bağımsızlık	Tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık Dürüstlük, Güvenilirlik tarafsızlık
Dürüstlük, Tarafsızlık ve Güvenilirlik	Doğruluk ve tarafsızlık Bağımsızlık muhasebecilikle Bağdaşmayan uygulamalar Bilginin sunulduğu Vergi uygulaması	Dürüst ve tarafsız olma Uyumsuz davranışlar	Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık Tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık Dürüst olmayan davranışlar Bağdaşmayan işler
Genel Standartlar, Standartlara Uyum, Muhasebe İlkelerine Uyum	Mesleki Yeterlilik Mesleki Yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanılmasına dair sorumluluk	Genel standartlar Standartlara uyum Muhasebe ilkeleri Mesleği icra biçimi ve isim Özenli çalışma Sunulan hizmetin kapsam ve niteliği	Mesleki uzmanlık Defter tutma ve finansal tablolar hazırlama Muhasebe ilkelerine ve standartlara uyuma zorunluluğu Mesleki özen ve titizlik Denetim standartları ve muhasebe ilkeleri Öngörü yasağı
Sır Saklama	Gizlilik	Müşteriyle ilgili bilgilerin gizliliği	Sır saklama
Sorumluluklar (Meslektaşlar, Kamu, Müşteri)	Diğer bağımsız meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilerle ilişkiler Meslektaşlara destek , Gizlilik Müşteri Paraları , Tanıtım Vergi Uygulaması	Sorumluluklar Kamu Yararı Müşteri ile ilgili bilginin gizliliği	Denetimde kamu sorumluluğu Sır Saklama Diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı Personel Sağlanması , Haksız Rekabet Yasağı
Etik Çatışmalar	Etik Çatışmaların çözümü Sadakat Çatışması		
Ücretler	Ücretler Şarta bağlı ücretler Ücretler ve komisyonlar Müşteri Paraları	Şarh ücret Komisyon ve başvuru ücretleri	Ücretler Ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı
Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler	Bağımsızlık Bağımsızlık muhasebecilikle bağdaşmayan uygulamalar Tanıtım	Bağımsızlık	Bağdaşmayan işler
Reklâm Yasağı	Tanıtım , Reklam ve Teşvik		Reklam ve teşvik yasağı
Vergi Uygulaması	Vergi uygulaması		
Sınır Ötesi Faaliyetler	Sınır ötesi faaliyetler		

Kaynak; Çiftçi, Çiftçi, A.g.e., s.89

2.2.3. Türkiye’ de Muhasebe Meslek Ahlakına İlişkin Düzenlemelerin IESBA’ nın Temel İlkelerine Uyumunun İncelenmesi ve Kritiği

Çalışmanın Uluslar arası düzeyde muhasebe meslek ahlâkına ilişkin düzenlemeler kısmında belirttiğimiz, IESBA tarafından belirlenen beş temel ilke ile, ülkemizdeki meslek ahlâkı düzenlemelerinin uyumu incelenmiş ve inceleme sonuçları Tablo 2.4.’ de gösterilmiştir. Tablo oluşturulurken ilgili Yasa, Yönetmelik ve Tebliğler incenmiş ve Bütünlük, Nesnellik, Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranış İlkeleri esas alınarak sınıflandırılmıştır.

Sınıflandırma sonucunda elde edilen bilgiler Bütünlük, Nesnellik, Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranış açısından şu şekilde kritik edilmiştir.

2.2.3.1. Bütünlük İlkesi Açısından

IESBA’ nın belirlediği temel ilkelerin ilki olan bütünlük ilkesi, meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri esnasında açık sözlü ve dürüst olmalarını ifade etmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının açık sözlü ve özellikle dürüst faaliyet yürütmeleri son derece önemlidir. Çünkü muhasebe ile ilgili tüm çıkar grupları, doğru ve yanıltıcı olmayan finansal bilgiler edinme hakkına sahiptir. Dürüstlük, muhasebe meslek mensubunun doğru bilgileri bilinçli olarak yanlış göstermesine ve yanlış bilgi üretilmesine engel teşkil etmektedir. Bununla birlikte, özellikle muhasebe ilke ve standartlarının yeterli gelmediği durumlarda meslek mensubunun doğru ve dürüst olması önemlidir. Ayrıca belirtmek gerekir ki doğruluk güvenilirliğin önemli bir parçasıdır. Bütünlük ilkesi açısından, Tablo 2.4’ de de görüleceği gibi;

- 3568 Sayılı Yasanın 45. Maddesinde Yasaklar başlığı altında,
- SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin; 6. Maddesinde Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık başlığı altında,
- SPK’nun X seri, 16 nolu Tebliğinin 10. Maddesinde Bağımsızlık içinde, açıklanmıştır.

2.2.3.2. Nesnellik İlkesi Açısından

IESBA' nın belirlediği temel ilkelerin ikincisi olan nesnellik ilkesi; meslek mensubunun mesleki faaliyeti esnasında herhangi bir kurumun, kuruluşun, grubun veya kişinin baskısı altında kalmadan kendi bağımsız yargıları ve muhakeme yeteneklerini kullanarak karar vermeleri gerektiğini ifade etmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde nesnellik ilkesi, muhasebe mesleğinin en önemli ahlâki konularından birisidir. Nesnellik muhasebe mesleğinin fonksiyonlarının rasyonel şekilde kullanılmasına ve mesleğin toplum tarafından kabul görmesine izin veren objektifliğin oluşmasına ve sürdürülmesine zemin oluşturur. Nesnellik ilkesinin, ülkemizdeki Yasa, Yönetmelik ve Tebliğler incelendiğinde;

- 3568 Sayılı Yasanın 45. Maddesinde Yasaklar başlığı altında,
- SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin; 9. Maddesinde Bağımsızlık başlığı altında, 43. Maddesinde Ticari Faaliyette Bulunmama, 44. Maddesinde Hizmet Akdi ve Çalışmama başlığı altında,
- SPK'nun X seri, 16 nolu Tebliğinin 10. Maddesinde Bağımsızlık, 11. Maddesinde Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar başlığı altında,

açıklandığı görüşmüştür.

2.2.3.3. Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen İlkesi Açısından

Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen ilkesi; Meslek mensuplarının mesleklerini profesyonelce yürütebilmeleri için gerekli mesleki bilgi ve eğitime sahip olmaları yanında, mesleki bilgi ve becerilerini, müşteri veya işverenin mevcut gelişmelere uyumlarını sağlayacak şekilde sürekli olarak geliştirmelidir. Ayrıca mesleğin gerektirdiği gerekli mesleki özen, dikkat ve titizliği göstermek ve mesleki ve teknik ilke ve standartlara uymalıdır. Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen ilkesinin, ülkemizdeki Yasa, Yönetmelik ve Tebliğler incelendiğinde;

- SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin; 4. Maddesinde Meslek Ünvanı ve Yeterlilik İlkesi başlığı altında, 5. Maddesinde Mesleki Eğitim ve Bilgi başlığı altında,

- SPK'nun X seri, 16 nolu Tebliğinin 7. Maddesinde Mesleki Yeterlilik, 8. Maddesinde Mesleki Yeterliliğin Sağlanması ve Geliştirilmesi, 9. Maddesinde Hizmet İçi Eğitim ve Refakat Çalışması, 12. Maddesinde Mesleki Özen ve Titizlik başlığı altında,

açıklandığı görüşmüştür.

2.2.3.4. Gizlilik İlkesi Açısından

Gizlilik İlkesi, gerek meslek mensuplarının ve gerekse yanlarında istihdam ettikleri çalışanlarının, iş ilişkileri sonucunda elde ettikleri bilgilerin gizliliğini, iş ilişkileri bitmiş olsa dahi korumalıdır. Bu bilgileri yasal ve mesleki bir yükümlülük olmadığı müddetçe ve yetki almadan bu bilgileri üçüncü şahıslara açıklamamalıdır. İş ilişkilerinde bulundukları üçüncü ilişkilerin kişisel çıkarları için kullanılmamalıdır. Gizlilik ilkesinin, ülkemizdeki Yasa, Yönetmelik ve Tebliğler incelendiğinde;

- 3568 Sayılı Yasanın 43. Maddesinde Meslek Sırları başlığı altında,
- SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin; 9. Maddesinde Bağımsızlık başlığı altında, 7. Maddesinde Sır Saklama başlığı altında,
- SPK'nun X seri, 16 nolu Tebliğinin 15. Maddesinde Sır Saklama Yükümlülüğü başlığı altında,

açıklandığı görüşmüştür.

2.2.3.5. Mesleki Davranış İlkesi Açısından

Mesleki Davranış İlkesi, meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri gerçekleştirirken, ilgili yasa, yönetmelik ve kanunlara uygun hareket etmeleri gerektiğini ifade etmektedir. Gizlilik ilkesinin, ülkemizdeki Yasa, Yönetmelik ve Tebliğler incelendiğinde;

- 3568 Sayılı Yasanın 3. Maddesinde Meslek Ünvanlarının Haksız Kullanılması başlığı altında, 12. Maddesinde Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk başlığı altında, 13. Maddesinde Meslekle İlgili Konularda Çalıştırılmayacak Olanlar başlığı

altında, 44. Maddesinde Reklâm Yasağı başlığı altında, 46. Madde' sinde Ücret başlığı altında,

- SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin; 8. Maddesinde Sorumluluk başlığı altında, 10. Maddesinde Haksız Rekabet başlığı altında, 42. Maddesinde Meslekle ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Haller başlığı altında, 45. Maddesinde Reklâm Yasağı başlığı altında, 46. Maddesinde En Az Ücretin Altında İş Kabul Edememe başlığı altında, 47. Maddesinde Meslekle Bağdaşmayan İşler başlığı altında,
- SPK'nun X seri, 16 nolu Tebliğinin 13. Maddesinde Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı başlığı altında, 14. Maddesinde Reklâm Yasağı başlığı altında, 16. Maddesinde Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet başlığı altında,

açıklandığı görüşmüştür.

Tablo 2. 4: Türkiye’deki Yasa, Yönetmelik ve Tebliğlerdeki Meslek Ahlakı Kurallarının, IESPA’ nın Temel İlkeleri ile Karşılaştırılması

Temel İlkeler	3568 Sayılı Yasa	SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	SPK Tebliğ Seri X, No: 16
Bütünlük	Madde 45 Yasaklar (içinde)	Madde 6 Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık	Madde 10 Bağımsızlık (içinde)
Nesnellik	Madde 45 Yasaklar (içinde)	Madde 9 Bağımsızlık Madde 43 Ticari Faaliyette Bulunmama Madde 44 Hizmet Akdi Ve Çalışmama	Madde 10 Bağımsızlık Madde 11 Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar
Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen		Madde 4 Meslek Ünvanı ve Yeterlilik İlkesi Madde 5 Mesleki Eğitim ve Bilgi	Madde 7 Mesleki Yeterlilik Madde 8 Mesleki Yeterliliğin Sağlanması ve Geliştirilmesi Madde 9 Hizmet İçi Eğitim ve Refakat Çalışması Madde 12 Mesleki Özen ve Titizlik
Gizlilik	Madde 43 Meslek Sırları	Madde 7 Sır Saklama	Madde 15 Sır Saklama Yükümlülüğü
Mesleki Davranış	Madde 3 Meslek Ünvanlarının Haksız Kullanılması Madde 12 Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk Madde 13 Meslekle İlgili Konularda Çalıştırılmayacak Olanlar Madde 44 Reklâm Yasağı Madde 46 Ücret	Madde 8 Sorumluluk Madde 10 Haksız Rekabet Madde 42 Meslekle ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Haller Madde 45 Reklâm Yasağı Madde 46 Enaz Ücretin Altında İş Kabul Edememe Madde 47 Meslekle Bağdaşmayan İşler	Madde 13 Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı Madde 14 Reklâm Yasağı Madde 16 Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

**MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK AHLAKININ ALGILANMASINI
ETKİLEYEN FAKTÖRLER VE CİNSİYET FAKTÖRÜ ÜZERİNE BİR
UYGULAMA ÇALIŞMASI**

3.1.DEMOGRAFİK FAKTÖRLERİN ANALİZİ

3.1.1.Cinsiyet

Belli bir toplumda veya sosyal sistemde kadınlar ve erkekler bazı ortak değerleri yapılaşmalarına rağmen, kültürel olarak tanımlanmış sosyal cinsiyet rollerine uygun tutum ve uygulamaların sonucu olarak farklı benlik geliştirme süreçlerine maruz kalmaktadırlar. Bu bakımdan, büyüme çağlarında veya yetiştirilirken öğretilen farklı değerlerin ve varsayımların etkisiyle erkeklerin ve kadınların farklı beklentilere ve ihtiyaçlara sahip olmaları dolayısıyla da farklı tutum ve davranışlar göstermeleri beklenir²⁴⁶.

Kadın ve erkeklere ilişkin tutumların oluşmasında bilişsel kalıp yargılar önemli rol oynamaktadır. Dünyadaki birçok toplumda erkekler daha güçlü benlikleri yansıtan ve istenir kalıp yargılarla (örn., güçlü, kendine güvenli, korkusuz, bağımsız, gerçekçi), kadınlar ise daha zayıf benlikleri yansıtan kalıp yargılarla (örn., bağımlı, pasif, kararsız, duygusal) tanımlanmaktadır²⁴⁷.Örneğin; ABD’de yapılan, tipik kadın ve erkek özellikleri ile ilgili olumlu algılama kalıplarını konu edinen bir araştırmanın sonuçları, mantıklı olma, iş yapma yeteneklerine sahip olma, matematik ve bilim alanlarına ilgi, dünya işlerine ilgi, etkin olma, kolayca etki altında kalmama, tarafsız olma, önemsiz olana aldırma, kendine güvenme ve duygu ile düşüncelerini ayırt edebilir olmanın v.b. erkeklere özgü algılama kalıpları olduğunu göstermektedir. Aynı araştırmanın sonuçlarına göre, sanat ve edebiyata ilgi, başkalarının duygularının farkında oluş, ince duyguları kolaylıkla ifade edebilirlik, sakinlik, zariflik ve düzenli oluy, v.b. ise, kadınlara özgü kalıp özellikler olarak algılanmaktadır²⁴⁸.

Şunu da önemle belirtmek gerekir ki; Cinsiyet kimliği ve cinsiyet özellikleri ırk, sınıf, dini inanca bağlı olarak değişebilmektedir²⁴⁹. Örneğin; Türklerin kendilerine özgü

²⁴⁶ Nermin Uyguç, “Cinsiyet, Bireysel Değerler ve Meslek Seçimi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Y.2003, C.18, S.1, s.94

²⁴⁷ Nuray Sakallı Uğurlu, “Cinsiyetçilik: Kadınlara ve Erkeklerle İlişkin Tutumlar ve Çelişik Duygulu Cinsiyetçilik Kuramı”, **Türk Psikoloji Yazıları**, Y.Haziran Aralık 2003, s.3

²⁴⁸ Hülya Yetişken, “Kadın ve Felsefe”, **Frankofoni Dergisi**, Y.2004, S. 16, s.382

²⁴⁹ Ayşe Tekin, “Ortak Kimlik ve Farklılıklarımız”, **Kadın Araştırmaları Dergisi**, Y. 2003, S.8, s.6

pederşahi düzeninde erkeksi değerler çok daha baskındır; hatta başka kültürlerde eşine az rastlanır biçimde abartılıdır. Türk mitolojisinde yiğitlik, savaşçılık, sözünde durma, dost canlısı olma gibi erlik göstergesi olan değerler, yalnızca bu cinsin özelliği olarak görülmez, tüm toplumun uyması gereken değerler haline gelirler²⁵⁰.

Cinsiyetin değerler üzerindeki etkisini araştıran çalışmalar, erkeklerin doğumdan itibaren kişisel değerlerle (bağımsız, eril, atak v.b.); kadınların ise hizmete veya bakıma yönelik değerlerle (dişil, toplulukçu, insanı dikkate alma v.b.) sosyalleştiği için erkeklerin daha kişisel, kadınların ise daha toplulukçu değerler eğilimine sahip olduğunu göstermektedir²⁵¹.

3.1.2.Yaş

Yaşın kişinin ahlâki tutumunda etkisi olmaktadır. Ay (2005)' ın çalışmasında belirttiği gibi Servinek 1992 yılında yaptığı çalışmada, yaşın ahlaki tutumu belirleyen en önemli unsur olduğunu bulmuş, bununla birlikte Longenecker ve McKinsey' in 1989' da yaptıkları bir çalışmada genç insanların ahlâki konularda daha keyfi davranabildiklerini ortaya koymuşlardır. Pooner ve Smith 1984' de yaptıkları çalışmalarında yaş faktörünün etiksel davranışı pozitif yönde etkilediğini ve yaşça büyük olan kişilerin ahlâka uygun davranma eğiliminin daha fazla olduğunu ortaya koymuşlar, Desphande 1999' da yaptığı çalışmada yaşlı yöneticilerin bazı ahlâk dışı davranışlardan gençlere göre daha fazla rahatsız olduklarını ileri sürmüştür. Bir diğer çalışmada, 2000 yılında Alman, Page ve Roberts ahlâk ile yaş arasındaki ilişkiyi araştırırken okullarda daha büyük öğrencilerin daha genç olanlara göre daha ahlâki davrandıkları saptamıştır. Peterson, Rhoots ve Vaught'un 2001' deki çalışmalarında da yine yaşlandıkça işletme yöneticilerinin daha etik davrandıkları saptanmıştır²⁵².

²⁵⁰ Erol Göka, "Kadın-Erkek İlişkileri Örneğinde Türk Grup Davranışı", **Türk Kültürü İnceleme Dergisi**, Y.2004, C.11, s.85

²⁵¹ Uyguç, **A.g.e.**, s.93

²⁵² Canan Ay, "İşletmelerde Etiksel Karar Almada Kültürün Rolü", **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Y.2005, C.12, S.2, s.35

Ayrıca ülkemizde Müslümov ve Aras (2002) tarafından Muhasebe Finans Yöneticileri üzerinde yapılan bir araştırmada, Uygulayıcıların yaşının ahlâki yargılar üzerinde etkisi ise çift yönlüdür. Genç muhasebe ve finans uygulayıcılarının sosyal sorumluluk ve çevre bilinci ile ilgili ahlâki yargıları daha olumludur. Buna karşılık genç muhasebe ve finans uygulayıcılarının, işletmeleri karlılık hedeflerine ulaştıracak ahlâk dışı uygulamalar konusundaki yargıları daha olumsuzdur.

3.1.3.Eğitim Durumu ve Mesleki Deneyim

Ahlâksal yaşamla eğitim arasında karşılıklı bir ilişki vardır. Bu husus onları birbirine yaklaştırır. İnsan doğar doğmaz ahlâksal bir yapıya sahip değildir, bunun için bir eğitim sürecinden geçmesi gerekir²⁵³. Eğitim bir anlamda “gerçeği araştırma” ve “kişilik oluşturma” sürecidir. Bu süreç, insanın bilişsel ve duygusal varlığını; diğer bir deyişle, insanın zihnini olduğu kadar kalbini de kültürleyen bir süreçtir. Bu sürecin en yüce amacı, bireyde, insan onuru ya da kendini tanıma, kendine saygı bilinci oluşturmaktadır. Bu amaca erişebilmek için eğitim; kültür aktarma, kişisel soruşturma ve yaratıcı keşfetme, bireysel büyüme ve gelişim etkinliklerinde bulunmaktadır. Eğitim; deneyim ve öğrenme, ahlaki girişim, kültürel değerlendirme ve yorumlama gibi birbirleriyle ilişkili temel kavramlara dayalı bir süreçtir. Bu süreç kültürel geçiş dönemlerinde daha karmaşık ve önemlidir. Diğer bir deyişle eğitim, insan kişiliğine ve insanın bilgi birikimine saygıya dayanan bir süreçtir. Bu süreç değere dönük bir etkinlik ve insanın soylu bir girişimidir. Eğitimin en yüce ilgi alanı sadece adet ve alışkanlıklar değil fakat “ahlak”tır; sadece insanın kişisel görüşü değil fakat “gerçek”tir. Eğitim için gerekçe bulmak, iletişimde bulunmak, gerçeği ortaya koymaktır. Bu nedenle eğitim, insanın gerçek gereksinimleri olan, “gerçeği bilmek” ve “uygulamak” konularını araştırmaktadır. Kişilik oluşturma olarak eğitim, ahlak yargıları geliştirme ve bunları eyleme dönüştürme sürecidir. Bireyde ahlak, doğal olarak çeşitli

²⁵³ Ahmet Yayla, “Eğitim Kavramının Etik Açısından Analizi”, **Yüzüncü Yıl Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi**, C. II, S.1, s.2

zihinsel ve sosyal uyarıcılarla evde, arkadaş gruplarında ve okulda gelişir. Bu oluşum, sistemli bir koşullandırma öğretisi gerektirmez²⁵⁴.

Eğitilmiş insan ahlâkî, fizikî ve karakter yapısı ve bütün diğer yönleri bakımından tam bir gelişmişliği ifade eder. Buna göre eğitim, kavram olarak bireyde entelektüel, ahlâkî ve fizikî mükemmelliği meydana getirme gibi önemli bir anlam içerir²⁵⁵. Ünlüöner ve Atınç (2003) tarafından otel işletmelerinde yapılan bir araştırmada, otel işletmelerinde çalışan işgörenlerin eğitim düzeyleri ile ahlâkî sorumluluklarını yerine getirebilme bilinci içerisinde olmaları arasında kuvvetli bir ilişki vardır. İşgörenlerin eğitim düzeyi yükseldikçe, ahlaki sorumluluk bilinci de gelişmektedir. Ayrıca Çabuk ve Şengül (2005) tarafından işletme yöneticileri üzerinde yapılan bir çalışmada işletme yöneticilerinin eğitim düzeyleri ile ahlâkî davranışları arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu ve işletme yöneticilerinin eğitim düzeyleri yükseldikçe ahlâkî davranış olasılıklarının artacağı tespit edilmiştir.

3.2.TOPLUMSAL (ÇEVRESEL) FAKTÖRLERİN ANALİZİ

3.2.1.Toplumun Ahlaki Değer Yargılarına Önem Verme

Önceki bölümlerde de belirttiğimiz üzere ahlak; insanın doğru ve yanlış ayırt ederken kullandığı kişisel kriterlerdir. Ahlâk insan eylemlerine yönelik olup, bu kavrama yönelik gerçekleştirilen davranış içinde “dürüstlük”, “doğruluk”, “adalet”, kavramları da barınmaktadır. Her ne kadar zamana ve mekâna göre ahlaki davranışlar farklılıklar gösteriyorsa da, bütün ahlak sistemlerinin altında yatan ortak ilke, bir gruba ait olan bir kişinin, grubun diğer üyelerinin iyiliği için bazı sorumluluklar üstlenmesi gerekliliğine olan inançtır. James W. Brackner’ a göre bir kişinin, ait olduğu grup uğruna kendi çıkarlarından feragat etmesi düşüncesine sahip olabilmesi için, bazı öz değerlere sahip olması gerekmektedir. Bunlar doğru sözlü olma, dürüstlük, verdiği sözü tutma, sadakat, adaletli

²⁵⁴ Cevat Alkan, “Eğitim- Din Arası İlişki”, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sanal Eğitim Bilimleri Kütüphanesi, <http://www.egitim.aku.edu.tr/alkan1.htm>, (28 Ekim 2006)

²⁵⁵ Yayla, A.g.e., s.11

davranma, diğer insanların iyiliğini isteme, diğer insanlara saygı duyma, sorumluluk sahibi bir vatandaş olma, daima mükemmelin peşinde olma ve güvenilirliktir.²⁵⁶

İnsanlar, hangi durumda nasıl davranmaları gerektiğini bildikleri takdirde, başkalarının nasıl davranacağı hakkında da kuvvetli tahminlerde bulunabilir ve böylece güvenlik duygusu içinde rahat ve huzurlu bir yaşam sürerler. Neyin iyi, neyin kötü olduğu hakkında ortak bir anlayış bulunmasaydı, insanlar arasında düzen ve anlayışın yerine tam bir kargaşalık hüküm sürerdi. Bu “ortak doğru bilgisi” sayesinde, “Ahlâka en uygun davranışlarda bulunan kişi toplumun en çok kıymet verdiği kişi olacak, kötü ahlâk örneği verenler ise toplumun sert tepkileri ile karşılaşacaklardır²⁵⁷. Bir davranışın toplumun benimsediği ahlâki kurallara uygunluğu, kişisel ahlâki değer yargılarının oluşumunu da sağlayan toplum tarafından belirlenir. Dolayısıyla kişi içinde yaşadığı toplumun onayladığı davranış standartlarına uymak zorunluluğunu da hissederek davranışlarına yön verir. Ahlâki davranışta etkili bir faktör olan benliğin oluşumunda toplumun etkisi vardır. Çünkü başka insanlarla ilişkiye girmeden davranış olmaz²⁵⁸.

3.2.2.Kültür ve Örf - Adetlere Bağlılık

Karmaşık yapıya ve geniş içeriğe sahip olan kültür, bir toplumun yaşam biçimini yönlendiren değerler bütünüdür. Kişinin kimliği ve ilişkilerini yönlendiren değer yargıları, içinde doğup büyüdüğü kültür ortamında oluşmaktadır. Kültür genelde toplum ve bireyin yaşamını etkileyen her konu ve değeri içerdiği gibi ahlak alanında da ortak toplumsal normları içermektedir.²⁵⁹ Diğer yandan kültür, yaşamın ne olduğu ve ne olması gerektiğine dair değerler, tutumlar ve harekete geçme standartları belirlemektedir. Bu düşünceler, neyin doğru neyin yanlış olduğu, neyin iyi neyin kötü olduğu, kişinin ne yapabileceği ve onu

²⁵⁶ Metin Saban, Banu Atalay, “Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Eylül 2005, s. 50

²⁵⁷ Kurban Ünlüören, Atınc Olcay, “Otel İşletmelerinde Çalışan İşgörenlerin Ahlâk Sorumluluklarını Yerine Getirmesinde Eğitim Düzeyinin Önemi Üzerine Bir Araştırma”, **Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, Y.2003, S. 2, s.93

²⁵⁸ Salim Akçay, Erol Güngör’ün Ahlak Psikolojisi ve Sosyal Ahlak Kitap Eleştirisi <http://www2.gantep.edu.tr/~os28054/1.htm>. (01 Şubat 2006)

²⁵⁹ Tmmob elektrik mühendisleri odası etik komisyonu, etik ahlak ve mesleki davranış ilkeleri tartışma metin taslağı, www.emo.org.tr/depo/belgeler/etik.pdf (21 Haziran 2006)

nasıl yapması gerektiğine ilişkin tutumları ortaya çıkarmaktadır. Bu açıdan kültürün ahlâkla ilişkisini de bu noktadan başlatmak mümkündür²⁶⁰

Her toplumun nesilden nesile aktarılan standart davranış tarzlarına örf ve adetler denir. Fakat örf ve adet aynı derecede etki payına sahip değildir. Örfte mugayir davranınca resmi sert tepki alınır, adete ters davranılınca alay edilme, hor görülme şeklinde tepki alınır.²⁶¹ Toplum düzeni sağlayan, toplumsal hayatı ayakta tutan davranış kalıpları olan örf ve adetler, toplumdan topluma ve zaman değiştikçe farklılaşan davranış kalıplarıdır. Ancak değişmeyen örf ve adetlerin meydana getirdiği kişisel davranışların ve ahlâkın değişmez olmasıdır.

3.3.KİŞİSEL FAKTÖRLERİN ANALİZİ

3.3.1.Kişisel Özellikler ve Değerler

Ahlâk konusunda unutulmaması gereken noktalardan birisi ise, kişisel özelliklerin iş yapma tarzlarını belirlemesidir²⁶². Değerler ise; sahip olduğumuz temel inançlardır. Değerler, neyin doğru, iyi ve adil olduğunu tanımlamak için kullandığımız ilkelere. Değerler, doğruyla yanlış, iyiyle kötüyü birbirinden ayırt ederken bize yol gösterirler, standartlarımızı oluştururlar²⁶³. Rokeach’ a göre değerler, kişilerin ideal davranış tarzları veya yaşam amaçları hakkındaki inançları olup davranışa farklı şekillerde rehberlik eden çok yönlü standartlardır. Rokeach değerleri amaçsal ve araçsal değerler olmak üzere iki grupta ele almaktadır. Amaçsal değerler yaşamın temel amaçları; araçsal değerler ise bu amaçlara ulaşmak için başvurulacak davranış tarzları ile ilgilidir. Her kişi, önem hiyerarşisi içinde düzenlenmiş, kendi değer sistemini oluşturan amaçsal ve araçsal değerler setine sahiptir²⁶⁴. Kişinin algılamasına, tutum ve davranışlarına yön veren standartlar da değerler

²⁶⁰ Ay, **A.g.e.**, s.32

²⁶¹ Güngör ve Akçay, **A.g.e.**, s. 30

²⁶² Serdar Tarakçıoğlu, “Yönetici Etik Davranışlarının Değerlendirilmesinde Cinsiyet Faktörü: Ankara’daki Otel İşletmelerinin Sınır Departmanlarında Ampirik Bir Araştırma”, **Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, Y.2003, S.2 s.187

²⁶³ Frank J. Navran, “Değerleri, Ahlaki Değerleri ve Etik İlkeleri Tanımlamak”, <http://www.tedmer.org.tr/page.asp?pageID=1194>, (15 Nisan 2005)

²⁶⁴ Uyguç, **A.g.e.**, s.93

sistemidir²⁶⁵. Kişiyi ahlaklı davranmaya veya ahlak dışı davranmaya iten kişisel değer yargıları, bireyin yaşadığı sosyal ortamda gelişir ve dolayısıyla sosyal yapıdan ve kültürel özellikler de etkilenir.

Kişi, doğumdan ölümüne kadar ebeveynlerinin, arkadaşlarının, önemli gördüğü ve sevdiği kişilerin, yaşamındaki önemli değişikliklerin ve deneyime dayalı öğrenmenin, yasaların, gelenek ve göreneklerin, dinin, eğitimin ve medyanın etkisi eli kısaca toplumun içinde sürekli sosyalizasyon süreci sayesinde değerleri öğrenir. Diğer bir ifade ile kişilerin değer sistemleri sosyalizasyon süreçleri ile erken çocukluk döneminde gelişerek kültürel ve sosyal asimilasyon yoluyla onun bilişsel ve zihinsel yapısının bir parçası haline gelir²⁶⁶.

Doğruyu söylemek bütün kontratların temelinde olan bir kavramdır. Aynı zamanda hukukun da temelidir. Muhasebeciler de yasalara uymak ve görevlerini ahlâklı bir şekilde yürütmelerine engel olacak herhangi bir faaliyet içinde bulunmakla yükümlüdürler. Bunu sağlamak için üç boyuttan söz edilmektedir. Bunlardan birincisi belirli değerlere inanmaktır. Asgari düzeyde hareketlerimizin bir başkasına zarar vermemesi gerekir. İkincisi ise, zaman zaman kendimize dönerek hareketlerimizin etkilerini sorgulamak ve dürüst özeleştiriler yapmaktır. Üçüncü boyut ise, toplum değerlerine uyum sağlamak ve sosyal sorumluluklarımızı kabul etmektir. Bu boyutlar birbirleriyle çeliştiği zaman dilemler ortaya çıkmaktadır²⁶⁷. Bu noktada önemle belirtmek gerekir ki, kişisel özellikler ahlâki karar almayı dolaylı olarak etkilemektedir. Öncelikle ahlâksal sorunun algılanmasını etkilemekte daha sonra etiksel sorunun değerlendirilmesi, deontolojik ve teleolojik değerlendirmelerle birlikte ahlâki yargılamalara rehberlik etmektedir²⁶⁸.

3.3.2.Din ve Vicdan Konusundaki Düşünce

Din kaynağını yaratandan alan bir ahlâki davranış sistemidir. Çoğu zaman adalet, doğruluk ve dürüstlük kavramları ise; ahlâki davranışların en önemli özellikleri olarak dini

²⁶⁵ R.M Meglino, E.C. Ravlin, "Individual Values In Organizations: Concepts, Controversies and Research", **Journal Of Management**, Vol: 24, Issue: 3 Fall 1998, pg. 352

²⁶⁶ Uyguç, **A.g.e.**

²⁶⁷ Mugan, **A.g.e.**, s. 9

²⁶⁸ Ay, **A.g.e.**, s. 22

inanç sistemi tarafından yönlendirilirler. Mensuplarının ahlâki değer sistemini etkiler. Ahlâki davranış için kaynak teşkil eder ve ahlâki davranış nedeni olur.

İnsanların değerlere bağlılığı, ya onlara doğrudan doğruya inanmakla, hasbi olarak bağlanması ile ya da onların getirdikleri yaptırımlardan korkması ile olur. Değerler, asıl gücünü yaptırımda değil de karşılıksız olarak onlara gönülden bağlılıkla gösterir. Bu açıdan bakılınca en sağlam değerlerin dini değerler olduğu görülür. Dini değerlerin bu niteliği, Mutlak Varlık ve ebedi hayat fikrine dayanmış olmalarından gelir. Değerlerin yıkılmasının en önemli nedeni mutlak varlıksız, bir hürriyet anlayışında aranmalıdır²⁶⁹. Din dışında karşımıza çıkan bir başka kavram da vicdandır. Vicdan; ahlaki eylemden önce, iyi ve kötü hakkında sahip olduğumuz içgüdüsel duygudur. Eylemden önce, eylemlerin ahlâki, değerlerini bilimsel olarak inceleme imkân ve zamanının bulunmadığı bütün hallerde vicdana güvenmelidir²⁷⁰. Vicdan bilinci yapmayı ya da yapmamayı örgütleyerek uyararak, suçlayarak, yargılayarak, onaylayarak ve kınayarak kendine özgü bir biçimde yaşam ve eylemlerimize eşlik eder²⁷¹. İnsan vicdanının yapıcı bazı unsurları vardır. Bunlar; a) Şuurdan Vicdana Geçiş ve Ahlâki İlerleme: Ahlâk şuuru insanın iyiyle kötüyü birbirinden ayırt edecek ölçülere sahip olması demektir. Bu ahlâki bilgiye duyguyu da ekleyince vicdan mekanizması oluşur. İnsanı ahlaklı davranmaya iten işte bu duygudur. b) Doğruluk ve Ahlâk: Doğruluk ve dürüstlük ahlaklı olmanın sonucudur. Ahlaklılıktan kuvvetli vicdan sahibi olmak kastedilmektedir²⁷².

3.4.CİNSİYET FAKTÖRÜ İLE İLGİLİ SEÇİLMİŞ LİTERATÜR

Etik, insanlar arasındaki davranış standartlarının belirlenmesi, ahlaki bir yargı ya da felsefe çalışmasıdır.²⁷³ Etik ile ilgili literatür tarandığında etik algıda cinsiyet faktörü ile ilgili yurt içi ve yurt dışı pek çok çalışmaya rastlanmaktadır. Çalışmalar özellikle yurtdışında yoğunlaşmaktadır. Bu çalışmalar incelendiğinde çok karmaşık ve kompleks

²⁶⁹ Vahdettin Başçı, “İnsanlığın Oluşumunda Dinin Rolü”, **Felsefe Dünyası**, Y.2001/1, S.33, s.44

²⁷⁰ Andre Lalande, Çev. M.Coşkun Değirmencioğlu, **Kısa ve Gerekçeli Pratik Ahlak**, M.E.B. Yayınları, İstanbul 1995, s.14

²⁷¹ Bedia Akarsu, **Felsefe Terimleri Sözlüğü**, Türk Dil Kurumu Yayınları No: 408, 1975 , s.167

²⁷² Güngör, Akçay, **A.g.e.**, s. 30

²⁷³ Bayrak, S. , **İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk**, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2001, s.10

sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Yapılan araştırmaların bazılarında kadınların erkeklere göre etik davrandıkları bulunurken, bazı çalışmalarda ise erkeklerin kadınlara göre daha etik davrandıkları bulunmuştur.

Bu konuda genel algı kadınların erkeklere nazaran daha etik davranışlar gösterdiğidir. Kadınların erkeklere göre daha insancıl davrandığı ve diğer insanları karar alırken daha fazla düşündüğü ortaya çıkarılmıştır. Çok sayıda çalışma erkeklerin kadınlardan daha çok etik dışı davranışlara yönelimli olduğunu tespit etmiştir.²⁷⁴ Bununla birlikte Glover ve diğerleri (2002), Lane (1995), Radtke (2000) de çalışmalarında kadınların öğrenciliklerinden çalışma hayatlarına kadarki süreci kapsayan pek çok çalışmada da aynı sonuçlar ortaya atılmaktadır. Bu çalışmaların pek çoğunda kadınların erkeklerden daha etik davranma yöneliminde olduğu ortaya çıkarılmaktadır. Bazı çalışmalarda ise Cohen (1998), Sims (1999), Shafer (2001), cinsiyetin etik algı ile anlamlı bir ilişkisinin bulunmadığını tespit etmişlerdir. Ülkemizde de Özkol ve diğerleri (2005) tarafından gerçekleştirilen bir araştırmada muhasebe meslek elemanlarının cinsiyetlerine göre etik ilkelere duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır. Ayrıca Kanada da gerçekleştirilen bir çalışmada egoizm ve bencillik konularında erkeklerin kadınlara göre daha etik davrandıkları saptanmıştır.²⁷⁵ (Loo, 2003) Ay (2005)' in çalışmasında belirtildiği gibi; Fritzche (1988) de erkekleri kadınlardan daha etik bulmuştur. Ülkemizde de Akbulut (1999) muhasebe mesleğinde meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre meslek ahlakı kriterleri analiz edildiğinde erkeklerin daha yüksek düzeyde etik sorumluluğa sahip oldukları tespit edilmiştir. Ancak Akbulut'un çalışmasında Cinsiyetin sadece sosyal sorumluluk ve bağımsızlık kriterleri açısından farklılık gösterdiği belirlenmiştir. Kadın ve erkeklerin etik çerçevelerinin farklılığından bahseden diğer bir çalışma da Schminke ve Ambrose (1997)' nin çalışmasıdır. Schminke ve Ambrose çalışmalarında erkeklerin adalet tabanlı karar vermelerine karşın kadınların genel olarak ilgi tabanlı kararlar verdiklerini savunmaktadırlar.

²⁷⁴ Loo, R. , "Are Women More Ethical Than Men? Findings from three independent studies, **Women in Management Review**, Vol 18, Issue 3/41, , s. 171

²⁷⁵ A.g.e.

Bununla beraber Glover ve diğerleri (2002) etik karar almada cinsiyet faktörü konusunda erkeklerin sınırları belli olan durumlarda etik davranırken sınırları net olmayan durumlarda ise etik dışı davranışlar sergilediklerini savunmaktadırlar. Ülkemizde Kutanis ve diğerleri (2005) tarafından gerçekleştirilen çalışmada da kadınların ilgi-tabanlı; erkeklerin Kantçı adalet-tabanlı karar verdiklerini savunmuşlardır. Ve erkeklerin net sınırları belirlenmemiş olduğu durumlarda etik dışı davranışlara yönelebilmekte olduğunu, kadınların ise davranışlarının başkaları tarafından nasıl algılanacağını çok önemsediklerini ortaya çıkarmışlardır.

3.5.ANKET SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırmada kullanılan anket formunda yer alan sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi aşağıda sunulmuştur.

3.5.1.Meslek Mensubu İle İlgili Demografik Bilgilerin Değerlendirilmesi

Ankete katılan meslek mensuplarına ait Cinsiyet, Yaş, Eğitim, Unvan, Deneyim, Gelir ve Mükellef Sayısı ile ilgili soruların değerlendirme sonuçları aşağıdaki gibidir.

3.5.1.1.Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Ankete katılan meslek mensuplarına ait cinsiyet dağılım tablosu Tablo 3.1’ de yer almaktadır.

Tablo 3. 1: Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)
Erkek	245	61,25
Kadın	155	38,75
TOPLAM	400	100

Tabloya göre; araştırmaya katılan meslek mensuplarından 245’ ini (%61,25) Erkek meslek mensupları oluştururken, 155’ ini (%38,75) Kadın meslek mensupları oluşturmaktadır. Araştırma sorularına verilen cevapların % 61,25’i Erkek meslek

mensuplarının görüşlerini yansıtırken, % 38,75' i Kadın meslek mensuplarının görüşlerini yansıtmaktadır.

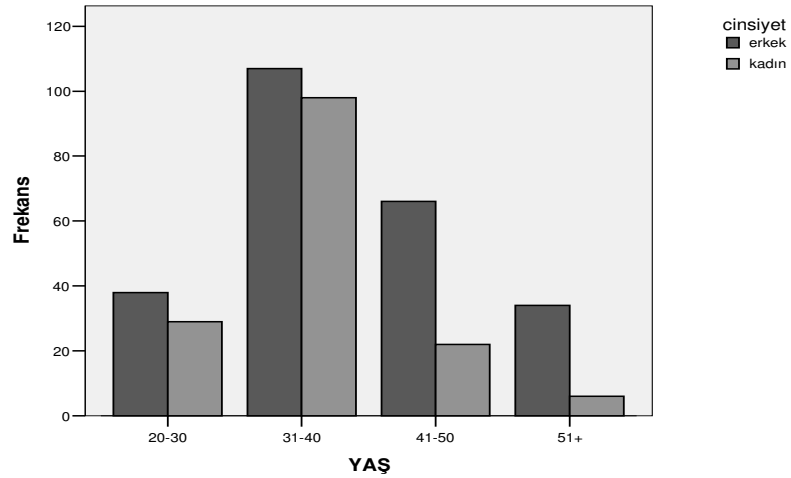
3.5.1.2.Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı

Ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre yaşlarını gösteren Yaş- Cinsiyet Çapraz Tablosu Tablo 3.2' de yer almaktadır. Tablo 3.2' ye göre; araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarından % 51.25' i 31-40 yaş arasındadır. Bu sonuca göre, anket sonuçları büyük bir çoğunlukla 31-40 yaş arasındaki meslek mensuplarının görüşlerini yansıtmaktadır. 31-40 yaş arası meslek mensuplarının % 52,20' si erkek meslek mensuplarından oluşurken, % 47,80' ini ise kadın meslek mensupları oluşturmaktadır.

Ayrıca ankete katılanların % 22' si 41-50 yaş arası, % 16,75' i 20-30 yaş arası, % 10' u ise 51 yaş ve üzeri meslek mensuplarından meydana gelmektedir. Grafik 3.1' de meslek mensuplarına ait Yaş- Cinsiyet Grafiği çizilmiştir.

Tablo 3. 2 : Meslek Mensuplarının Yaş – Cinsiyet Çapraz Tablosu

YAŞ VE CİNSİYET ÇAPRAZ TABLOSU					
			Cinsiyet		TOPLAM
			Erkek	Kadın	
YAŞ	20-30 arası		38	29	67
		Yaş içindeki %	56,72	43,28	100
		Cinsiyet içindeki %	15,51	18,71	16,75
		Toplam içindeki %	9,50	7,25	16,75
	31-40 arası	TOPLAM	107	98	205
		Yaş içindeki %	52,20	47,80	100,00
		Cinsiyet içindeki %	43,67	63,23	51,25
		Toplam içindeki %	26,75	24,50	51,25
	41-50 arası	TOPLAM	66	22	88
		Yaş içindeki %	75,00	25,00	100,00
		Cinsiyet içindeki %	26,94	14,19	22,00
		Toplam içindeki %	16,50	5,50	22,00
	51 Yaş ve Üzeri	TOPLAM	34	6	40
		Yaş içindeki %	85,00	15,00	100,00
		Cinsiyet içindeki %	13,88	3,87	10,00
		Toplam içindeki %	8,50	1,50	10,00
TOPLAM	TOPLAM	245	155	400	
	Yaş içindeki toplam %	61,25	38,75	100,00	
	Cinsiyet içindeki toplam %	100	100	100	
	Toplam	61,25	38,75	100	



Grafik 3. 1:Cinsiyet – Yaş Grafiği

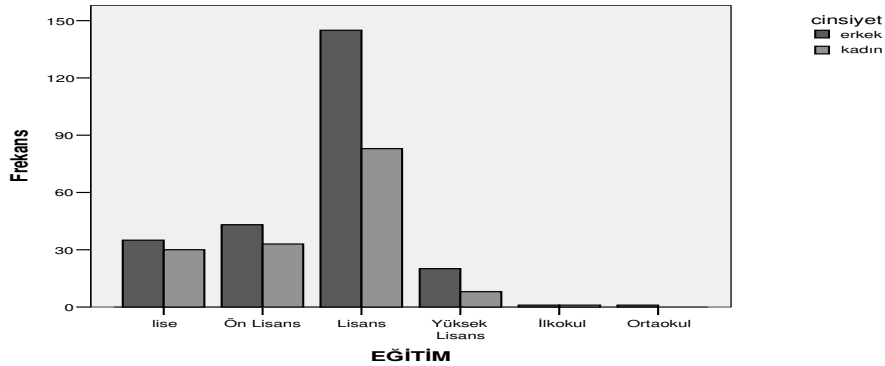
3.5.1.3.Meslek Mensuplarının Eğitimlerine Göre Dağılımı

Ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre eğitim durumunu gösteren Eğitim - Cinsiyet Çapraz Tablosu Tablo 3.3' de yer almaktadır. Tablo 3.3.' e göre; araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarından % 57'si Lisans mezunudur. Bu sonuca göre, anket sonuçları büyük bir çoğunlukla Lisans mezunu meslek mensuplarının görüşlerini yansıtmaktadır. Lisans mezunu meslek mensuplarının % 59,18' i erkek meslek mensuplarından oluşurken, % 53,55' i ise kadın meslek mensupları oluşturmaktadır.

Ayrıca ankete katılanların % 19'u Önlisans, % 16,25' i Lise, % 7'si Yüksek Lisans mezunu iken meslek mensupları içinde Ortaokul ve İlkokul mezunu meslek mensuplarının oranı ise % 1 den daha düşüktür. Meslek mensuplarına cinsiyetlerine göre eğitim durumları Grafik 3.2.' de gösterilmiştir.

Tablo 3. 3: Meslek Mensuplarının Eğitim – Cinsiyet Çapraz Tablosu

EĞİTİM VE CİNSİYET ÇAPRAZ TABLOSU					
			Cinsiyet		TOPLAM
			Erkek	Kadın	
EĞİTİM	Lise		35	30	65
		Eğitim içindeki %	53,85	46,15	100,00
		Cinsiyet içindeki %	14,29	19,35	16,25
		Toplam %	8,75	7,50	16,25
	Ön Lisans	TOPLAM	43	33	76
		Eğitim içindeki %	56,58	43,42	100,00
		Cinsiyet içindeki %	17,55	21,29	19,00
		Toplam %	10,75	8,25	19,00
	Lisans	TOPLAM	145	83	228
		Eğitim içindeki %	63,60	36,40	100,00
		Cinsiyet içindeki %	59,18	53,55	57,00
		Toplam %	36,25	20,75	57,00
	Yüksek Lisans	TOPLAM	20	8	28
		Eğitim içindeki %	71,43	28,57	100,00
		Cinsiyet içindeki %	8,16	5,16	7,00
		Toplam %	5,00	2,00	7,00
	İlkokul	TOPLAM	1	1	2
		Eğitim içindeki %	50,00	50,00	100,00
		Cinsiyet içindeki %	0,41	0,65	0,50
		Toplam %	0,25	0,25	0,50
	Ortaokul	TOPLAM	1	0	1
		Eğitim içindeki %	100,00	0,00	100,00
		Cinsiyet içindeki %	0,41	0,00	0,25
		Toplam %	0	0	0
	TOPLAM	TOPLAM	245,00	155,00	400,00
	Eğitim içindeki toplam %	61,25	38,75	100,00	
	Cinsiyet içindeki toplam %	100,00	100,00	100,00	
	Toplam	61,25	38,75	100,00	



Grafik 3. 2: Cinsiyet – Eğitim Grafiği

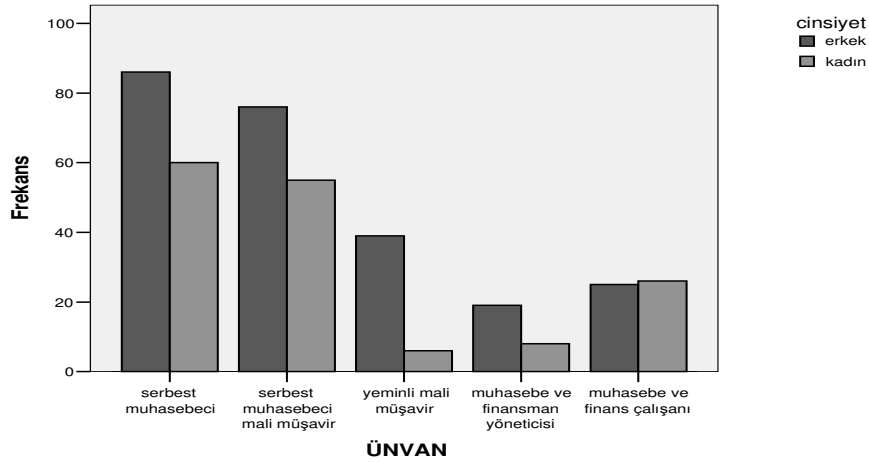
3.5.1.4. Meslek Mensuplarının Ünvanlarına Göre Dağılımı

Ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre mesleki ünvanlarını gösteren Ünvan - Cinsiyet Çapraz Tablosu Tablo 3.4' de yer almaktadır. Tablo 3.4.' e göre; araştırmaya katılanların % 36,5' i Serbest Muhasebeciler oluşturmaktadır. Serbest Muhasebeci ünvanına sahip meslek mensuplarının % 35,10' unu erkek meslek mensuplarından oluşurken, % 38,71' ini ise kadın meslek mensupları oluşturmaktadır.

Ayrıca ankete katılanların % 32,75'i Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden , % 12,75' i Muhasebe Finans Çalışanlarından, % 11,25' i Yeminli Mali Müşavirlerden ve % 6,75' i ise Muhasebe Finans Yöneticisi olan bağımlı meslek mensuplarından oluşmaktadır. Meslek mensuplarına cinsiyetlerine göre ünvanları Grafik 3.3.' de gösterilmiştir.

Tablo 3. 4 : Meslek Mensuplarının Ünvan – Cinsiyet Çapraz Tablosu

UNVAN -CİNSİYET ÇAPRAZ TABLOSU					
			Cinsiyet		TOPLAM
			Erkek	Kadın	
UNVAN	Serbest muhasebeci	TOPLAM	86	60	146
		Ünvan içindeki %	58,90	41,10	100,00
		Cinsiyet içindeki %	35,10	38,71	36,50
		Toplam içindeki %	21,5	15	36,5
	Serbest muh. mali müşavir	TOPLAM	76	55	131
		Ünvan içindeki %	58,02	41,98	100,00
		Cinsiyet içindeki %	31,02	35,48	32,75
		Toplam içindeki %	19	13,75	32,75
	Yeminli mali müşavir	TOPLAM	39	6	45
		Ünvan içindeki %	86,67	13,33	100,00
		Cinsiyet içindeki %	15,92	3,87	11,25
		Toplam içindeki %	9,75	1,5	11,25
	Muhasebe ve finans. yöneticisi	TOPLAM	19	8	27
		Ünvan içindeki %	70,37	29,63	100,00
		Cinsiyet içindeki %	7,76	5,16	6,75
		Toplam içindeki %	4,75	2	6,75
	Muhasebe ve finans çalışanı	TOPLAM	25	26	51
		Ünvan içindeki %	49,02	50,98	100,00
		Cinsiyet içindeki %	10,20	16,77	12,75
		Toplam içindeki %	6,25	6,5	12,75
	TOPLAM	TOPLAM	245	155	400
		Ünvan içindeki %	61,25	38,75	100
		Cinsiyet içindeki %	100	100	100
		Toplam	61,25	38,75	100



Grafik 3. 3 : Cinsiyet – Ünvan Grafiği

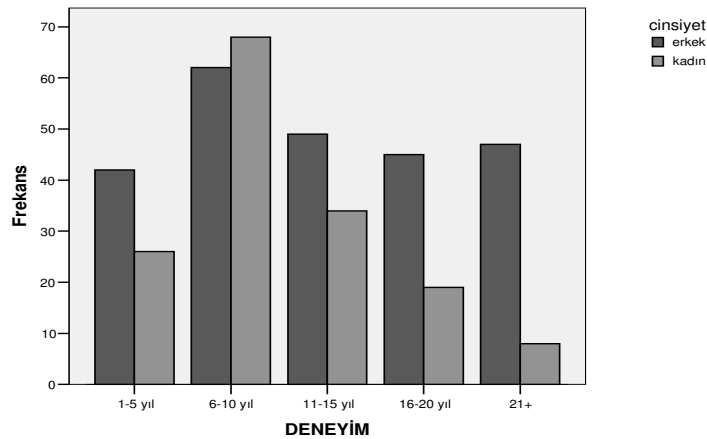
3.5.1.5.Meslek Mensuplarının Deneyimlerine Göre Dağılımı

Ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre mesleki ünvanlarını gösteren Deneyim - Cinsiyet Çapraz Tablosu Tablo 3.5’ de yer almaktadır. Tablo 3.5.’ e göre; araştırmaya katılanların % 32,5’u 6-10 yıl arasında deneyime sahip olan meslek mensuplarından oluşmaktadır. 6-10 yıl deneyime sahip olan meslek mensuplarının % 25,31’ i erkek meslek mensuplarından oluşurken, % 43,87’ sini ise kadın meslek mensupları oluşturmaktadır.

Ayrıca ankete katılanların % 20,75’i 11-15 yıl arasında deneyime sahip olan meslek mensuplarından, % 17’si 1-5 yıl arası deneyime sahip meslek mensuplarından, % 16’ si 16-20 yıl arası deneyime sahip meslek mensuplarından ve % 13,75’ i ise 21 yıl ve üzerinde deneyime sahip meslek mensuplarından meydana gelmektedir. Meslek mensuplarına cinsiyetlerine göre deneyimleri Grafik 3.4.’ de gösterilmiştir.

Tablo 3. 5 : Meslek Mensuplarının Deneyim – Cinsiyet Çapraz Tablosu

DENEYİM - CİNSİYET ÇAPRAZ TABLOSU					
			Cinsiyet		TOPLAM
			Erkek	Kadın	
Deneyim	1-5 yıl	TOPLAM	42	26	68
		Deneyim İçindeki %	61,76	38,24	100
		Cinsiyet İçindeki %	17,14	16,77	17
		Toplam İçindeki %	10,50	6,50	17
	6-10 yıl	TOPLAM	62	68	130
		Deneyim İçindeki %	47,69	52,31	100
		Cinsiyet İçindeki %	25,31	43,87	32,5
		Toplam İçindeki %	15,50	17,00	32,5
	11-15 yıl	TOPLAM	49	34	83
		Deneyim İçindeki %	59,04	40,96	100
		Cinsiyet İçindeki %	20,00	21,94	20,75
		Toplam İçindeki %	12,25	8,50	20,75
	16-20 yıl	TOPLAM	45	19	64
		Deneyim İçindeki %	70,31	29,69	100
		Cinsiyet İçindeki %	18,37	12,26	16
		Toplam İçindeki %	11,25	4,75	16
	21+	TOPLAM	47	8	55
		Deneyim İçindeki %	85,45	14,55	100
		Cinsiyet İçindeki %	19,18	5,16	13,75
		Toplam İçindeki %	11,75	2,00	13,75
TOPLAM	TOPLAM		245	155	400
	Deneyim İçindeki %		61,25	38,75	100
	Cinsiyet İçindeki %		100	100	100
	Toplam		61,25	38,75	100



Grafik 3. 4: Cinsiyet – Deneyim Grafiği

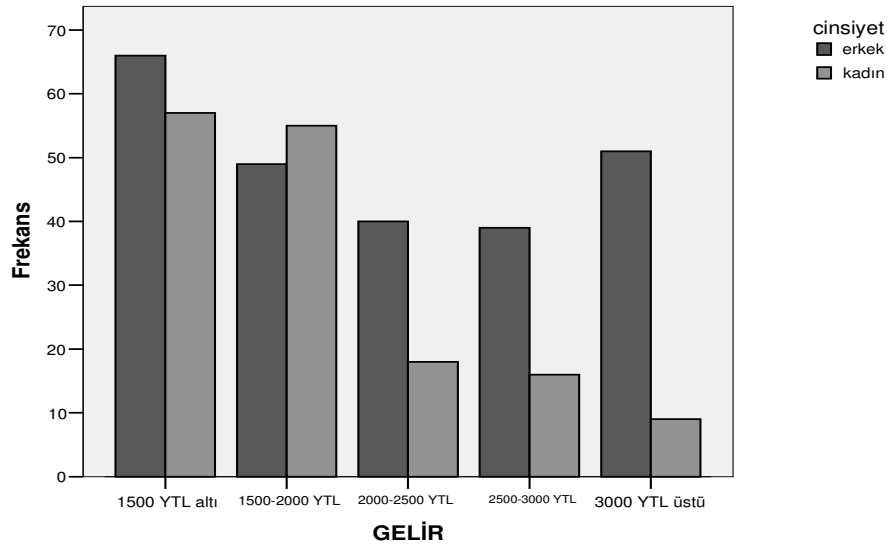
3.5.1.6.Meslek Mensuplarının Aylık Net Gelirlerine Göre Dağılımı

Ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre mesleki ünvanlarını gösteren Deneyim - Cinsiyet Çapraz Tablosu Tablo 3.6’ de yer almaktadır. Tablo 3.6.’ ya göre; araştırmaya katılanların % 30,75’i 1500 YTL’ nin altında gelir elde etmektedir. 1500 YTL gelir elde eden meslek mensuplarından % 26,94’ i erkek meslek mensuplarından oluşurken, % 36,77’ sini ise kadın meslek mensupları oluşturmaktadır.

Ayrıca ankete katılanların % 26’si 1500-2000 YTL arasında gelire sahip meslek mensuplarından, % 15’i 3000 YTL üzeri gelire sahip meslek mensuplarından, % 14,5’ i 2000-2500 YTL arası gelir elde eden meslek mensuplarından ve % 13,75’ i ise 2500-3000 YTL arası gelir elde eden meslek mensuplarından meydana gelmektedir. Meslek mensuplarına cinsiyetlerine göre gelirlerini Grafik 3.5.’ de gösterilmiştir.

Tablo 3. 6: Meslek Mensuplarının Gelir – Cinsiyet Çapraz Tablosu

GELİR - CİNSİYET ÇAPRAZ TABLOSU					
			Cinsiyet		TOPLAM
			Erkek	Kadın	
GELİR	1500 YTL altı	TOPLAM	66	57	123
		Gelir İçindeki %	53,66	46,34	100
		Cinsiyet İçindeki %	26,94	36,77	30,75
		Toplam İçindeki %	16,50	14,25	30,75
	1500-2000 YTL	TOPLAM	49	55	104
		Gelir İçindeki %	47,12	52,88	100
		Cinsiyet İçindeki %	20,00	35,48	26
		Toplam İçindeki %	12,25	13,75	26
	2000-2500 YTL	TOPLAM	40	18	58
		Gelir İçindeki %	68,97	31,03	100
		Cinsiyet İçindeki %	16,33	11,61	14,5
		Toplam İçindeki %	10,00	4,50	14,5
	2500-3000 YTL	TOPLAM	39	16	55
		Gelir İçindeki %	70,91	29,09	100
		Cinsiyet İçindeki %	15,92	10,32	13,75
		Toplam İçindeki %	9,75	4,00	13,75
	3000 YTL üstü	TOPLAM	51	9	60
		Gelir İçindeki %	85,00	15,00	100
		Cinsiyet İçindeki %	20,82	5,81	15
		Toplam İçindeki %	12,75	2,25	15
TOPLAM	TOPLAM	245	155	400	
	Gelir İçindeki %	61,25	38,75	100	
	Cinsiyet İçindeki %	100	100	100	
	Toplam	61,25	38,75	100	



Grafik 3. 5 : Cinsiyet – Gelir Grafiği

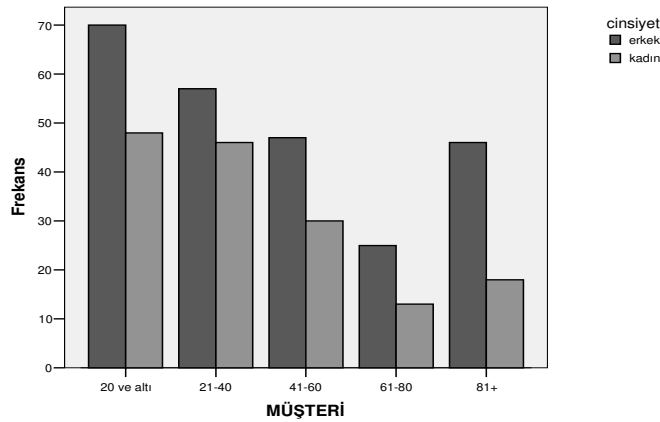
3.5.1.7.Meslek Mensuplarının Müşteri Sayılarına Göre Dağılımı

Ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre mesleki müşteri sayıları Müşteri - Cinsiyet Çapraz Tablosu Tablo 3.7’ de yer almaktadır. Tablo 3.7.’ e göre; araştırmaya katılanların % 29,5’u 20 yıl ve altında müşteriye hizmet veren meslek mensuplarından oluşmaktadır. 20 ve altı müşteriye hizmet veren meslek mensuplarının % 28,57’ si erkek meslek mensuplarından oluşurken, % 30,97’ sini ise kadın meslek mensupları oluşturmaktadır.

Ayrıca ankete katılanların % 25,75’i 21-40 arasında müşterisi bulunan meslek mensuplarından, % 19,25’i 41-60 arası müşterisi bulunan meslek mensuplarından, % 16’ si 81 ve üzerinde müşterisi bulunan meslek mensuplarından ve % 9,5’ i ise 61-80 arası müşterisi bulunan meslek mensuplarından meydana gelmektedir. Meslek mensuplarına cinsiyetlerine göre müşteri durumları Grafik 3.6.’ de gösterilmiştir.

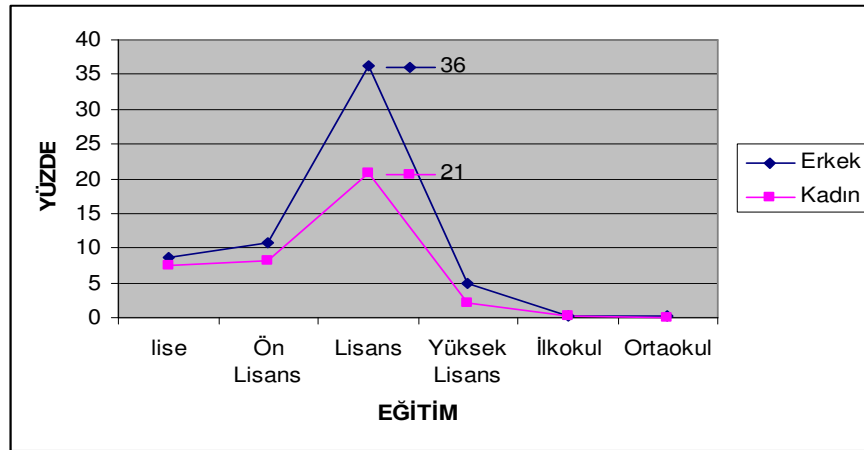
Tablo 3. 7: Meslek Mensuplarının Müşteri – Cinsiyet Çapraz Tablosu

MÜŞTERİ - CİNSİYET ÇAPRAZ TABLOSU					
			cinsiyet		TOPLAM
			erkek	kadın	
MÜŞTERİ	20 ve altı	TOPLAM	70	48	118
		Müşteri içindeki %	59,32	40,68	100
		Cinsiyet içindeki %	28,57	30,97	29,5
		Toplam içindeki %	17,50	12,00	29,5
	21-40	TOPLAM	57	46	103
		Müşteri içindeki %	55,34	44,66	100
		Cinsiyet içindeki %	23,27	29,68	25,75
		Toplam içindeki %	14,25	11,50	25,75
	41-60	TOPLAM	47	30	77
		Müşteri içindeki %	61,04	38,96	100
		Cinsiyet içindeki %	19,18	19,35	19,25
		Toplam içindeki %	11,75	7,50	19,25
	61-80	TOPLAM	25	13	38
		Müşteri içindeki %	65,79	34,21	100
		Cinsiyet içindeki %	10,20	8,39	9,5
		Toplam içindeki %	6,25	3,25	9,5
	81+	TOPLAM	46	18	64
		Müşteri içindeki %	71,88	28,13	100
		Cinsiyet içindeki %	18,78	11,61	16
		Toplam içindeki %	11,50	4,50	16
TOPLAM	TOPLAM	245	155	400	
	Müşteri içindeki %	61,25	38,75	100	
	Cinsiyet içindeki %	100	100	100	
	Toplam içindeki %	61,25	38,75	100	



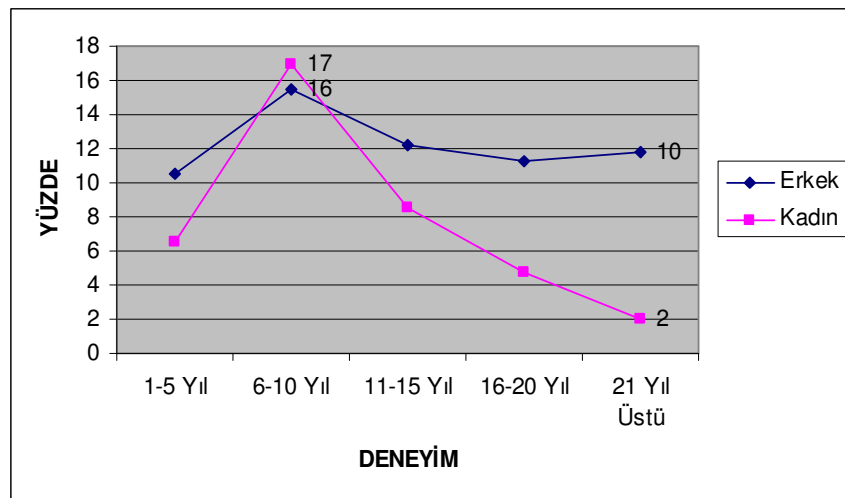
Grafik 3. 6: Cinsiyet – Müşteri Sayısı Grafiği

Cinsiyet açısından bakıldığında erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarından daha fazla eğitim gördüğü Grafik 3.7’ de, görülmektedir. Grafikte erkek meslek mensuplarının % 36’ sı Lisans mezunu iken, kadın meslek mensuplarının ise % 21’ inin Lisans Mezunu olduğu görülmektedir.



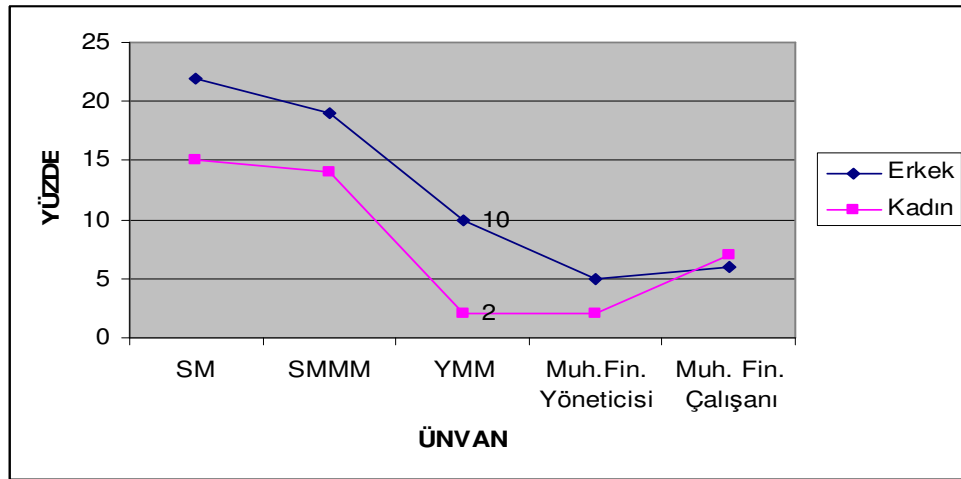
Grafik 3. 7 : Cinsiyete göre Eğitim Seviyesi Yüzdeleri

Erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarından daha fazla mesleki deneyime sahip oldukları Grafik 3.8’ de, görülmektedir. Grafikte erkek meslek mensuplarının % 10’ u 21 yıl üzeri deneyime sahipken, kadın meslek mensuplarının ancak % 2’ si 21 Yıl ve üzeri deneyime sahiptir.



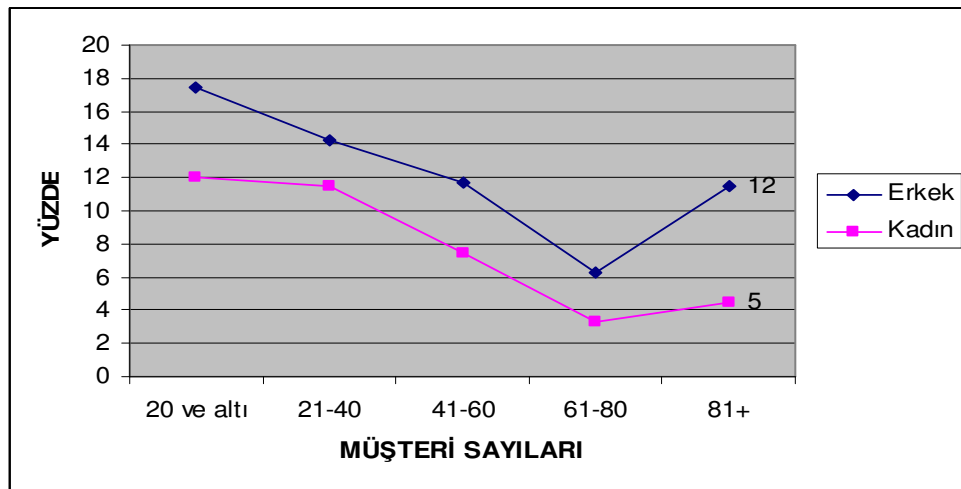
Grafik 3. 8: Cinsiyete göre Mesleki Deneyim Yüzdeleri

Ünvanlarına göre ise; Erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarından meslekte daha yüksek ünvanlara sahip oldukları Grafik 3.9’de, görülmektedir. Grafikte erkek meslek mensuplarının %10’u Yeminli Mali Müşavir iken, kadın meslek mensuplarının ancak % 2’si Yeminli Mali Müşavir ünvanına sahiptir.



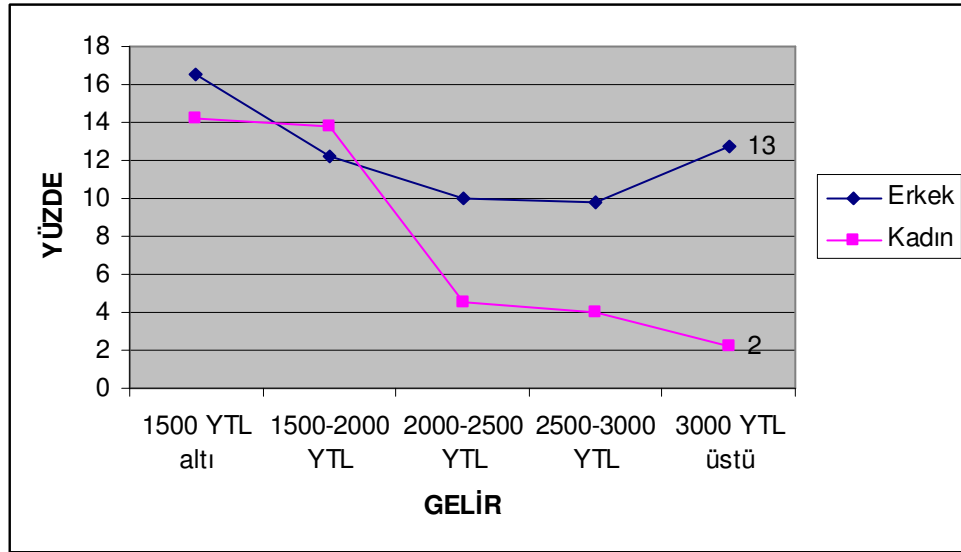
Grafik 3. 9 :Cinsiyete göre Ünvan Yüzdeleri

Müşteri sayılarına göre değerlendirildiğinde; Erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarından müşteri sayılarının daha yüksek olduğu Grafik 3.10’ da görülmektedir. Grafikte erkek meslek mensuplarının % 12’ si 81 ve üzeri müşteriye sahipken, kadın meslek mensuplarının ancak % 5’ i 81 ve üzeri müşteriye sahiptir.



Grafik 3. 10: Cinsiyete göre Müşteri Sayıları Yüzdeleri

Gelir durumlarına göre incelendiğinde de erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarından daha yüksek gelire sahip oldukları Grafik 3.11’ de görülmektedir. Grafikte erkek meslek mensuplarının % 13’ ü 3.000.-YTL ve üstü gelir elde ederken, kadın meslek mensuplarının ancak % 2’ si 3.000.-YTL ve üstü gelir elde etmektedir.



Grafik 3. 11 : Cinsiyete göre Gelir Yüzdeleri

3.5.2.Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi

Araştırmanın hipotezleri şunlardır;

H₁: Muhasebe mesleğinde meslek ahlâkı ile ilgili değerlerin algılanmasında kadın meslek mensupları ile erkek meslek mensupları arasında algılama farklılığı vardır.

H₂: Muhasebe mesleğinde meslek ahlâkı ile ilgili kurallara bağlılığı olumsuz yönde etkileyen faktörlerin önem derecesi açısından kadın meslek mensupları ile erkek meslek mensupları arasında algılama farklılığı vardır.

Araştırma hipotezlerinin testi aşamasında SPSS 13 for Windows programından yararlanılmıştır. Hipotezlerin testi ANOVA (One Way ANOVA) Analizi ile gerçekleştirilmiştir.

3.5.2.1.H₁ Hipotezinin Testi

Muhasebe meslek ahlâkı ile ilgili değerlerin algılanmasında kadın meslek mensupları ile erkek meslek mensuplarını arasındaki algılama farklılığı; muhasebe meslek ahlâkına ait beş farklı ilkeye ait değer algıları cinsiyet ölçeği dikkate alındığında istatistiksel olarak anlamlılık arz etmemektedir. Bu durumda “Muhasebe mesleğinde meslek ahlâkı ile ilgili değerlerin algılanmasında kadın meslek mensupları ile erkek meslek mensupları arasında algılama farklılığı vardır.” şeklindeki H₁ hipotezi red edilmektedir. H₁ hipotezinin reddi ile ilgili bulgular; Bütünlük ilkesi için Tablo 3.8’ de, Nesnellik ilkesi için tablo 3.9’ da, Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen ilkesi için 3.10’ da, Gizlilik ilkesi için 3.11’ de ve Mesleki Davranış ilkesi için 3.12’ de gösterilmiştir.

3.5.2.1.1.Bütünlük İlkesi Açısından Değerlendirme Sonuçları

Bütünlük ilkesi açısından değerlendirme sonuçları Tablo 3.8’ de gösterilmiştir. Anova Tablosundan da görüldüğü gibi araştırmaya katılan kadın ve erkek meslek mensupları arasında Bütünlük ilkesinin aşağıda belirtilen üç boyutundan hiçbirinde istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık gözlenmemiştir.

Tablo 3. 8 : Bütünlük İlkesi Anova Analizi Tablosu

ANOVA SONUÇLARI							
	BOYUT	N	Cinsiyet	ORT.	df	F	Sig.
BÜTÜNLÜK	Meslektaşlarla İlişkiler Açısından Dürüstlük	245	Erkek	3,747	1	0,521	0,471
		155	Kadın	3,839			
	Meslek icrasında Dürüstlük	245	Erkek	3,396	1	1,386	0,240
		155	Kadın	3,252			
	Birlikte Çalışılan Kişiler Açısından Dürüstlük	245	Erkek	3,873	1	0,042	0,838
		155	Kadın	3,845			

3.5.2.1.2.Nesnellik İlkesi Açısından Değerlendirme Sonuçları

Nesnellik ilkesi açısından değerlendirme sonuçları Tablo 3,9’ de gösterilmiştir. Anova Tablosundan da görüldüğü gibi araştırmaya katılan kadın ve erkek meslek mensupları arasında Nesnellik ilkesinin aşağıda belirtilen dört boyutundan hiçbirinde istatistikî açıdan anlamlı bir farklılık gözlenmemiştir.

Tablo 3. 9: Nesnellik İlkesi Anova Analizi Tablosu

ANOVA SONUÇLARI							
	BOYUT	N	Cinsiyet	ORT.	df	F	Sig.
NESNELLİK	Müşteri ile ilişkiler açısından Nesnellik	245	Erkek	2,649	1	0,460	0,498
		155	Kadın	2,561			
	Ortak, İşletme Yöneticileri ile ilişkiler açısından nesnellik	245	Erkek	3,078	1	0,095	0,758
		155	Kadın	3,039			
	Meslek Etiği ile Karlılık İlişkisi Açısından Nesnellik	245	Erkek	2,645	1	0,974	0,324
		155	Kadın	2,503			
	Nesnelliği olumsuz etkileyebilecek davranışlar sergileme	245	Erkek	2,882	1	0,052	0,819
		155	Kadın	2,852			

3.5.2.1.3.Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen İlkesi Açısından Değerlendirme Sonuçları

Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen ilkesi açısından değerlendirme sonuçları Tablo 3.10’ de gösterilmiştir. Anova Tablosundan da görüldüğü gibi araştırmaya katılan kadın ve erkek meslek mensupları arasında Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen ilkesinin aşağıda belirtilen iki boyutundan hiçbirinde istatistikî açıdan anlamlı bir farklılık gözlenmemiştir.

Tablo 3. 10: Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen İlkesi Anova Analizi Tablosu

ANOVA SONUÇLARI							
	BOYUT	N	Cinsiyet	ORT.	df	F	Sig.
YETERLİLİK VE ÖZEN	Teknik, yasal ve mesleki standartlara uyma	245	Erkek	2,576	1	3,309	0,070
		155	Kadın	2,303			
	Finansal tabloların hazırlanmasında gerekli özen	245	Erkek	3,086	1	1,420	0,234
		155	Kadın	2,923			

3.5.2.1.4. Gizlilik İlkesi Açısından Değerlendirme Sonuçları

Gizlilik ilkesi açısından değerlendirme sonuçları Tablo 3.11’ de gösterilmiştir. Anova Tablosundan da görüldüğü gibi araştırmaya katılan kadın ve erkek meslek mensupları arasında Gizlilik ilkesinin aşağıda belirtilen iki boyutundan hiçbirinde istatistikî açıdan anlamlı bir farklılık gözlenmemiştir.

Tablo 3. 11: Gizlilik İlkesi Anova Analizi Tablosu

ANOVA SONUÇLARI							
	BOYUT	N	Cinsiyet	ORT.	df	F	Sig.
GİZLİLİK	Müşteri Bilgilerinin Saklanması Konusundaki Tutum	245	Erkek	3,045	1	0,281	0,596
		155	Kadın	3,110			
	Gizliliğin Mesleki Başarı için Gerekliği Konusundaki Tutum	245	Erkek	3,278	1	0,018	0,892
		155	Kadın	3,297			

3.5.2.1.5. Mesleki Davranış İlkesi Açısından Değerlendirme Sonuçları

Mesleki Davranış ilkesi açısından değerlendirme sonuçları Tablo 3.12’ de gösterilmiştir. Anova Tablosundan da görüldüğü gibi araştırmaya katılan kadın ve erkek meslek mensupları arasında Mesleki Davranış ilkesinin aşağıda belirtilen iki boyutundan hiçbirinde istatistikî açıdan anlamlı bir farklılık gözlenmemiştir.

Tablo 3. 12: Mesleki Davranış İlkesi Anova Analizi Tablosu

ANOVA SONUÇLARI							
	BOYUT	N	Cinsiyet	ORT.	df	F	Sig.
MESLEKİ DAVRANIŞ	Meslek Etiği Kurallarına Uyma Konusundaki Tutum	245	Erkek	3,694	1	0,434	0,510
		155	Kadın	3,613			
	Yasalara Uygun Hareket Etme Konusundaki Tutum	245	Erkek	3,894	1	0,126	0,723
		155	Kadın	3,935			
	Meslekte Güvensizliğe Yol Açan Hareketlerde Bulunma Konusundaki Tutum	245	Erkek	3,339	1	0,016	0,900
		155	Kadın	3,355			

3.5.2.2. H₂ Hipotezinin Testi

H₂ Hipotezinin Testi için yapılan Anova Analizi sonuçları Tablo 3.13.' de gösterilmiştir.

Tablo 3.13 Muhasebe meslek mensuplarının etik kurallara bağlılığını etkilen faktörler üzerinde cinsiyet faktörüne ilişkin Anova tablosu

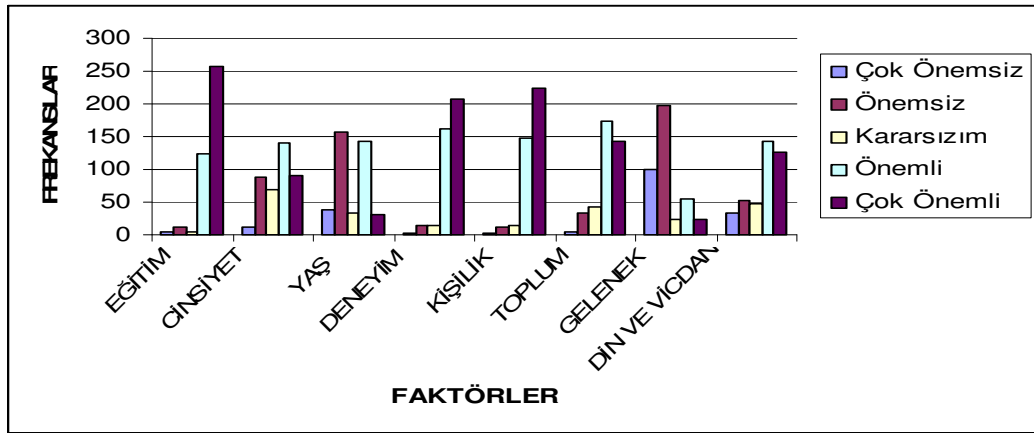
ANOVA SONUÇLARI						
Etik kurallara bağlılığı etkileyen olumsuz faktörler	N	CİNSİYET	ORT	df	F	Sig.
Muhasebe Meslek Mensuplarının Müşteri Kaybetme Kaygısı ile Karar Vermeleri	245	Erkek	3,612	1	0,152	0,697
	155	Kadın	3,658			
Muhasebe Meslek Mensuplarının Gelir Kaybetme Kaygısı ile Karar Vermeleri	245	Erkek	3,547	1	0,528	0,468
	155	Kadın	3,632			
Müşterileri İle Arkadaşlık Bağları Kurmaları ve Kararlarında Bu Bağın Etkisinin Olması	245	Erkek	3,376	1	0,252	0,616
	155	Kadın	3,316			
Muhasebe Meslek Mensubunun Piyasadaki Genel Davranış Şekline Uygun Hareket Etmesi	245	Erkek	3,592	1	0,342	0,559
	155	Kadın	3,529			
Muhasebe Meslek Mensubunun Müşterisinin Durumunu Haklı Görmesi	245	Erkek	3,241	1	0,804	0,371
	155	Kadın	3,142			
Kamu Hizmetlerinin Eşit Dağıtılmadığı Düşüncesi ve Bu Düşünceye Tepki	245	Erkek	3,294	1	0,947	0,331
	155	Kadın	3,181			

Araştırmaya katılan meslek mensuplarından muhasebe meslek ahlâkı ile ilgili kurallara bağlılıklarını olumsuz yönde etkileyen faktörleri önem derecesine göre sıralanması istenmiş ve sonuçlar cinsiyet faktörü açısından değerlendirilmiştir. Meslek ahlâkı ile ilgili kurallara bağlılığı olumsuz yönde etkileyen faktörler ile cinsiyet değişkeni arasında istatistikî açıdan anlamlı bir farklılık gözlenmemiştir. Dolayısı ile “Muhasebe mesleğinde meslek ahlâkı ile ilgili kurallara bağlılığı olumsuz yönde etkileyen faktörlerin önem derecesi açısından kadın meslek mensupları ile erkek meslek mensupları arasında algılama farklılığı vardır.” şeklindeki H₂ hipotezi red edilmiştir.

3.5.3.Diğer Değerlendirme Sonuçları

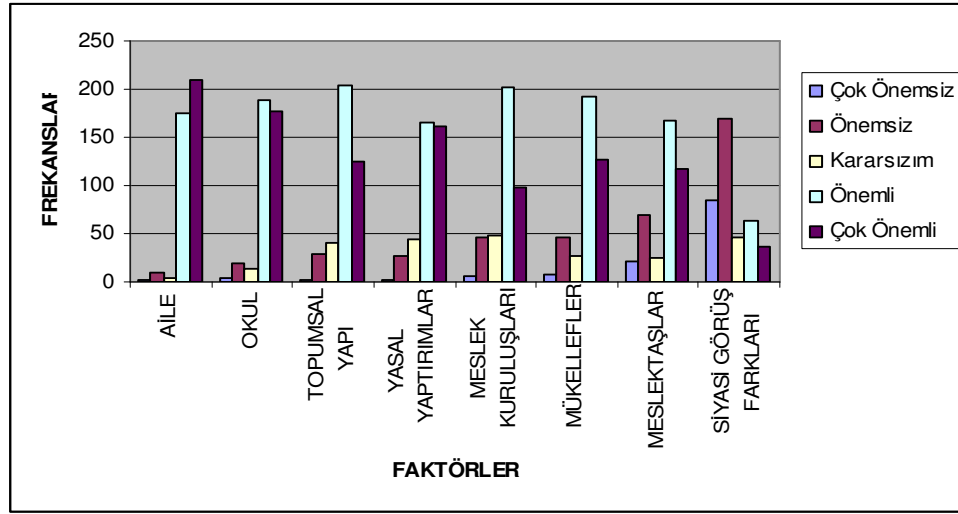
Araştırmaya katılan meslek mensuplarının Meslek mensuplarının % 95,8' i meslek yaşantıları boyuca disiplin cezası almazken, disiplin cezası alanların oran % 4,3 tür. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 70,5'u "Türkiye' de Meslek Etiği ile ilgili yasal düzenlemelerin müeyyidelerini yetersiz kalıyor" şeklindeki görüşe katıldıklarını, % 67,8' i ise, "Türkiye' de Meslek Etiği ile ilgili Meslek Mensuplarına yeterli eğitim verilmemektedir" şeklindeki görüşe katıldıklarını belirtmişlerdir.

Çalışmada meslek mensuplarından, meslek ahlâkına ait değerleri algılamalarına etki eden faktörlerin önem derecesini belirlemeleri istenmiş ve meslek mensuplarının çok büyük bir çoğunluğu Meslek Mensubunun Eğitim Seviyesinin meslek ahlâkına ait değerleri algılamaya etki eden en önemli faktör olduğunu belirtmişlerdir. Grafik 3.12' de Meslek mensupları tarafından en az öneme sahip faktörün Gelenek ve Göreneklere Bağlılık olduğu görülmektedir.



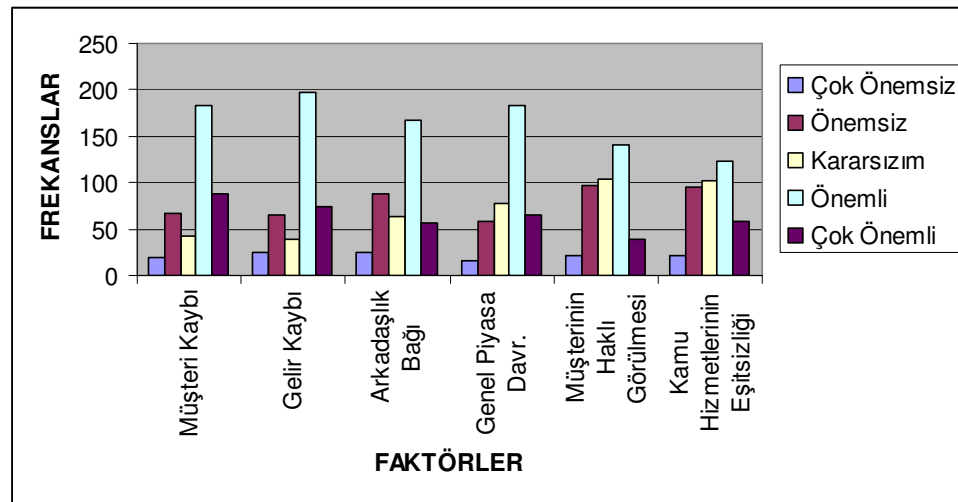
Grafik 3. 12: Meslek Mensuplarının Meslek Ahlâkına Ait Değerleri Algılamalarına Etki Eden Faktörler

Meslek mensubuna meslek ahlâkına ait değerlerin oluşumunu ve bu değerlerin uygulamasını etkileyen faktörleri de önem derecesine göre sıralanması istenmiştir. Grafik 3.13' de de belirtildiği gibi; araştırma bulguları en önemli faktörün Aileden alınan ahlaki terbiye olduğunu ve en az etkileyen faktörün ise Siyasi Görüş Farklılıkları olduğunu göstermektedir.



Grafik 3. 13: Meslek mensubuna meslek ahlâkına ait değerlerin oluşumunu ve bu değerlerin uygulamasını etkileyen faktörleri

Ayrıca meslek mensuplarından meslek ahlâkı kurallarına bağlılıklarını olumsuz etkileyen faktörleri önem derecesine göre sıralamaları istenmiş ve sonuçta; meslek ahlâkı kurallarına bağlılıklarını olumsuz etkileyen en önemli faktörün gelir kaybetme kaygısıyla karar vermeleri olduğunu ve en az etkileyen faktörün ise Meslek Mensubunun müşterisini haklı görmesi ve buna göre karar vermesi olduğu tespit edilmiş ve Grafik 3.14’ de gösterilmiştir.



Grafik 3. 14: Meslek mensubuna meslek ahlâkına bağlılıklarını olumsuz etkileyen faktörleri

SONUÇ VE ÖNERİLER

Ahlâk kavramı; kişisel ahlâk, aile ahlâkı, iş ahlâkı, toplum ahlâkı, meslek ahlâkı vb. türlerinin tümünü içine alan toplam ahlâk olarak ele alındığında, toplumu oluşturan kişilerin ahlâkından başlayarak, toplumun her kesiminde genellikle dinsel kavramların, örf ve adetlerin, gelenek ve göreneklerin, yasal, kültürel ve toplumsal değerlerin etkisi ile ortaya çıkmış ve benimsenmiş ahlâki kurallara uygun davranışı ifade eder.

Meslek Ahlâkı ise; mesleğin kişilik kazanması için belirli kurallara göre yürütülmesini sağlayan değerler bütünüdür. Bu değerler bütünü, mesleğin daha profesyonel olarak yürütülmesini sağlamak yanında, mesleki hizmet veren meslek mensuplarından başlayarak, mesleki hizmeti alan kişilere ve oradan da tüm topluma yayılan ahlâki refahı arttıran, daha bilinçli toplum oluşturmaya yardımcı olan en önemli unsurlardan biridir.

Muhasebe mesleği ise meslek mensupları tarafından kamu hizmeti olarak verilen mesleklerden biridir. Ancak muhasebe mesleği ekonomik yaşamı derinden etkileyen en kritik mesleklerden biri olması dolayısıyla, mesleğin ahlâki kurallarına bağlılık son derece önem kazanmaktadır. Bununla birlikte belirtmek gerekir ki; muhasebe meslek mensuplarının toplum yararına hizmet etmek ve toplum çıkarlarını korumak gibi önemli sorumlulukları da mevcuttur.

Türkiye’ de faaliyet gösteren Muhasebe meslek mensuplarının ahlâki algılarında cinsiyet farklılıklarını ölçmeyi hedefleyen bu araştırma kapsamında elde edilen araştırma bulguları şöyledir;

Muhasebe meslek ahlâkına ilişkin olarak mesleki faaliyetlerde meslek ahlâkı kurallarına uygunluk açısından incelendiğinde; araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının genel olarak mesleki ahlâki ilkelerine uygun hareket ettikleri saptanmış ancak bazı durumlarda ahlâki davranışın dışına çıkıldığı da tespit edilmiştir. Tespit edilen bazı araştırma bulguları şöyledir;

- Özellikle ahlaki çatışmaların yaşanması durumunda, meslek mensuplarının ilgili yasa ve meslek ahlakı kurallarına uygun hareket ettikleri müşteri ortak ve işletme yöneticilerinin isteklerinin kararlarında etkili olmadığı tespit edilmiştir.
- Muhasebe meslek mensupları müşterisinin kendisi ile olan sözleşmesini yenilemeyeceği ve gelir kaybına uğrayabileceği düşüncesiyle; açıklanmasından ötürü müşterinin yararına olabilecek yanlış bir bilginin yayınlanmasından dolayı çatışma yaşadıklarını ifade etmişlerdir.
- Meslek mensuplarının müşterileri ile mesleki ücret dışında herhangi bir borç alacak ilişkisinin olması veya müşteri ile ticari ilişkiler kurmalarının da karşılaşılan bir durum olduğu araştırmaya katılan meslek mensupları tarafından ifade edilmiştir.
- Meslek mensuplarının %45,1' i bazı durumlarda bilançonun makyajlanması gerektiği şeklindeki yargıya katıldıkları, % 54,1' i ise mesleki başarı için müşteri işletmenin çıkarlarının her ne olursa olsun korunması gerektiğini savunmuşlardır.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının Lisans eğitimi almış olması, muhasebe mesleğinin icrası sırasında karşılaşılan ahlâki problemleri daha iyi anlamaları ve yargılamaları anlamına gelebilir. Meslek mensuplarının ünvanları değerlendirildiğinde araştırma kapsamındaki meslek mensuplarının büyük kısmının Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden oluşması çalışma sonuçlarının genel itibarıyla bu iki meslek grubunun görüşlerini yansıtacağı söylenebilir. Bağımlı çalışan meslek mensupların %19,6 oranında çalışmaya görüşleri yansırken Yeminli Mali Müşavirlerin ise bu konudaki görüşleri araştırmaya %11,3 oranında katkıda bulunmuştur.

Cinsiyet açısından bakıldığında erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarından daha fazla eğitim gördüğü, daha fazla deneyime sahip olduğu, ünvanlarının, müşteri sayılarının ve gelirlerinin de kadın meslek mensuplarına oranla daha

fazla olduğu söylenebilir. Bu yönüyle muhasebe mesleği ülkemizde hala erkeklerin tercih ettiği bir meslek görünümündedir.

Meslek mensupları açısından bakıldığında bayanlar tarafından muhasebe mesleğinin bir meslek alanı olarak tercih edilmeyişinin pek çok nedeni olduğu söylenebilir. Bu durum muhasebe mesleğinin özellikle hem bilgi yoğun hem de emek yoğun bir meslek olmasından kaynaklanabilir. Özellikle kadın ve erkeğin toplumsal rol bölüşümünün kesin sınırlarının belli olması kadınların emek yoğun çalışmayı gerektiren muhasebe mesleğinde özellikle iş-aile çatışmaları yaşamaları olasılığını ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda kadın meslek mensubu aile rolünü yerine getirmesini engelleyeceği düşüncesiyle muhasebe mesleğini daha az tercih etmekte olabilir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 70,5' i Türkiye' de Meslek Etiği ile ilgili yasal düzenlemelerin müeyyidelerinin yetersiz kaldığını düşünmektedir. Yasal düzenlemelerin müeyyidelerinin yetersizliğinin meslek mensubunun meslek icrası sırasındaki ahlâki kararlarını etkileyeceği bir gerçektir. Bu sebeple meslek etiği ile ilgili düzenleyici otoriteler tarafından yasal düzenlemelerin müeyyidelerinin tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir. Meslek mensubunun düzenleyici otoriteler ile birlikte bu çalışmalara dahil edilmesi de meslek mensuplarının ahlâki davranma konusundaki hassasiyetlerini arttıracaktır. Bu konuda üzerinde durulması gereken önemli bir nokta da, yasal düzenlemelerin müeyyidelerinin yetersizliği yanında muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerinin denetimindeki eksikliklerdir. Meslek mensuplarının faaliyetlerinin sıkı denetimlere tabi tutulması da muhasebe mesleğinin istenilen saygınlığa kavuşması ve meslekten beklenen ekonomik ve sosyal yararın sağlanabilmesi açısından oldukça önemlidir.

Araştırma sonuçlarına göre meslek mensuplarının % 67,8'i Türkiye' de Meslek Etiği ile ilgili Meslek Mensuplarına yeterli eğitim verilmiyor şeklindeki görüşe katıldıklarını belirtmişlerdir. Türkiye' de muhasebe eğitimi verilen pek çok üniversitede Meslek Etiği üzerine eğitim verilmediği bilinmektedir. Bu açıdan ülkemizde üniversiteler bünyesinde muhasebe eğitimi verilen bütün fakültelerde meslek eğitimi yanında zorunlu

olarak meslek etiği ile ilgili dersler verilmeli, gelecekte bu mesleği icra edecek aday meslek mensuplarına meslek etiğine uyma kültürü aşılanmalı, ahlâki davranışlar özendirilmelidir. Ayrıca yine üniversiteler bünyesinde halan mesleği icra eden meslek mensuplarına meslek etiği ile ilgili problemlerinde de destek hizmeti verilebilir. Ancak bu konuda önemle belirtilmelidir ki sadece meslek mensuplarının değil meslek mensupları ile birlikte muhasebe ile ilgili diğer çıkar gruplarının da meslek etiği ile ilgili eğitime tabi tutulması gereklidir. Zira muhasebeciyi çoğu zaman ahlâk dışı davranmaya yönlendirenler bu çıkar gruplarıdır. Bu sebeple eğitim kurumlarının yanında, ailede, meslek içi eğitim programlarında toplumu oluşturan bireylerin ahlâki kurallara bağlılığını sağlamayı amaçlayan eğitimler verilmesi de önerilebilir.

Sonuç olarak araştırmamızda, cinsiyet 0.05 anlamlılık düzeyinde hiçbir ahlâki ilke boyutunda, ahlâki ilkeleri algılamayı etkileyen bir faktör olarak görülmemiştir. Elde edilen bu sonuç; Cohen (1998), Sims (1999), Shafer (2001) ve ülkemizde de Özkol ve diğerleri (2005) ‘nin çalışmaları ile paralellik gösterirken, birlikte Glover ve diğerleri (2002), Lane (1995), Radtke (2000), (Loo, 2003), Schminke ve Ambrose (1997), Glover ve diğerleri (2002)’ın ile ülkemizde Akbulut (1999) ve Kutanis ve diğerleri (2005) çalışmaları ile de farklılıklar göstermiştir.

EK-1

ANKET

Değerli Meslek Mensubu;

Bu anket çalışması Muhasebe Meslek Ahlakının Kadın Ve Erkek Meslek Mensupları Tarafından Algılanış Biçimlerine ilişkin yapılan bir çalışmada kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Anketi oluşturan soruları cevaplamak, şüphesiz çok kıymetli zamanınızın bir kısmını alacaktır. Ancak ankete katılarak bilimsel bir çalışmaya destek vermiş olacaksınız. İlginiz ve desteğiniz için teşekkürü bir borç biliriz. Ankete katılıp soruları cevaplayanların kimlikleri belirtilmeyecektir. Bu açıdan aşağıdaki sorulara vereceğiniz cevaplara doğru ve dürüst yanıt vermekte göstereceğiniz titizlik araştırmanın sonucunun belirlemesi açısından oldukça önemlidir.

Değerli zamanınızı ayırarak ankete ve çalışmaya yaptığınız katkıdan dolayı çok teşekkür eder çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Prof. Dr. Şerafettin SEVİM
Dumlupınar Üniversitesi İİBF
Öğretim Üyesi

Öğr. Gör. Canan ARMAĞAN
Dumlupınar Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Öğrencisi

ANKET SORULARI

Anketi cevaplayan Meslek Mensubunun ;

1-Cinsiyeti : Erkek ☐ Kadın ☐
2-Yaşı : 20-30 ☐ 31-30 ☐ 31-40 ☐ 41-50 ☐ 50 üzeri ☐

3-Mezuniyet Durumu : Lise ☐ Ön Lisans ☐ Lisans ☐ Yüksek Lisans ☐ Diğer ☐

4- Mesleki Ünvanı :. (Lütfen size uygun olanı seçiniz.)

4-1- Bağımsız Muhasebeci

☐ Serbest Muhasebeci ☐ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ☐ Yeminli Mali Müşavir

4-2- Bağımlı Muhasebeci

☐ Muhasebe ve Finansman yöneticisi ☐ Muhasebe ve Finansman çalışanı

5- Mesleki Deneyimi :

1-5 yıl ☐ 6-10 yıl ☐ 11-15 yıl ☐ 16-20 yıl ☐ 21 yıl üzeri ☐

6- Aylık Net Geliri :

1500 YTL Altı ☐ 1500 -2000YTL ☐ 2000-2500YTL ☐ 2500-3000YTL ☐ 3000YTL Üstü ☐

7- Mükellef Sayınız:

20 ve Altı ☐ 21-40 ☐ 41-60 ☐ 61-80 ☐ 81 üzeri ☐

20-Yıllardır yanınızda çalıştığınız personelinizin tarafsızlık ilkesine aykırı davranışları, Meslek Mensupları'nın Meslek Ahlakı ile ilgili Karşılaştıkları Durumlar aşağıda verilmiştir. Belirtilen ifadelere katılıp katılmadığınızı belirtiniz.	☐ İkle forun	☐ forun	☐ ızım	☐ brum	☐ İkle brum
21- Türkiye' de Meslek Ahlakı ile ilgili yasal düzenlemelerin müeyyideleri yetersiz kalıyor.	☐ K Kal	☐ Kal	☐ K: Kı	☐ K: Kı	☐ K k
22- Türkiye' de Meslek Ahlakı ile ilgili Meslek Mensuplarına yeterli eğitim verilmiyor.	☐	☐	☐	☐	☐
7-Meslek Mensuplarının müşterileri ile mesleki ücret dışında herhangi borç-alacak ilişkisinin olması veya müşterileri ile ticari ilişkiler kurmaları karşılaşılan bir durumdur.	☐	☐	☐	☐	☐
8- Muhasebe Meslek Mensubu Ahlaki Çatışma yaşandığında Ortak veya işletme yöneticilerinin istedikleri şekilde karar verir.	☐	☐	☐	☐	☐
9-Meslek Ahlakı ve Karlılık birlikte yürüyemez.	☐	☐	☐	☐	☐
10-İşlerin daha kolay yürütülmesini sağlamak için hediye verilmesi gerekiyor.	☐	☐	☐	☐	☐
11-Muhasebe Meslek Mensuplarından, mesleki yaşantıları boyunca teknik, yasal ve/veya mesleki standartlara uymayacak şekilde hareket etmeleri istenir.	☐	☐	☐	☐	☐
12-Bazı durumlarda bilânçonun makyajlanması gerekiyor.	☐	☐	☐	☐	☐
13- Muhasebe Meslek Mensubu Ahlaki Çatışma yaşandığında Meslek Ahlakı kurallarının gerektirdiği şekilde karar verir.	☐	☐	☐	☐	☐
14- Muhasebe Meslek Mensubu Ahlaki Çatışma yaşandığında ilgili yasa neyi gerektiriyorsa ona göre karar verir.	☐	☐	☐	☐	☐
15-Geçmiş yıllara ait bir vergi beyannamesinde maddi hata yada atlamanın farkına varıldığı takdirde ve uyarılara rağmen müşteri yada işveren hatayı düzeltmez ise; müşteri ile çalışma sürdürülemez.	☐	☐	☐	☐	☐
16-Muhasebe Meslek Mensupları, müşterisinin kendisi ile olan sözleşmesini yenilemeyeceği ve gelir kaybına uğrayabileceği düşüncesiyle; açıklanmasından ötürü müşterisinin yararına olabilecek yanlış bir bilginin yayınlanmasından dolayı çatışma yaşarlar.	☐	☐	☐	☐	☐
17-Müşteri işletmenin çıkarlarını her ne olursa olsun korumak, mesleki başarımlar için önemlidir.	☐	☐	☐	☐	☐
18-Diğer bir meslek mensubunun çalışanına, meslektaşınızın haberi olmaksızın iş teklifinde bulunmanız haksız rekabet sayılır.	☐	☐	☐	☐	☐
19-Muhasebe mesleğini en iyi icra eden muhasebeci; dürüst ve tarafsız hareket eden muhasebecidir.	☐	☐	☐	☐	☐

23- Meslek Ahlakına ait değerleri meslek mensuplarının algılamalarına etki eden faktörleri belirleyiniz.	Çok Önemli	Önemli	Kararsızım	Önemsiz	Çok Önemsiz
Meslek Mensubunun eğitim seviyesi	☐	☐	☐	☐	☐
Meslek Mensubunun Cinsiyeti	☐	☐	☐	☐	☐
Meslek Mensubunun Yaşı	☐	☐	☐	☐	☐
Meslek Mensubunun Mesleki Deneyimi	☐	☐	☐	☐	☐
Meslek Mensubunun Kişilik Yapısı	☐	☐	☐	☐	☐
Toplumun Ahlaki Değer Yargıları	☐	☐	☐	☐	☐
Gelenek Örf ve Adetlere Bağlılık	☐	☐	☐	☐	☐
Din ve Vicdan Konusundaki Düşünce	☐	☐	☐	☐	☐

24- Meslek Ahlakına ait değerlerin oluşumunu ve bu değerlerin uygulanmasını aşağıdaki faktörlerin etkileme derecesini belirleyiniz.	Çok Önemli	Önemli	Kararsızım	Önemsiz	Çok Önemsiz
Aile' de alınan ahlaki terbiye	☐	☐	☐	☐	☐
Okul' da alınan meslek ahlakına ilişkin eğitim	☐	☐	☐	☐	☐
Toplumun ahlaki yapısı	☐	☐	☐	☐	☐
Yasal Yaptırımlar	☐	☐	☐	☐	☐
Meslek Kuruluşları	☐	☐	☐	☐	☐
Mükellefler (Müşteriler)	☐	☐	☐	☐	☐
Diğer Meslektaşların Davranışları	☐	☐	☐	☐	☐
Siyasi ve Politik Görüş Farklılıkları	☐	☐	☐	☐	☐

25- Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakı ile ilgili kurallara bağlılığını olumsuz etkileyen faktörlerin önem derecesini belirleyiniz.	Çok Önemli	Önemli	Kararsızım	Önemsiz	Çok Önemsiz
Muhasebe Meslek Mensuplarının müşteri kaybetme kaygısı ile kararlarını vermeleri	☐	☐	☐	☐	☐
Muhasebe Meslek Mensuplarının gelir kaybetme kaygısı ile kararlarını vermeleri	☐	☐	☐	☐	☐

Müşterileri ile müşteri ilişkileri yanında arkadaşlık bağları da kurmaları ve kararlarına bu arkadaşlık bağlarının etki etmesi	☐	☐	☐	☐	☐
Muhasebe Meslek Mensubunun pisayadaki genel davranış şekline uygun hareket etmesi	☐	☐	☐	☐	☐
Muhasebe Meslek Mensubunun Müşterisini haklı görmesi	☐	☐	☐	☐	☐
Kamu Hizmetlerinin eşit dağıtılmadı düşüncesi ve bu düşünceye tepki	☐	☐	☐	☐	☐

26- Meslek hayatınız boyunca disiplin cezası aldınız mı?

Evet ☐ Hayır ☐

ANKET SORULARIMIZ SONA ERMİŞTİR. ANKETİMİZE VE ÇALIŞMAMIZA YAPTIĞINIZ KATKILARDAN DOLAYI TEŞEKKÜR EDER, MESLEK YAŞANTINIZDA VE ÇALIŞMALARINIZDA BAŞARILAR DİLERİZ.

EK-2

Sayın Meslek Mensubu;

Toplumu meydana getiren çeşitli tür ve nitelikteki meslekler içinde Muhasebe mesleğinin çok önemli bir yeri bulunmaktadır. Muhasebe Mesleğinin Para ve Sermaye Piyasalarının gelişmesindeki, ülke kalkınması ve ekonomisindeki önemli konumu da dikkate alınırsa, mesleğinin Ahlaki Kurallarının varlığına olan ihtiyaç da önem kazanmaktadır. Özellikle son yıllarda ülkemizde yaşanan ekonomik ve siyasal yolsuzluklar ve ekonomik krizlerin de etkisi ile kaybolmaya başlayan ahlaki değerler ve toplumun bütününe bu değerlere verdiği önemin azalmaya başlamasının Muhasebe mesleğini de etkilediği bir gerçektir. Ancak unutulmamalıdır ki muhasebe mesleğinin saygınlığı, mesleğin ahlaki kurallara bağlılığı ile doğru orantılıdır.

Bu araştırma, **Muhasebe Meslek Ahlakının Kadın ve Erkek Meslek Mensupları Tarafından Algılanış Biçimlerini** tespit etmek amacıyla yapılmaktadır. Bu amaçla, araştırmamıza yön verecek olan anket formu ekte sunulmuştur. Ekte size sunulan anketi; en kısa sürede ve samimiyetle doldurarak, üzeri adresli dönüş zarfına koyarak postaya vermeniz, çalışmamızın amacına ulaşması ve mesleğimize ait bilimsel çalışmaların gelişmesi açısından oldukça önemlidir. Şu hususu da önemle belirtmek gerekir ki, anketimize cevap veren meslek mensuplarının kimlikleri kesinlikle gizli tutulacaktır. Değerli zamanınızı ayırarak çalışmamıza yaptığınız büyük katkı ve göstermiş olduğunuz yakın ilgiye şimdiden teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dilerim.

Saygılarımla,
Öğr. Gör. Canan ARMAĞAN

İletişim Adresi:

Dumlupınar Üniversitesi
Şaphane Meslek Yüksekokulu
Prof Dr. Güner Önce Cad.
43950 Şaphane / Kütahya

Tel (İş) : 0 274 551 27 64
Faks : 0 274 551 27 65
E-Mail : canan_armagan@hotmail.com

KAYNAKÇA

- AKARSLAN Meliha, TALAŞ, Süleyman, **Hukuk Biliminin Temel Kavramları**, Ekspres Matbaası, Kütahya 2000.
- AKARSU Bedia, **Immanuel Kant’ın Ahlâk Felsefesi (Ahlâk Öğretileri – 2)**, İnkılap Kitabevi Yayınları, 4. Baskı, İstanbul 1999.
- AKAY Hüseyin, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi: Öneri**, Y.2002, C.5, S.17.
- AKBULUT, Yıldız “Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerinde Bir Araştırma,” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Y.Nisan 1999,C.1, S.1.
- AKÇAY Salim, Erol Güngör’ün Ahlak Psikolojisi ve Sosyal Ahlak Kitap Eleştirisi <http://www2.gantep.edu.tr/~os28054/1.htm>. (01 Şubat 2006).
- AKDOĞAN Habib, “Muhasebe Meslek Etiğinde Teolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılmaları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Y.2005, C.10, S.1.
- , **Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları**, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1470, Eskişehir, 2003.
- AKIN Ahmet, “ 21. Yy. Muhasebe Mesleğinden Beklenen Görevler Neler Olmalıdır”, V. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Antalya, 2001. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/30.%20AHMET%20AKIN.doc> (03 Şubat 2006).
- AKIŞIK Orhan, **Uluslar arası Karşılaştırmalı Bir İnceleme Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlâk Kuralları**, Türmob Yayınları, Yayın No: 255, Ankara, 2005.
- , “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Reklam Faaliyetlerinin Yeri” , **Muhasebe Finansman Dergisi**, Y.2005, S.25.
- AKTAN C. Can, **Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri**, Hak-İş Yayınları, Ankara, 2001.
- , “Toplam Ahlâk Yönetimi, Ahlâkta Kalite Vurgusu”, 2001. www.metu.edu.tr/home/wwwmiet/ahlâktakalite.pdf. (24 Mart 2005).

- , **Ahlâk ve Ahlâk Felsefesi**, Arı Düşünce ve Toplumsal Gelişim Derneği Yayını, İstanbul 1999.
- , “Ahlâk ve Ahlâk Felsefesi”, İstanbul Arı Düşünce ve Toplumsal Gelişim Derneği Yayını, 1999. <http://www.canaktan.org/din-Ahlâk/Ahlâk-felsefesi/sekil-Ahlâk-felsefesi.htm>. (24 Mart 2005).
- AKYEL Nermin, KARACA Nevran, “Bağımsız Denetim Açısından Etik ve Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları”, **Mali Çözüm Dergisi**, S. 72, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005.
- ALKAN Cevat, “Eğitim- Din Arası İlişki”, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sanal Eğitim Bilimleri Kütüphanesi, <http://www.egitim.aku.edu.tr/alkan1.htm>, (28 Ekim 2006).
- ARIKAN Yahya, “Kamuoyunda Mesleki İtibarımızı Yok Eden Haksız Rekabete Gelin Birlikte Son Verelim”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/52MaliCozum/01%20-%2052%20YAHYA%20ARIKAN.doc> (03 Şubat 2006).
- ARSLAN Ahmet, **Felsefeye Giriş**, Vadi Yayınları, Ankara, 1994.
- ARSLAN Mahmut, **İş ve Meslek Ahlâkı**, Nobel Yayınları, Ankara, 2001.
- ATAR Yavuz, AYAN Mehmet, KARAKAN Sami , **Temel Hukuk Bilgisi**, Mimoza Yayınları, 3. Baskı, Konya, 2003.
- AY Canan, “İşletmelerde Etiksel Karar Almada Kültürün Rolü”, **Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Y.2005, C.12, S.2.
- AYSAN, Mustafa , Sarioğlu, Burhan, Karioğlu, Kerem, **Cumhuriyetin 75. Yıldönümünde Muhasebe Tarihi**, Türmob Yayınları, Yayın No 51, Ankara, 1998.
- BAKTIR Selma, “Ticari Ahlâk”; **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Y.2001, C.16, S.2.
- BAŞÇI Vahdettin, “İnsanlığın Oluşumunda Dinin Rolü”, **Felsefe Dünyası**, Y.2001/1, S.33.
- BAŞER Metin, “ Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesinde Türkiye”, **4. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, 5-9 Mayıs 1999. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/04.SEMPOZYUM/1GUN1OTURUM/1-METINBASER.doc> (03 Şubat 2006).
- BEKTÖRE, Sabri, “Muhasebe Mesleği, Etik ve Enron Olayı”, **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Y.2003, C.XIX, S. 1-2.

- BÜYÜKMİRZA Kamil, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**, Barış Yayınevi, 5. Baskı, Ankara, 1998.
- BRODY Richard G.- COULTER John M. ve Lin Summy, "The Effect of National Culture on Whistle-Blowing Receptions", **Teaching Business Ethics**, Kluwer Academic Publications, Netherland, Y.1999.
- CALHOUN, H.Charles, Çev. Köse, Ahmet, "ABD'de Muhasebe Mesleği, Gelişimi, Mevcut Durumu, 21.yy için Beklentiler", **4. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, 5-9 Mayıs 1999.
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/04.SEMPOZYUM/1GUN10TURUM/3-CHARLESHCALHOUN.doc> (03 Şubat 2006).
- CANBAY Tülin, "Bütçe Etiği (Kavramsal Bir Yaklaşım)", **Celal Bayar Üniversitesi, İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Y.2001, C.8, S.2.
- CLEEK, M.A. ve LEONARD, S.L. (1998) "Can Corporate Codes of Ethics Influence Behavior?," **Journal of Business Ethics**, Apr, vol 17, Issue 6, part 2.
- CİVELEK Mehmet A., Durukan M. Banu, "Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı" **3.Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMO Yayınları No 20, 30 Nisan-4 Mayıs 1997.
- COHEN, J. Pant, L. Ve SHARP, D.(1998) "Are Women Held to a Higher Moral Standard Than Men? Gender Bias Among University Students," **Teaching Business Ethics**, Vol.2.
- ÇINAR Menderes, "Toplumsal Siyaset ve Siyasal Etik-Siyasal Yozlaşmanın Normalleşmesi", **Tusiad Görüş Dergisi**, Y.2001, S.46.
- ÇİFTÇİ Yavuz, Birgül ÇİFTÇİ, "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye'deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması), **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Y.2003.
- COŞKUN Aslan, "Uluslar arası Denetim Standartlarında Etik", **1. Uluslar arası Muhasebe Denetimi Sempozyumu-VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 20-24 Nisan 2005.
- ÇUKACI C. Yusuf , "Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Y.2006,C.8, S.1.

- DAŞTAN Abdülkerim, “ Meslek ahlakı kuralları ve muhasebe mesleğindeki yeri”, **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Y.2001.
- DİSANLI, Ziya, “Meslek Mensuplarını Yasal Hakları, Yükümlülükleri ve Karşılaştıkları Güçlükler” **1. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, 6-8 Nisan 1995.
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/01SEMPOZYUM/1GUN1 OTURUM/01 ZIYADISANLI.doc> (03 Şubat 2006).
- DUMAN, Ömer, “ 3568 Sayılı Kanun’a göre Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Denetim Fonksiyonu”, **Yaklaşım Dergisi**, Y.Mayıs 2001, Y.9, S.101.
- DÜZMEN, Seyhan, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, 2003.
- ERDOĞAN, Murat, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Y.2002, S.5.
- FATT, J.P.T. “Ethics and the Accountant”, **Journal Of Business Ethics**, Vol 14, Issue 12.
- GLOVER, S., BUMPUS A.M, SHARP, F.G, MUNCHUS A.G., “ Gender Differences in Ethical Decision Making,” **Women in Management Review**,2002, Vol 17, Iss 5/6.
- GÖKA, Erol, “Kadın-Erkek İlişkileri Örneğinde Türk Grup Davranışı”, **Türk Kültürü İnceleme Dergisi**, Y.2004, C.11.
- GÜL, Kudret, ERGÜN, Halil, “Muhasebe Mesleğinde Etik”; **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Y.Ocak 2004, S.25.
- GÜNGÖR Erol, **Değerler Psikolojisi Üzerinde Araştırmalar, Ahlâk Psikolojisi, Ahlâki Değerler ve Ahlâki Gelişme**, Ötüken Yayınları, Yayın no: 404, Kültür Serisi 143, Amsterdam, 1993.
- GÜRBÜZ, Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1990.
- GÜREDİN, Ersin, “Denetçinin Meslek Ahlâkı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler” R, **3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları No: 20, 30 Nisan- 4 Mayıs 1997.
- GÖZÜBÜYÜK, A.Şeref, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara 2000.
- İŞİK Alim. **Uygulamalı İstatistik I**, Beta Yayınları,Kütahya, 2006.

- İŞSEVEROĞLU, Gülsün, “İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve Etik”; **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi** , Yıl: 2001, Cilt: 8, Sayı: 2
- KAHVECİ, Adnan, “Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Önemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Y.Mart 1991, S. 1
- KALMIŞ Halis, ESKİN İlknur, GÜMÜŞ Fadime “İşletmelerde Mali Bilgiler Üretilmesinin Önemi ve Etik”, **Mali Çözüm Dergisi**, Y.2006, S.75.
- KILLIOĞLU İsmail, **Ahlâk- Hukuk İlişkisi**, Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Vakfı Yayın No:23, İstanbul, 1988.
- KOTAR Erhan, “Muhasebe Denetimi Mesleğinde Ahlâk’ın Yeri ve Önemi”, **3.Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları No 20, 30 Nisan-4 Mayıs 1997.
- KUTANİS, R.- BAYRAKTAROĞLU, S.- ÖZDEMİR, Y. “Etik Davranışların Yöneliminde Cinsiyet Faktörü: Bir Devlet Üniversitesi Örneği,” 2. Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu 18-19 Kasım 2005, Sakarya Üniversitesi, <http://www.etiksempozyumu.sakarya.edu.tr/etik/2.2/Bayraktaroglu.pdf> (10 Ekim 2006).
- LALANDE Andre, Çev. DEĞİRMENCİOĞLU M.Coşkun, **Kısa ve Gerekçeli Pratik Ahlak**, M.E.B. Yayınları, İstanbul, 1995.
- LANE, J.C. “Ethics Of Business Students: Some Marketing Perspectives,” **Journal of Business Ethics**, Vol 14, Issue 6.
- LOO, R. , “Are Women More Ethical Than Men? Findings from three independent studies, **Women in Management Review**, Vol 18, Issue 3/41.
- MARŞAP Beyhan, “ Muhasebe Mesleği Fonksiyonları ve meslek mensuplarının nitelikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Y.1996, S.37
- MEGLİNO R.M, RAVLİN E.C., “Individual Values In Organizations: Concepts, Controversies and Research”, **Journal Of Management**, Vol: 24, Issue: 3 Fall 1998
- MİNTZ M.Steven, “Virtue Ethics And Accounting Education”, **Issues In Accounting Education**, Vol: 10, Issue: 2 Fall 1995.
- MOCAN M. Reşat, “Etik ve Meslek Etikleri”, **Yüksek Denetim Dergisi**, Y.1, S.1, 2002.

- MUGAN Can Şimga, “Ahlâk Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri**”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Cilt:1,Sayı:2, Haziran 1999.
- MÜSLÜMOV Alövsat, ARAS Güler, “Türkiye’de Muhasebe ve Finansal Yönetim Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi”, **XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Bodrum 2002.
http://www3.dogus.edu.tr/amuslumov/research/chapters/Etik_Muslumov_Aras_Turkce.pdf (25 Mart 2005).
- NALBANT Z. Eser, “ İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve İş Ahlâkı”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi** , Y.2005, C.12, S.1
- NALBANTOĞLU Rıfat, “ Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları”, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/RifatNalbantoglu.pdf> (03 Şubat 2006).
- NAVRAN Frank J., “Değerleri, Ahlaki Değerleri ve Etik İlkeleri Tanımlamak”,
<http://www.tedmer.org.tr/page.asp?pageID=1194>, (15 Nisan 2005).
- ÖKSÜZ Fuat, “Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu Açısından Yeni Ufuklar”, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Belek-Antalya, 2-6 Mayıs 2001.
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/11-%20FUAT%20OKSUZ.doc> (03 Şubat 2006).
- ÖNCÜ Semra , AKTAŞ Hüseyin, “Uluslar arası Muhasebe Eğitimi Standartları”, BUNU YAZ ÇIKTI AL
- ÖZER Salih, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik- I”, **Yaklaşım Dergisi**, Y.8, S.91.
- ÖZGENER Şevki, “ Ekonomik Sistemler ve Ahlâk”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Y.2000, C.5, S.1.
- ÖZKOL Erdal, KÖK Dünder, ÇELİK Muhsin, GÜVEN Seçkin, “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelerine Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Mayıs 2005.
- PEKDEMİR Işıl, “Profesyonel Muhasebecilikte Meslek Öncesi Staj Uygulaması: Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Y.2000, S.2
- PEKDEMİR Recep, “Türkiye’ de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlâkı”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Y.1999, S.4.

- RADTKE R.R. “The Effects of Gender and Setting On Accountants’ Ethicaly Sensitive Decisions,” **Journal Of Business Ethics**, Vol 24, Issue 4,Part 2.
- SABAN Metin, ATALAY Banu, “Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Eylül 2005.
- SAKALLI UĞURLU Nuray, “Cinsiyetçilik: Kadınlara ve Erkeklerle İlişkin Tutumlar ve Çelişik Duygulu Cinsiyetçilik Kuramı”, **Türk Psikoloji Yazıları**, Y.Haziran Aralık 2003.
- SCHMİNKE, M. Ve AMBROSE, M. “Asymmetric Perceptions Of Ethical Frameworks Of Men And Women İn Business and Non-Business Settings,” **Journal Of Business Ethics**, Vol 13.
- SELİMOĞLU Seval K., “Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı, **3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, ISMMMO Yayınları, Yayın No: 20, Mayıs 1998.
- SELVİ Yakup-KIYILAR Murat, “Mesleki Yeterlilik Sonrası IFAC’ın Mesleki Kuralları”, **6. Muhasebe Denetimimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, 16-19 Nisan 2003.
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1oturum/YakupSelvi.pdf> (03 Şubat 2006).
- Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Ve ilgili Mevzuat**,(3568 SK), Gözlem Yayıncılık, 2. Baskı, Şubat 2004.
- SEYYAR Ali, **Ahlâk Terimleri Ansiklopedik Sözlük**, Beta Yayınları, İstanbul, 2003.
- SEVİLENGÜL Orhan, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitapevi, Genişletilmiş 6. Baskı, Ankara 1997.
- SEVİM Şerafettin, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, Ekspres Matbaası, Kütahya 2001.
- SEVİM Şerafettin, ÇETİNOĞLU, Tansel, KURNAZ, Niyazi, “Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat Mıdır?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Y.2006, S.74
- SHAFFER W.E-MORRIS, R.E- KETCHAND, A.A. “Effects Of Personel Values On Auditors Ethical Decisions,” **Accounting, Auditing&Accountability Journal**, Vol:14, Issue 3.

- SİMS R.L. "The Development Of Six Ethical Business Dilemmas.", **Leadership&Organization Development Journal**, Vol 20, Issue 4.
- SÖZBİLİR Naciye, **Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları Yayın No:26, Afyon, 2000.
- SÜRMELİ Fevzi, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir 1993.
- ŞANLI Nail, "Vergi Denetimi Karşısında Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik Mesleği", V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Belek-Antalya, 2-6 Mayıs 2001.
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/34.%20NAIL%20SANLI.doc> (03 Şubat 2006).
- TALU Hülya, "Muhasebe Mesleğinin Para ve Sermaye Piyasalarındaki Yeri ve Önemi", V. **Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, 2-6 Mayıs 2001.
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/16-%20HULYA%20TALU.doc> (03 Şubat 2006).
- TARAKÇIOĞLU Serdar, "Yönetici Etik Davranışlarının Değerlendirilmesinde Cinsiyet Faktörü: Ankara’daki Otel İşletmelerinin Sınır Departmanlarında Ampirik Bir Araştırma", **Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, Y.2003, S.2
- TEKİN Ayşe, "Ortak Kimlik ve Farklılıklarımız", **Kadın Araştırmaları Dergisi**, Y. 2003, S.8, s.6.
- TMMOB elektrik mühendisleri odası etik komisyonu, etik ahlak ve mesleki davranış ilkeleri tartışma metin taslağı, www.emo.org.tr/depo/belgeler/etik.pdf (21 Haziran 2006).
- TORAMAN Cengiz, Akcan, Ahmet, "Muhasebe Denetiminde Etik Teori", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ocak 2003.
- TÜKENMEZ Mine, KUTAY Nilgün, "Muhasebe Meslek Mensubunun Karar Alma Sürecinde Meslek Ahlakının Yeri: Çok Boyutlu Analiz-İzmir Örneği", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S.25, 2005.
- TÜRK Zeynep, **Muhasebe Meslek Ahlâkı**, Nobel Yayınları, Adana, 2004.
- TÜRKER Masum, "Denetim Mesleğine Doğru",
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/51MaliCozum/02%20-%2051%20MASUM%20TÜRKER.doc> (03 Şubat 2006).
- USLU Selçuk, " Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler", III. **Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMIMO Yayınları, Yayın No; 20, Alanya 30 Nisan-4 Mayıs 1997.

- UYGUÇ Nermin, “Cinsiyet, Bireysel Değerler ve Meslek Seçimi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Y.2003, C.18, S.1.
- UZAY Şaban, “21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 67, Nisan-Mayıs-Haziran 2004.
- ÜNLÜÖREN Kurban, Atınç Olcay, “Otel İşletmelerinde Çalışan İşgörenlerin Ahlâk Sorumluluklarını Yerine Getirmesinde Eğitim Düzeyinin Önemi Üzerine Bir Araştırma”, **Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, Y.2003, S. 2.
- ÜLKER M. Sema, “Almanya’da Muhasebe Mesleği, Sınıflandırılması, Yetki ve Sorumlulukları”, **3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, ISMMMO Yayınları, Yayın No: 20, Mayıs 1997.
- VELASQUEZ Manuel, ANDRE, Claire, SHANKS, Thomas, MEYER, J.Michael, “Thinking Ethically; A Framework for Moral Decision Making”, <http://www.scu.edu/ethics/publications/iie/v7n1/thingking.htm> (20 Temmuz 2005).
- YAYLA Ahmet, “Eğitim Kavramının Etik Açısından Analizi”, **Yüzüncü Yıl Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi**, C.II, S.1.
- YAZICI Mehmet, Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırmalar, **Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayınları**, İstanbul 1986.
- YETİŞKEN Hülya, “Kadın ve Felsefe”, **Frankofoni Dergisi**, Y.2004, S.16.
- YILANCI Münevver, Yıldız, Birol, “Yeminli Mali Müşavir-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi Çelişkisi; Mesleğin Gelişimine Etkileri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ekim 2001, Y.2, S. 5.
- YILDIZ Fehmi, **Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlâkı**, Der Yayınları, Yayın no:338, İstanbul 2002.
- YONTAN Masis, SÖNMEZ, Ükü, “21. Yy. Muhasebenin Vizyonu ve Muhasebecinin Misyonu”, **V. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Mayıs 2001.
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/12-%20MASISYONTAN-ULKUSONMEZ.doc> (03 Şubat 2006).
- <http://www.spk.gov.tr/yayinlar/araştırmaraaporlari/kye/eakbulut.pdf> (24 Mart 2005).
- <http://www.metu.edu.tr/home/wwwmiet/ahlâktakalite.pdf>. (24 Mart 2005).

<http://www.spk.gov.tr/yayinlar/araştırmaraaporlari/kye/eakbulut.pdf> (24 Mart 2005).

<http://www.sosyalsiyaset.com/documents/sa.htm> (21 Aralık 2006).

http://www.tmud.org.tr/kaynaklar/Turk_osmanli_muhasebe.doc (24 Aralık 2006).

http://www.tmud.org.tr/kaynaklar/tmud_muhasabe.doc (25 Haziran 2006).

<http://www.turmob.org.tr/mevzuat/bolum02/bolum1.htm> (10 Kasım 2005).

<http://www.turmob.org.tr/uluslararasi/IFAC.doc> (03 Şubat 2006).

http://www.ifac.org/MediaCenter/files/IESBA_Fact_Sheet.pdf (25 Mart 2006).

<http://turmob.gov.tr/meslek/mesah.doc> (17 Temmuz 2006).

http://www.spk.gov.tr/mevzuat/pdf/Bolum_6.pdf (30 Aralık 2005).

DİZİN

A

AAA, 95
 ABD, 25,42,58,62,64,82
 AGA, 95
 Ahlâk Felsefesi, 2,4,5,6,15,23
 Ahlâk Kavramı, 2
 Ahlâk Teorileri, 9
 Ahlâk Türleri, 7
 AICPA, 66
 Avrupa Topluluğu, 37

B

Bağdaşmayan İşler, 127
 Bilgi Ekonomisi, 44
 Birey Ahlâkı, 7
 Bireysellik Teorisi, 10
 Bütünlük, 100

C

CIA, 58
 Cinsiyet, 139
 CMA, 58
 CPA, 58

D

Değer, 82
 Denetim, 37,48,66,105,120,131
 Din Ve Ahlâk, 20
 Doğruluk Veya Adalet Teorisi, 10
 Dürüstlük, 7

E

Eğitim, 15,27,30,43,55,58
 Ekolojik Ahlâk, 9
 Ekonomik Ahlâk, 8
 Eylem Faydacılığı, 11

F

Faydacılık (Teoloji) Teorisi, 10
 Fazilet Teorisi, 10

FEI, 95

G

Genel – İyi (Common Good) Teorisi, 10
 Gizlilik, 99

H

Haklar (Deontoloji) Teorisi, 10
 Haksız Rekabet, 94,121,123,134,137
 Hukuk Ve Ahlâk, 16

I

ICAEW, 67
 IFAC, 57

İ

İlgi Teorisi, 10

K

Karma Ahlâk Teorileri, 10
 Kural Faydacılık, 11
 Kültür Ve Ahlâk, 22
 Küreselleşme, 3

L

Laik Ahlâk, 7

M

Mesleğin Konusu, 68
 Meslek Ahlâkı, 22,23,25,39,99,107,135
 Meslek Ahlâkının Gelişimi, 25
 Mesleki Davranış, 101
 Mesleki Deneyim, 141
 Mesleki Sorumluluk, 71
 Mesleki Yeterlilik, 99
 Mevzuat, 98
 Muhasebe, 29,30,31,32,33
 Muhasebe Mesleğinin Fonksiyonları, 46

N

NAA, 95
Nesnellik, 100
Normatif Ahlâk, 6

O

Objektif Ahlâk, 7
Orumluluk, 71

Ö

Ödev Ve Sorumluluk Ahlâkı, 7
Örf Ve Adetler, 22

P

Performans, 98
Planlama, 105
Pozitif Ahlâk, 6
Profesyonel Yeterlilik, 105

R

Raporlama, 99
Reklam, 99

S

Sermaye Piyasası Kurulu, 130
Sınav, 65
Siyasal Ahlâk, 8
SM, 58
SMMM, 58
Sorumluluk, 71
Sosyal Ahlâk, 8
Staj, 63
Standart, 99
Subjektif Ahlâk, 7

T

Tasdik, 117
TMUD, 38
TMUDES, 115
Toplum, 82
TÜRMOB, 113

Ü

Ücret Ve Komisyonlar, 99

V

Vergi Uygulamaları, 99
Vidân, 9,18,23,79,145

Y

Yaş, 140
YMM, 58

