

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MUHASEBE MESLEĞİ EĞİTİM SÜRECİNDE ETİK ALGISININ OLUŞUM
DÜZEYİ ÜZERİNE GÖRGÜL BİR ÇALIŞMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ayşe Serap ARSLANOĞLU

İşletme Ana Bilim Dalı

İşletme Programı

ŞUBAT 2016

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MUHASEBE MESLEĞİ EĞİTİM SÜRECİNDE ETİK ALGISININ OLUŞUM
DÜZEYİ ÜZERİNE GÖRGÜL BİR ÇALIŞMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ayşe Serap ARSLANOĞLU

1303811783

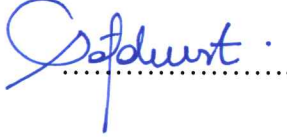
İşletme Ana Bilim Dalı

İşletme Programı

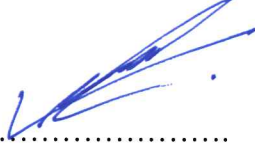
Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Şafak KURT

Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 1303811783 numaralı Yüksek Lisans öğrencisi “Ayşe Serap ARSLANOĞLU”, ilgili yönetmeliklerin belirlediği gerekli tüm şartları yerine getirdikten sonra hazırladığı “MUHASEBE MESLEĞİ EĞİTİM SÜRECİNDE ETİK ALGISININ OLUŞUM DÜZEYİ ÜZERİNE GÖRGÜL BİR ÇALIŞMA” başlıklı tezini, aşağıda imzaları olan jüri önünde başarı ile sunmuştur.

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Şafak KURT
Türk Hava Kurumu Üniversitesi


.....

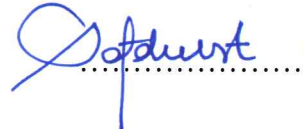
Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Cenk SÖZEN
Başkent Üniversitesi


.....

: Yrd. Doç. Dr. Adnan GÜZEL
Türk Hava Kurumu Üniversitesi


.....

: Yrd. Doç. Dr. Şafak KURT
Türk Hava Kurumu Üniversitesi


.....

Tez Savunma Tarihi : 25 Şubat 2016

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE**

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum, “MUHASEBE MESLEĞİ EĞİTİM SÜRECİNDE ETİK ALGISININ OLUŞUM DÜZEYİ ÜZERİNE GÖRGÜL BİR ÇALIŞMA” adlı çalışmamın, tarafımdan akademik etik ve kurallara aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

18.02.2016

Ayşe Serap ARSLANOĞLU



ÖNSÖZ

Sosyal sorumluluğu en yüksek mesleklerden biri olan muhasebe mesleğinin saygınlığının artmasında ve mesleğe olan güvenin sağlanmasında en önemli unsur, mesleğin etik ilkeler çerçevesinde yürütülmesidir. Bu yüksek lisans tez çalışmasında, etikle ilgili kavramlar, kuramlar üzerinde durulmuş; muhasebe meslek etiğine yönelik düzenlemeler ve muhasebe eğitimiyle ilgili standartlar değerlendirilmiştir. Bu kavramsal çerçeve içinde çalışmanın amacı, etik algısının oluşum düzeyini muhasebe mesleğinin farklı eğitim süreçlerinde olan öğrenciler açısından değerlendirmektir.

Tezin hazırlanmasında katkıları için değerli danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Şafak Kurt'a, tezimin hazırlanmasında beni cesaretlendirerek manevi destek sağlayan kızım Zeynep Arslanoğlu ve oğlum Ahmet Alp Arslanoğlu'na, destekleriyle bana güç veren eşim Hakan Arslanoğlu ve değerli dostum Dilek Geylan'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Şubat 2016

Ayşe Serap ARSLANOĞLU

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLO LİSTESİ	vii
KISALTMALAR	viii
ÖZET	ix
ABSTRACT	xi
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	5
1. ETİK VE ETİKLE İLGİLİ KAVRAMLAR	5
1.1 Felsefi Olarak Etik Kavramı	5
1.2 Ahlak Kavramı	8
1.3 Etik ve Ahlak İlişkisi, Benzerlikler ve Farklılıklar	10
1.4 Etiğin Sosyal Kodları	16
1.5 Etik Kodlar	22
1.6 Etik Davranışın Kriterleri.....	23
1.7 Etik Kuramlar	24
İKİNCİ BÖLÜM	27
2. MUHASEBE MESLEĞİ VE ETİK	27
2.1 Meslek Kavramı	27
2.2 Meslek Etiği	28
2.3 Muhasebe Kavramı	33
2.4 Muhasebe Mesleği ve 3568 Sayılı Kanun'a Göre Muhasebe Mesleği	34
2.5 Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim	37
2.6 Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiğine Yönelik Yaklaşımlar	40
2.6.1 Teleolojik Etik.....	41
2.6.2 Deontolojik Etik.....	43
2.7 Etik İkilemler.....	44
2.8 Muhasebe Meslek Etiği	47
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	50
3. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ İLE İLGİLİ KURUMLAR VE YASAL DÜZENLEMELER	50
3.1 Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)	51
3.2 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	53
3.2.1 Uluslararası Muhasebe Mensupları Etik Standartları Kurulu (IESBA)	54
3.2.2 Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB).....	54
3.3 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Geliştirilen Etik Kurallar	55

3.4 Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler	57
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	61
4. MUHASEBE VE ETİK EĞİTİMİ	61
4.1 Muhasebe Eğitimi ve Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi'nin (IAESB) Muhasebe Eğitimiyle İlgili Çalışmaları	61
4.2 Etik Eğitimi	65
4.3 Ahlaki Gelişim Düzeyi.....	67
4.4 Ahlaki Gelişim Süreci	68
4.4.1 Gelenek Öncesi Düzey	68
4.4.2 Geleneksel Düzey	68
4.4.3 Gelenek Ötesi Düzey	69
4.5 Muhasebe Mesleğinde Etik Eğitimi	71
4.5.1 Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi'nin (IAESB) Etik Eğitimiyle İlgili Çalışmaları.....	73
4.5.2 Türkiye'de Meslek Mensuplarına Yönelik Etik Eğitimi.....	77
4.6 Muhasebe Mesleğinde Etik Eğitimi ile ilgili Yapılan Çalışmalar.....	78
BEŞİNCİ BÖLÜM	82
5. MUHASEBE MESLEĞİ EĞİTİM SÜRECİNDE ETİK ALGISININ OLUŞUM DÜZEYİ ÜZERİNE GÖRGÜL BİR ÇALIŞMA	82
5.1 Metodoloji	82
5.2 Araştırmanın Amacı ve Önemi	82
5.3 Araştırmanın Evreni, Örneklemi ve Sınırlılıkları.....	83
5.4 Araştırmanın Yöntemi.....	84
5.5 Araştırma Verilerinin Genel Analizi	85
5.6 Araştırmanın Hipotezleri.....	86
5.7 Araştırmanın Bulguları ve Detay Analizi.....	86
5.7.1 Katılımcıların Demografik Özelliklerinin Analizi.....	89
5.7.2 Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi	90
5.7.2.1 Eğitim sürecinde etik algısının cinsiyete göre karşılaştırılması	91
5.7.2.2 Eğitim sürecinde etik algısının etik eğitimi alınıp alınmama durumuna göre karşılaştırılması	92
5.7.2.3 Eğitim sürecinde etik algısının eğitim durumuna göre karşılaştırılması	93
5.7.2.4 Meslek etiği ile ilgili değişkenler arasındaki ilişkinin incelenmesi	96
ALTINCI BÖLÜM	100
6. SONUÇ VE ÖNERİLER	100
6.1 Sonuç	100
6.2 Öneriler.....	103
KAYNAKÇA	106
EKLER	115
Ek-A: Anket Formu	116
Ek-B: Muhasebe Meslek Etiği Konulu Anket Sonuçları	120
ÖZGEÇMİŞ	125

TABLO LİSTESİ

Tablo 2.1	: Türkiye’de muhasebe mesleğinin fonksiyon ve görev dağılımları.	36
Tablo 3.1	: Etik ile ilgili uluslararası düzenlemeler.....	50
Tablo 3.2	: Tüm meslek mensuplarının uyacakları temel etik ilkeleri	58
Tablo 3.3	: Bağımsız denetçiler için etik kurallar	59
Tablo 4.1	: IFAC etik eğitimi çerçevesi	76
Tablo 5.1	: Ankete katılanların genel dağılımı.	83
Tablo 5.2	: Etik eğitimi hakkındaki düşünceler.....	86
Tablo 5.3	: Meslek içi eğitim ve etik ilkelere uyma konusundaki düşünceler.	87
Tablo 5.4	: Etik ilkelere bağlılık ve üst yöneticilerin katkıları konularındaki düşünceler.	88
Tablo 5.5	: Meslek mensupları hakkındaki olumsuz düşünceler.....	88
Tablo 5.6	: Katılımcıların demografik özellikleri.....	90
Tablo 5.7	: Mesleki eğitim sürecinde etik algısının cinsiyete göre karşılaştırılması.	92
Tablo 5.8	: Mesleki eğitim sürecinde etik algısının etik eğitimi alınıp alınmamasına göre karşılaştırılması.	93
Tablo 5.9	: Mesleki eğitim sürecinde etik algısının eğitim durumuna göre karşılaştırılması.	94
Tablo 5.10	: Etik algısının farklı eğitim seviyesinden gruplar arası çoklu karşılaştırma sonuçları.	95
Tablo 5.11	: Değişkenler arası ilişki seviyeleri.	96
Tablo 5.12	: Değişkenlerin birbirleri üzerindeki etkileri.	97
Tablo 5.13	: Korelasyon katsayısının ilişki düzeyi karşılıkları.	98

KISALTMALAR

- AAA** : Amerika Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association)
AECC : Muhasebe Eğitimi Değişim Komisyonu (The Accounting Education Change Commission)
AICPA : Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of CPAs)
ANOVA : Tek yönlü varyans analizi
IAESB : Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (The International Accounting Education Standards Board)
IEPS : Uluslararası Eğitim Uygulama Bildirimleri (International Education Pronouncements)
IEPS1 : Mesleki Değerler, Etik ve Tutumları Geliştirme ve Devam Ettirme Yaklaşımları (Approaches To Developing and Maintaining Professional Values, Ethics and Attitudes)
IES : Uluslararası Eğitim Standartları (International Education Standard)
IESBA : Uluslararası Muhasebe Mensupları Etik Standartlar Kurulu (The International Ethics Standards Board for Accountants)
IFAC : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
IIA : İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)
IMA : Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (The Institute of Management Accountants)
R.G : Resmi Gazete
TESMER : Birlik Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

ÖZET

MUHASEBE MESLEĞİ EĞİTİM SÜRECİNDE ETİK ALGISININ OLUŞUM DÜZEYİ ÜZERİNE GÖRGÜL BİR ÇALIŞMA

ARSLANOĞLU, Ayşe Serap

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Şafak KURT

Şubat 2016, 125 Sayfa

Muhasebe mesleğinde bireye, topluma ve devlete karşı sorumluluk söz konusu olduğundan etik kurallara uyma, mesleğin saygınlığı ve güvenilirliği açısından önemlidir. Muhasebe mesleğine olan güvenin artırılmasında meslek mensubu aday öğrencilere yönelik etik eğitiminin etkinliği kaçınılmazdır.

Bu çalışmanın amacı muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşum düzeyini belirlemektir. Bu tez çalışmasında öncelikle etik kavramı, meslek etiği ve muhasebe mesleğinde mesleki etik konuları ele alınmıştır. Muhasebe ve etik eğitimiyle ilgili uluslararası standartlar geliştiren Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi (IAESB) tarafından yapılan çalışmalar ile uluslararası standartlar çerçevesinde muhasebe ve etik eğitimi konuları incelenmiştir.

Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler hakkındaki yönetmelikte yer alan etik kodlar esas alınarak muhasebe aday öğrenciler üzerinde bir araştırma yapılmıştır. Araştırmanın evrenini Ankara ve Konya’da muhasebe eğitimi alan öğrenciler oluşturmaktadır. Araştırma anket tekniğine dayalı yürütülmüştür. İstatistiksel olarak etik ilkeler arasındaki ilişkiler karşılaştırılmıştır.

Araştırmanın sonucunda muhasebe mesleğinin icrasında hem yasal hem de etik ilkelere uyulmasının önemli olduğu; etik ilkelere bağlılıkla mesleğe olan güvenin ve

saygının artacağı; meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılması gerektiği sonuçları çıkmıştır. Yapılan anket çalışmasıyla katılımcıların etik algısıyla ilgili genel bir farkındalık düzeyinde oldukları anlaşılmaktadır. Mesleki davranışlar konusunda bayanların baylara göre daha olumlu düşündükleri, eğitim seviyesine göre yapılan karşılaştırmada ise özellikle ticaret meslek lisesi öğrencileri ile diğer eğitim sürecindekiler arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Etik, etik kodlar, muhasebe eğitimi, etik eğitimi



ABSTRACT

AN EMPIRICAL STUDY ON THE FORMATION LEVEL OF THE ETHICAL PERCEPTION IN EDUCATIONAL PROCESS OF ACCOUNTING PROFESSION

ARSLANOĞLU, Ayşe Serap

Master, Department of Management

Thesis Supervisor: Assist. Prof. Şafak KURT

February 2016, 125 Pages

The accounting profession has responsibilities to individuals, society and the state; therefore the performance of accounting with the codes of ethic is important for the profession's reputation and reliability. Effectiveness of the ethics education given to students who are candidates of the accountant profession is an unavoidable reality to improve the confidence on the accounting profession.

The aim of this study is to determine the formation levels of ethical perception during the educational process. In this thesis, firstly the knowledge of ethics and the accounting profession ethics were discussed. Furthermore, the accounting and ethics training issues were analyzed in the frame of the international standards and the studies of IAESB.

This survey research has been conducted on prospective students in the scope of the legal regulations about the code of ethics. The research population consists of the prospective students in accounting at Ankara and Konya. Research was conducted based on survey techniques and results were analyzed with statistical methods. The relations between ethic codes were statistically compared.

The results of the research can be summarized as follows; it is important to comply with both legal and ethical principles while performing accountant profession. The respect and confidence to accountant profession will increase by

means of commitment to ethical principles by the members of professions. According to results of the survey, participants have a general awareness of the ethical perception. Female participants have more positive approaches than males about the professional behaviour. There is a significant difference between the vocational school students and others about the level of education.

Key words: Ethic, codes of ethic, accounting education, ethic education.



GİRİŞ

Muhasebe mesleği, sunduğu bilgiler geniş kesimler tarafından kullanıldığı ve bu bilgiler işletme ve çıkar grupları arasında köprü görevi gördüğü için sosyal sorumluluğu yüksek olan bir meslektir. Üretilen bu bilgilerin devletin yanı sıra müşteriler, işveren ve çalışanlar, kredi kuruluşları, yatırımcı ve finans sektörü tarafından kullanılması, meslek mensuplarına başta dürüstlük ve tarafsızlık olmak üzere ahlaki bir sorumluluk getirmektedir. Geniş kesimler tarafından kullanılan bu bilgilerin etik ilke ve kuralları esas alınarak üretilmesi sunulan hizmetin kalitesini ve güvenilirliğini de artıracaktır. Sosyal sorumluluk bilincinde olan meslek mensubu belirli kişi ya da grupların değil tüm toplumun çıkarlarını gözeterek, toplumun değer yargılarını esas alarak, tarafsız, dürüst ve güvenilir olmak zorundadır. Doğru olanı yapma ve doğru hareket etme bilincindeki meslek mensubu, mesleğinin gerektirdiği görev ve sorumlulukları yerine getirirken çeşitli sorunlarla karşılaşabilir, çelişkiye düşebilir, ikileme karşı karşıya kalabilir. Bu tür sorunların çözümünde mesleğin sahip olduğu etik değerler ön plana çıkmalıdır. Meslek mensuplarının yasal düzenlemelerin yanı sıra etik değerler çerçevesinde hareket etmesi sayesinde ilgili taraflar doğru ve güvenilir bilgiler alacak ve böylelikle sunulan bilgilerin kullanıcılara olan yararlılığı artacaktır.

Ahlaki konu edinen, ahlaki sorunlar, yargılar hakkında felsefi düşünmeyi ifade eden etik, iyi olanın ve iyi davranışların nasıl olacağına dair bir felsefe dalıdır. Ahlaksal olanın özüyle ilgilenen bu felsefe dalı, hangi davranışların iyi veya doğru, hangilerinin kötü veya yanlış olduğunu araştırır. Etiğin ilgilendiği iki temel konu vardır. Bunlardan ilki bireyin iyi insan olması için taşıması gereken özellikler ve davranışları belirleyip sınırlama getiren kuralların neler olduğudur. Etimolojik olarak aynı kökenden gelmelerine, bazı zamanlarda birbirlerinin yerine kullanılmalarına rağmen etik ve ahlak aynı değildir. Ahlak insanlar arası ilişkilerde uyması beklenen, yapılması veya yapılmaması gereken davranışları ifade ederken, etik kavramsal olarak daha geniş bir anlama sahiptir. Etiğin konusunu ahlak ve ahlakilik

oluşturmakta, iyi ve doğru kavramlarının ne olduğunu araştırmaktadır. Ahlakın bireyin değer ve tutumlarını içeren bir yapısı olmasına rağmen etik, bireysel ve toplumsal alanda ve kişilerin kurduğu ilişkilerin temelinde yatan değer ve kurallar ile doğru, yanlış, iyi, kötü kavramlarını ahlak açısından araştırır.

Meslek etiği ilkeleri meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken onları meslek kuruluşları tarafından belirlenmiş kurallar doğrultusunda davranmaya zorlayan ve yönlendiren ilkeler bütünüdür. Ahlak kurallarına nazaran daha yüksek bir ideali ifade eden bu kurallar öncelikle meslek mensubunun vicdanına yöneliktir. Mesleki etik ilkeler örgüt kültürü altında geliştirilebilir. Örgütün güçlü kurulmuş olması ve uyumluluğu etik ilkelerin etkinliğini artırmaktadır. İş yaşamına yönelik iyi – kötü, doğru – yanlış, haklı – haksız uygulamalar ile örgüt içindeki bireylerden gerçekleştirmesi istenen davranışların tanımlanması, mesleki etik ilkelerle mümkün olabilir. Her mesleğin kendine özgü biçimi, yöntemi, kuramı, teknolojisi, inançları vardır. Tüm bu farklılıklar göz önüne alındığında etik ilkelerin amacı yasal düzenlemelerle ahlaki davranışları geliştirmektir. Meslek örgütü tarafından geliştirilen bu ilkeler, üyelerini mesleğin gerektirdiği standartlar ve prensipler çerçevesinde davranmaya zorlayan, kişisel çıkarlardan çok toplumsal faydayı ön plana çıkaran kurallardır. Sunduğu kamusal hizmet nedeniyle devlete, topluma, mesleki kuruluşlara ve müşterilerine sorumluluğu olan muhasebe meslek mensubu, etik kural ve ilkeleri temel alarak hareket etmelidir. Meslek mensuplarının sorumluluk, güvenilirlik, dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik, mesleki yeterlilik ve özen gibi temel etik ilke ve standartlar çerçevesinde hareket etmeleri mesleğin saygınlığını ve itibarını da artıracaktır.

Muhasebe meslek etiği ile ilgili gerek ulusal gerekse uluslararası boyutta pek çok düzenleme yapılmıştır. Meslek mensuplarının uyacağı etik ilkeler Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından geliştirilmiş, ülkemizde de IFAC'ın üyesi olan Türkiye Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından yasal çerçeve içinde yürürlüğe alınmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının meslek örgütü çatısı altında, etik ilkeler ve kurallar çerçevesinde mesleki faaliyetlerini sürdürmelerinde etik eğitiminin önemi büyüktür. Ülkemizde muhasebe eğitimi orta öğretimde lise düzeyinde, yüksek öğretimde ise ön lisans, lisans, ve yüksek lisans düzeyinde yapılmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB) muhasebe ve etik eğitimi ile ilgili standartlar geliştirmiştir. Meslek mensubu adayları olan öğrencilerde etik karar alma ve etiksel duyarlılığın geliştirilmesi, etiksel sorunların çözümüne yönelik beceri kazandırılması etik eğitiminin amaçlarıdır. Ahlaki bir olayın doğru - yanlış, iyi - kötü olduğuna dair karar vermek ancak ahlaki yargı ile mümkün olabilir. Ancak bu karar aşamasında bireyler farklı ahlaki olgunluk düzeyinde olabilirler. Bireyler arasındaki ahlaki olgunluk düzeyinin farklılığından kaynaklanan sorunları aşmada en önemli unsur meslek mensuplarına yönelik etik eğitimidir.

Bu tez çalışmasının amacı muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşum düzeyini belirlemektir. Muhasebe eğitiminin farklı kademelerinde olan öğrencilerin etik algılarını belirlemek amacıyla anket uygulanmış ve çıkan sonuçlar istatistiksel analiz yöntemleriyle değerlendirilmiştir.

Beş bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümde felsefi olarak etiğin tanımı yapılmış, ahlak kavramı üzerinde durulmuş, etik ve ahlak arasındaki benzerlikler, farklılıklar açıklanmıştır. İkinci bölümde meslek ve meslek etiği kavramları ile muhasebe ve muhasebe mesleği kavramları anlatılmış ve 3568 Sayılı Kanun'a göre muhasebe mesleğinin fonksiyon ve görev dağılımları açıklanmıştır. Ayrıca muhasebe mesleğinde meslek etiğine duyulan gereksinim, muhasebe mesleğinde meslek etiğine yönelik teleolojik ve deontolojik yaklaşımlar, etik ikilemler ve muhasebe meslek etiği konuları üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümde başta IFAC olmak üzere muhasebe meslek etiği ile ilgili kurum ve kuruluşlar anlatılmış ve IFAC tarafından geliştirilen etik kuralları ile ülkemizdeki meslek etiği kurallarına yönelik düzenlemeler açıklanmıştır. Muhasebe ve etik eğitiminin kavramsal olarak açıklandığı dördüncü bölümde muhasebe eğitimi, etik eğitimi, muhasebe mesleğinde etik eğitiminin yanı sıra Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi'nin (IAESB) muhasebe eğitimiyle ilgili çalışmalarına değinilmiştir. Beşinci bölümde anket kapsamında elde edilen veriler değerlendirilmiş ve hipotezler kurulmuştur. Araştırmanın hipotezleri test edilirken Microsoft Excel'in istatistik araçları kullanılmış ve güvenilirlik, T-testi, tek yönlü varyans analizi (ANOVA) ve korelasyon analizi uygulanarak bilgisayar ortamında değerlendirilmiştir. Gerçekleştirilen analizler muhasebe mesleği eğitim sürecindeki öğrencilerin etik algılarının oluşum düzeyini belirlemeye yönelik olup etik eğitiminin yeterli olup

olmadığı konusunda yol göstermektedir. Son olarak sonuç ve önerilere yer verilerek çalışma tamamlanmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

ETİK VE ETİKLE İLGİLİ KAVRAMLAR

Bu bölümde etik ve ahlak kavramları anlatılarak bu iki kavram arasındaki ilişki, benzerlikler ve farklılıklar incelenecektir.

1.1 Felsefi Olarak Etik Kavramı

Etik terimi eski Yunanca'daki tanımıyla ahlaksal huy ya da karakterine karşılık gelen "ethos" sözcüğünden türetilmiştir. Ethos hem insanların özgül ahlaksal karakteriyle hem de toplumların genel yaşama biçimleriyle yakından ilgili olan bir bilim dalı (Güçlü, E. Uzun, S. Uzun ve Yolsav, 2003: 502) olup gelenek, görenek, töre, alışkanlık, yerleşik hale gelmiş duygululuk hali, huy, karakter, mizaç gibi anlamları vardır (Özlem, 2014: 27). Eski Yunanca'da iyi bir "varoluş tarzı", bilgece bir eylem yolu arayışı anlamındaki etik, felsefenin pratik varoluşu iyi tasarımı etrafında düzenleyen parçasıdır (Badiou, 2006: 17).

Kendinden önce ortaya atılan çeşitli ahlak görüşlerini sınıflandırarak sistematik bir şekilde irdeleyip eleştiren ve bu konudaki araştırmalara ilk kez bir sistematik getiren filozof olan Aristoteles'in (MÖ. 384-322) Nikhomakhos'a Etik adlı eseri şu cümleyle başlar; "Her sanat, her öğretisi, bunun gibi her eylem ve her istençli karar, herhangi bir "iyi"ye ulaşmaya çabalar görünüyor". İrdeleyici, sınıflandırıcı, temellendirici ve eleştirisel tavrı nedeniyle kendisini etiğin kurucusu olarak gördüğümüz Aristoteles'in Nikhomakhos'a Etik adlı eserinde geçen "Etik" sözcüğü o günden beri ahlak felsefesinin karşılığı olarak kullanılmaktadır (Özlem, 2014: 26).

Felsefenin bir dalı diğer bir deyişle ahlak felsefesi olarak da adlandırılabilir etik, aynı zamanda ahlak, ahlakla ilgili sorunlar ile ahlaki yargılar üzerinde felsefi düşünmedir (Frankena, 2007: 20). Ahlakı konu edinen bir felsefe dalı olarak da tanımlanan etik, kullandığımız ahlaki terimler ile yargılarımızın statü analizini yapar

ve takındığımız ahlaki tutumlarımızın ardındaki yargılarımızı konu edinir (Nuttall, 2011: 15). Etiğin, herhangi bir ahlak geliştirme, ahlaklar çokluğuna yenisini ekleme veya bireylerin ahlaka uymalarını örgütleme gibi bir görevi yoktur. Tam tersine etik, ahlak denen fenomeni inceleme yani pratik bir etkinlik alanı olan ahlaki, teorik bir inceleme konusu kılan felsefi disiplindir (Özlem, 2014: 27). Etiğin amacı temellendirilmiş sonuçlara varmaktır ve bu süreçte ahlakileştirmek, ideolojiye dönüştürmek veya dünya görüşü ortaya koymak gibi amacı yoktur. Konusu olan ahlaki eylemleri belirli bir yöntem kullanarak ele alır (Pieper, 2012: 18). Etik terimi ahlaki sorunlar, ahlaki yargılar, ahlaki kodlar, ahlaki kanıtlamalar, ahlaki deneyimler, ahlaki bilinç veya ahlaki bakış anlamlarında da kullanılan bir terimdir (Frankena, 2007: 23).

Ahlak üzerine sistemli bir şekilde düşünme, soruşturma, ahlaki hayata dair bir araştırma ve tartışma olarak da tanımlanan etik (Cevizci, 2003: 118) insanın eylemlerini konu alır ancak bir eylem kuramı olduğu da söylenemez. Çünkü etiğin konusunu her türlü insan faaliyetleri, eylemleri, davranışları değil, özellikle ahlakiliği vurgulayanlar yani ahlaki olanlar oluşturmaktadır (Pieper, 2012: 17-18).

Günlük hayattan kaynaklanan etik (Türkeri, 2014: 12) insanların davranışlarının ve eylemlerinin temelini araştırılmasıyla ilgilidir (Aydın, 2012: 5). Etiğin ana konusu eylem ve eylemle ilgili tüm unsurlar denebilir yani kişiyi eyleme götüren etkenler kadar, eylemin içinde yapıldığı koşullar, eylemin yöneldiği şey, eylemin sonuçları, eylemin doğruluğu - yanlışlığı ve gerektiğinde eylemin doğruluğunun temellendirilmesi de etiğin alanını oluşturur (Tepe, 2011: 16). “İyi” ile iyi olanın, iyi davranışların doğasının, özünün ve kaynaklarının araştırmasını yapan etik, “İnsan için iyi bir yaşam ne tür bir yaşamdır?”, “Doğru bir yaşam için hangi seçimlerin yapılması gereklidir?” ve “Nasıl bir yaşam yaşamaya değerdir?” gibi birbirini tamamlayan sorularla “Nasıl yaşamalı?” sorusuna cevap arayan bir felsefe dalı olarak tanımlanabilir (Güçlü ve diğ., 2003: 500-501). Etik teoriler olarak adlandırılan teoriler “İnsan nasıl davranmalı?”, “İnsan için iyi hayat nedir?” gibi sorularla uğraşır (Türkeri, 2014: 11). İstenilecek bir yaşamın araştırılma ve anlaşılması etkinliği olan etik, bütün etkinlik ile amaçlarının yerli yerine konularak neyin yapıp neyin yapılamayacağını, neyin istenip neyin istenmeyeceğini ve neye sahip olunup neye sahip olunamayacağını bilmesidir (Aydın, 2012: 8). İnsanlarla olan ilişkilerimizde ve belirli durumlarda kendi isteklerimizi değerlendirmek için

ölçüt getiren etik ilkeler içeriksizdirler; yani bireylere nasıl davranması gerektiğini söylemezler; belirli bir durumda neyin istenmesi gerektiğini söylerler. Bu ilkeler, insanlarla ilişkilerde neyi isteyerek, nasıl ve ne tarzda eylemde bulunulması gerektiğini söyleyen ilkelerdir (Kuçuradi, 1994: 31). Etiğin bu içeriksiz ve soyut yapısını Alain Badiou (2006) şu şekilde tanımlamaktadır:

“Aslında bugün etik, “olup bitenler”le nasıl ilişki kurduğumuzu belirleyen bir ilkeye, tarihsel durumlarla (insan hakları etiği), teknik – bilimsel durumlarla (tıbbi etik, biyo-etik), “toplumsal” durumlarla (bir arada yaşama etiği), medya durumlarıyla (iletişim etiği) vb. ilgili yorumlarımızı düzenlemenin muğlak bir biçimine işaret etmektedir” (s.18).

Bireyin toplumsal ve kişisel yaşamında yer alan ahlak davranışları ile ilgili sorunları ele alıp inceleyen ve ahlaksal olanın özünü araştıran bilim dalı olan etiğin kendisine ödev edindiği sorular, “iyi nedir?” ya da “Ne yapmalıyız?” türünden sorulardır (Akarsu, 1998: 74). Nelerin iyi veya doğru, kötü veya yanlış olduğunun araştırmasını yapan etik aynı zamanda insan hayatının gerçek anlamının ne olması gerektiğini soruşturur. Ahlaklı ve erdemli bir yaşam için gerekli unsurların da irdelendiği ve felsefe dalı olarak da tanımlanan etiğin en temel özelliği, onun genelliği, argümantatif yapısı ve iddialarını kanıtlama ve temellendirme çabasıdır (Cevizci, 2003: 119). Ahlak üstüne bir düşünme etkinliği olan etik, tek tek ahlaklar ve ahlak öğretileri üzerine düşünme etkinliği olmaktan çok bunlarda geçen “iyi”, “kötü”, “mutluluk”, “yarar”, “haz”, “irade”, “erdem”, “ödev”, “değer”, “sorumluluk”, “özgürlük”, “adalet”, “eşitlik”, “gereklilik” gibi kavramların anlamlarını en geniş düzeyde çözümlenmeyi üstlenen bir felsefi disiplindir (Özlem, 2014: 178). Etik, belli isteklerimize sadece kişisel değil, evrensel bir anlam yükleme çabasıdır (Russell, 2008: 138).

Felsefeci C.Soloman’a göre etik iki temel konuyla ilgilidir. Bunlardan birincisi iyi insan olmak için gerekli özellikler, ikincisi ise bireylerin davranışlarını belirleyip sınırlama getiren kuralların neler olması gerektiğidir (Aydın, 2012: 5). Etiğe göre eylemde bulunan kişi, aktarılan geleneksel kurallar ile değer ölçülerini uygulamadan önce sorgulayan ve bunları kavrayıp üzerinde düşünerek iyiyi gerçekleştirme adına bunları alışkanlığa dönüştüren kişidir (Pieper, 2012: 31).

İnsanlar arası ilişkilerde eylemin ne olduğunu, bir eylemin ne gibi öğelerden oluştuğunu ve ne gibi belirleyicileri olduğunu inceleyen etik, felsefenin insanlar arası

ilişkilerde değer sorunlarını inceleyen ve bu konuda bilgi ortaya koyan dalıdır. Etiğin sağladığı bilgiler, tek başına yeterli olmayan ama onsuz da olunamayacak insanca yaşayabilmenin ön şartıdır (Kuçuradi, 1994: 34).

Pieper' göre (2012: 19) etiğin amacı şunlardır:

1. Ahlaki nitelik açısından insan pratiğini açıklama,
2. Bireyin eleştirel ve ahlaki bir bilinç geliştirilebilmesi amacıyla etik argüman sunma ve sunulan bu argümanları temellendirme sürecine girebilme,
3. İnsanı sevmeyi öğretebilme ve bu amaçla ahlaki eylemin bireyin istediğinde gerçekleştireceği, istemediğinde vazgeçeceği keyfi bir hareket olmadığı; tam tersine insani varlığı ile alakalı bir nitelik ifadesini temsil ettiğinin gösterilmesi.

1.2 Ahlak Kavramı

Bir kişinin ya da bir insan topluluğunun belirli bir tarihsel dönemde belirli türden eğilim, düşünce, inanç, töre, alışkanlık, görenek ve bunlarda içerilen değer, buyruk, norm ve yasaklara göre düzenlenmiş ve bu haliyle gelenekleşip yerleşmiş yaşam biçimine ahlak (moral) denir (Özlem, 2014: 19-20). Ahlak öncelikle ve büyük ölçüde toplum içinde bir şekilde oluşturulmuş olan norm ve kurallar sistemine karşılık gelmektedir. Bu açıdan ahlak insanların davranışlarını ve birbirleriyle olan ilişkilerini düzenlemek amacıyla oluşturulmuş eylem kuralları, normlar silsilesi ve değerler sistemi olarak tanımlanabilir (Cevizci, 2014: 13).

Başka bir tanımlamaya göre bir bilim dalı olan ahlak, toplumların belirli dönemlerindeki toplumsal ve bireysel davranış kurallarını belirler ve inceler (Hançerlioğlu, 1996: 8). Etimolojik olarak Latince “mos” kelimesinden gelen “moral” yani dilimizde kullandığımız şekliyle ahlak kelimesi de Arapça “hulk” kökünden gelmektedir ki bu kök de gelenek, görenek, töre, alışkanlık, huy, karakter gibi anlamlar taşımakta (Özlem, 2014: 27) olup bireyler arası ilişkide uyulması gerekli manevi yani tinsel kural ve ilkeleri içermektedir (Köknel, 2000: 81). Batı dillerinde ahlak sözcüğünün kökeninde yatan Latince “mores” sözcüğü ayrıca uzlaşmalar, pratikler, davranış kodları, belirli bir kişinin ya da grubun karakteri gibi anlamlar da taşımaktadır (Güçlü ve diğ., 2003: 25).

Ahlak bütün rasyonel, akıl sahibi kişiler için geçerli olup başkalarını etkileyen davranışı yöneten; kötülük ya da acıyı / zararı azaltmayı amaçlayan formal bir kamusal sistemdir (Cevizci, 2003: 93). Ahlak bireyin bütün unsurlarıyla hazır bulunduğu norm ve kurallar bütünü olup ilke kavramından çok düzen kavramına karşılık gelir. Ahlak ortaya çıktığı yer ya da toplulukta düzeni tesis eden davranış kuralları ve normlar bütünüdür (Cevizci, 2014: 17). Ahlak bir kültürel çerçevede kabul görerek belirlenmiş ve tanımlanmış değerler bütünü; belirli bir tarihsel süreç boyunca bir insan topluluğunun emir, yasak, norm, değer ve inançlara göre düzenlenmiş, bu düzenlemenin etkisiyle töre ve gelenek haline gelmiş yaşam biçimidir (Cevizci, 2003: 117-118). Bir toplumda kısmen doğal bir biçimde oluşmuş, kısmen uzlaşım ile belirlenmiş, tamamen gelenek yoluyla aktarılmış kural ve normlardan oluşan bir yapı olarak ilgili toplumda bir yandan düzeni tesis eder, bir yandan da o toplumun yaşama pratiğini hayata ve dünyaya bakış tarzını, değer dünyasını meydana getirir (Cevizci, 2014: 13).

Akarsu (1998: 18)' ya göre ahlakın birkaç tanımlaması yapılmıştır. Buna göre ahlak:

1. Belli bir tarihsel süreçte, belirli insan topluluklarının benimsediği ve bireylerin birbirleri ile olan ilişkilerini düzenleyen törel davranış kural, yasa ve ilkelerin toplamı,
2. Farklı çağlarda ve toplumlarda içerik ve kapsamı değişme gösteren ahlaksal değerler alanı,
3. Bir kişi veya insan topluluğu tarafından benimsenen eyleme kurallarının bütünü,
4. Ahlaksal olan şeylerle ilişkisi olan bir görüşler dizgesi,
5. Felsefenin bir dalı olması sebebiyle ahlak üzerine kavramsal öğretiler ile bireylerin toplumsal ve kişisel yaşamında yer alan ahlaksal eylemleriyle ilgili sorunları inceleyen felsefe öğretisi olarak tanımlanmaktadır.

Ahlakın ilgi alanı, doğru - yanlış, iyi - kötü, erdem - kusur olup yaptıklarımız ile yaptıklarımızın sonuçlarıyla ilgilidir (Nuttall, 2011: 15). Ahlakta söz edilirken insanlararası ilişkilerde kişilerden uymaları beklenen, talep edilen davranışlar dile getirilmek istenir. Bu davranışlar, belirli bir grubun veya genelin iyi ya da kötü saydığı davranışlar olup yapılması veya yapılmaması gerekli (izin verilen - verilmeyen; teşvik edilen - yasaklanan) davranışlardır (Kuçuradi, 1994: 21). İnsan

duygu, düşünce, davranış, tutum ve eylemlerini “vicdanının sesine” uyararak doğru veya hatalı, güzel veya çirkin, iyi veya kötü, olumlu veya olumsuz gibi değerlendirmeye tabi tutarak kendisi veya başkalarıyla olan ilişkide denetim, düzen ve denge sağlamaktadır (Köknel, 2000: 81). Her açıdan yaşamımızın içinde olan ahlak kişinin, grubun, halkın, toplumsal sınıf, ulus veya kültür çevresinin belli bir tarihsel süreç içinde yaşamına girerek eylemlerine yön veren değer, norm, buyruk, inanç, yasaklar topluluğu ve ağı şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Özlem, 2014: 21-22).

Başka bir tanımlamada ahlak bireyin diğer bireylerle, bireylerin kurumlarla ve bireyin devletle olan ilişkilerinde gelenek, görenek ve toplumsal deneyimlerden kaynaklanan, toplumsal uyum, birlik ve dayanışmayı artırıcı ve akıl ürünü olan, toplumdaki sosyal, ekonomik, ve politik yapılara istikrar sağlayan prensip, standart ve değerlerin bütünü olarak tanımlanmıştır (Civelek ve Durukan, 1997: 1).

1.3 Etik ve Ahlak İlişkisi, Benzerlikler ve Farklılıklar

Bir kişinin eylemini değerlendirirken yargılarımızın hangi değerlerle ilgili olduğunu yani tüm insanlar için geçerli aynı anlama gelmek üzere evrensel değerler olup olmadığını ya da değerlerin kişiden kişiye, gruptan gruba, toplumdan topluma, kültürden kültüre değişen aynı anlama gelmek üzere hep görece kalan öznel ölçütlerden mi ibaret olduğunu düşünmeye başlayan birey ahlak üzerinde düşünmeye başlamış ve artık etik veya aynı anlama gelen ahlak felsefesi alanına adım atmıştır (Özlem, 2014: 21). Bireylerin dini inançları ile bireysel felsefe ve güdülleri, neyin ahlaki, neyin ahlak dışı olduğuyla ilgili değerlendirmelerin kaynağıdır. Toplum içindeki farklı etnik, dinsel, ulusal ve cinsel kimliklerin varlığı, farklı ahlak anlayışlarının gündeme gelmesine sebebiyet verir. Buna karşın etiğin konusu istenilen iyi kavramıdır ki bu isteniler iyiler genel geçerliliğe sahip olup ahlaka göre daha evrenseldir (Aydın, 2012: 7). Yani ahlakın yerel olduğu yerde, etik evrenseldir (Cevizci, 2014: 18).

Etik sözcüğü karakter anlamına gelen Yunanca “ethos” sözcüğünden, ahlak ise huy, doğa, yaradılıştan olan haslet anlamlarını taşıyan Arapça’daki “hulk” kökünden gelmekte ve bu iki sözcük birbirlerinin yerlerine kullanılacak şekilde eş değer bir anlamda anlaşılmalıdır (Güçlü ve diğ., 2003: 25). Gerek ahlak ve gerekse etik aynı kökten yani töre, gelenek, görenek, alışkanlık, karakter, huy, mizaç anlamına gelen

bir kökten türemiş olsa bile etik denilince “felsefi açıdan ahlak” anlaşılmaktadır. Etik genel bir ilkeler teorisi olup “ahlakiliğin felsefesi”dir. Ahlak ise hem felsefeden bağımsız bir alandır, hem de etiğin yani felsefenin ana disiplinlerinden birinin temelini oluşturur (Cevizci, 2014: 12-13).

Etik sözcüğü bazı zamanlarda ahlak sözcüğü yerine kullanıldığı gibi bazı zamanlarda da bir birey veya grubun ahlak kodunu veya normatif teorisini ifade etmek için de kullanılır (Frankena, 2007: 22). Ahlaki bir yargıda bulunulmak istendiğinde “doğru”, “yanlış”, “zorunlu”, “iyi”, “kötü”, “şer”, “- meli”, “- malı”, “- mak zorunda” gibi kelimelerden yararlanır (Feldman, 2012: 12). “Bunu yapmak yanlış olur.” türünden bir ahlaki ifadeyi, “Bunu yapmanın yanlış olacağını düşünüyorum.” türünden betimleyici etik ifadeden ayırt etmek güç değildir (Güçlü ve diğ., 2003: 26). Ahlak kural koyucu yani normatifken; etik eleştireldir (Özlem, 2014: 178).

Ahlak kavramı doğru - yanlış, iyi – kötü, erdem - kusur ile davranışlar ve bunların sonuçlarının değerlendirilmesiyle ilgili olup (Aydın, 2012: 4) bireylerin birbirleriyle olan ilişkilerinde uymaları gereken ilkeleri ve kuralları içermektedir (2012: 5). Etik ise nasıl davranılması gerektiğini bireye gösteren sağduyuyla ilgili sorumluluk ve görevleri ifade ederken doğruyu yanlıştan ayırma yeteneği ve doğruyu uygulama eğilimiyle ilgilenir (Sözbilir, 2000: 20). Etiğin konusu ahlak ve ahlakılıktır. Etik tarafından yöneltilen sorular da tekil eylemlere yönelik, somut ve özel durumlarla ilgili olmadığı için ahlak sorularından ayrılırlar. Etik sorular ahlak ilkesini ya da ahlakiliği öngören eylemleri yargılama ölçütünü sorgularlar. Ahlaki norm ve değerlerin geneli bağlayıcı nitelikte olduğu koşulları araştırarak genel bir bakışla ahlaki eylemi konu alan etik sorular bu yönüyle ahlak sorularından ayrılırlar (Pieper, 2012: 33). Ahlak bireye kimlik ve değer bilinci verirken kendisini onu bir yere bağlayıp köksüz ve yabancı bir varlık olmasını engeller. Bireye bir hayat doğrultusu verirken bir anlatı sunar. Etik ise ahlaka özgü anlam dünyasını kavramayı mümkün kılan felsefeyi veya ilkeleri temin eder, ahlak adı verilen pratik hayata, genel bir çerçeve temin etmek suretiyle bir yapı kazandırıp temel sağlar (Cevizci, 2014: 20).

Ahlak, fiili ve tarihsel süreçte toplumsal, grupsal ve bireysel düzeyde yaşanan bir fenomendir. Etik ise bu fenomeni ele alarak ahlakla ilgili görüş ve önerileri irdeleyen, sınıflandırma yaparak farklılık ve benzerlikleri ortaya koyan ve bunları

karşılaştıran ve eleştiren bir felsefi disiplindir (Özlem, 2014: 26-27). Her ahlak, açık veya örtük bir etik yön içerir; diğer bir deyişle her etik bir ahlak, her ahlak bir etik içerir. Herhangi bir tekil ahlaktan, ahlak anlayışından, bir ahlaksal tavırdan bağımsız bir etik olamaz. Her etik herhangi bir veya birden fazla ahlakın belirli ilke ve kabullerini içerir ve içermek zorundadır (2014: 181-182).

Ahlak felsefesi olarak tanımlanan etiğe karşın, ahlak etiğin araştırma konusu olduğu için etik ve ahlak kavramları özdeş değildir. Etik ile ilgili kuramlar, ahlakın kökeni ve özü ile toplumsal yaşam içindeki işlevi üzerine görüşlerini dile getirir. Bunun yanı sıra etiğin bir diğer görevi ise toplumsal yaşamın norm ve değerlerinin yanı sıra bireylerin bir arada yaşayabilmelerinin gerekleri, bireyler ile toplum arasındaki ilişkileri, kişisel yaşamın amaç ve anlamı üzerine görüş beyan etmektir (Çalışlar, 1983: 135). Ahlak ise idealler ve kültürel değerlerle ilgili doğrular ile yanlışları ve bu değer ve ideallere uygun davranışları belirleyen bir unsurdur. Geniş tabanlı bir kavram olan ahlak, nasıl davranılması gerektiği ile ilgili yazılı olmayan standartlar içerir. Ahlakın bu yapısına karşılık soyut kavramlara dayalı olan etik, bu kavramların ne anlam içerdiğini tanımlamaya çalışır (Aydın, 2012: 6).

Etik ahlakal yargılar vermez ancak bu yargılarda ne söylenmek istendiğini analiz eder. Bu yönüyle bakıldığında etik, bir ahlak yargıları mantığı olarak karşımıza çıkmaktadır (Özlem, 2014: 178). Bir disiplin olarak etiğin günlük yaşam pratiğine yansıyan kurallar demeti olan ahlak, toplumda var olan ve toplumdaki davranışları, tutumları ve inançları yönlendiren değerler sistemi olarak adlandırılabilir. Ahlak, günlük yaşamda bireylerin nasıl yaşamaları gerektiğini pratik açıdan ayrıntılarıyla düşünürken etik, ahlaka göre daha somut ve kuramsal bir bakış açısı gerektirmektedir (Aydın, 2012: 7). Günümüzde etik, genellikle iş hayatındaki davranış biçimlerini irdeleyip düzenleyen; ahlak ise daha çok bireylerin sosyal yaşamdaki ilişkilerini düzenleyen disiplinler olarak kabul edilmektedir (Kolçak, 2013: 3).

Etik bir eylemin, ahlaki olarak tanımlanabilmesi için gerekli olan bütün koşulları soyut olarak yani ilkesel ve genel olarak tartışır. Bundan dolayı etik hangi somut amaçların iyi ve tüm bireyler açısından ulaşılmaya değer amaçlar olduğunu belirlemekten çok kriterleri belirler ve bu kriterleri esas alarak hangi amaçların iyi amaçlar olarak bağlayıcı olabildiğini gösterir. Etik iyinin ne olduğunu söylemez, bir şeyin iyi olduğunun sonucuna nasıl varıldığıyla ilgili yorum yapar. Etiğin işlevi ahlak

üretmek değildir, etik sadece ahlak üzerine konuşur (Pieper, 2012: 29). Tek tek her bireyin şekillendirdiği somut bir ahlaki hayatı vardır ve olması gerekir ve bu hayatın içinde bir şekilde taşınan veya cisimleştirilen bir takım ahlaki değerlerin, peşinden koşulan ideallerin bulunması vazgeçilmezdir. Etik veya ahlak felsefesi kural ve normların varsaydığı anlam ve değer dünyasını anlayıp açıklamaya yönelik ilkeler bütünüdür. Başka bir deyişle etik, ahlaki hayatı ele alıp tartışan, moral değerlerle ideallerden meydana gelen ahlak olgusuna yönelik felsefi disiplindir. Ahlakın eylemin pratiği olduğu yerde, etik eylemin teorisi olmak durumundadır (Cevizci, 2014: 18).

Ahlak olgusuna bakıldığında çeşitli gruplarda geçerli olan değer yargılarında değişiklik olduğunu, aynı gruplarda da zamanla bu değer yargılarının değiştiği görülmektedir. Yasaklanan davranışlar zaman içinde teşvik edilen davranışlar olabilmekte, aynı eylem farklı ahlaklar açısından hem iyi hem de kötü olarak değerlendirilebilmektedir (Kuçuradi, 1994: 22). Ahlak kurallarının bu değişkenliğine karşılık etik ilkeler özellikle meslek etiğiyle ilgili ilkeler evrensel olma arayışındadır ve ahlak kuralları ile karşılaştırıldığında kolay kolay değişmemektedir (Aydın, 2012: 8).

Etik ve ahlak kavramları birbirleriyle bütünleşmiş iki kavram olup ikisi arasındaki benzerlik ve farklılıklar şu şekilde sıralanabilir (Mahmutoğlu, 2009: 244-246):

1. Etik, ahlak felsefesi olarak da tanımlanırken ahlağın kuram yönünü meydana getirmekte, prensip ve kaideler oluşturarak ahlak konusunda düşünsel açıdan değerlendirme yapmaktadır.
2. İyi - kötü, doğru - yanlış kavramları ile kişinin hayatının gayesinin belirlenmesini, hayatında faziletli bir insan olmasının hayatına katacaklarını inceleyen düşünce sistemi olan etik, iyi ve doğru kavramlarını tanımlarken davranışın iyi veya yanlış olmasına karar veren unsurların belirlenmesi konusunda çalışmaktadır.
3. Ahlak, birey tarafından sonradan edinilen tutum ve davranışlar ile toplum tarafından benimsenen değer sisteminin adıdır. Etik ise iyi – doğru gibi kavramların içeriğini araştırmaktadır.
4. Etik genellikle kuralların karşısındaki tavırları açıklar. Ahlak ise duygusal yönünü içerir.

5. Ahlak ve ahlakla ilgili sorun ve yargılarla ya da ahlaki sorun ve yargılarla ilgili felsefe dalı olarak tanımlanabilecek etik sözcüğü, bazı durumlarda ahlak sözcüğü gibi kullanılmakta, bazı durumlarda ise birey veya grubun normatif teorisini ifade etmek için kullanılmaktadır. Etik ve ahlak kavramları iyi veya doğru kavramları ile aynı anlamda kullanılırken, etiğe aykırı ya da ahlaka aykırı kavramları ise zıt anlamlarda kullanılmaktadır.
6. Ahlak üretmeyen etik sadece ahlak hakkında konuşur. Etik, ahlakla ilişkili problemleri genel, soyut ve ilkesel değerlendirir. Etik bir şeyin iyi olduğu hükmünün nasıl verildiğini açıklar ve ahlak kavramını temel alarak eylem ve tutumlara anlam kazandırır.
7. Ahlak bireyin değerlerini ve tutumlarını içerir. Etik ise bireylerin kişisel ve toplumsal ilişkilerinin temelindeki değer ve kurallar ile iyi, kötü, doğru, yanlış kavramlarını ahlaki açıdan inceleyen felsefe disiplini.
8. Etiğin soyut ve kuramsal yapısına karşın değerler sistemi olarak da tanımlanabilecek olan ahlak, toplumdaki inançlar ile davranışları yönlendirir.
9. Ahlak, etiğin yaşama yansıyan kurallar bütünüdür. Yani ahlak “ben”, etik ise “biz” anlamındadır.
10. Etik pusula gibi gidilecek yere ulaşılmasına imkan sağlar, eylem veya davranışın ne olması gerektiğini buyurmadan veya yasaklamadan ahlaki olup olmadığını göstererek davranışa yönlendirir.
11. Etik bireyi davranışa zorlamaz sadece eylemle ilgili düşünceye ahlak açısından katkıda bulunur.
12. Etik, davranış ve eylemleri gerçekleştiren bireyleri bilgilendirip aydınlatır ancak bu davranış ve eylemleri belirlemez. Amacı, eylemler ile davranışları sorgulayıp şeffaf bir yapıya kavuşturmadır.
13. Ahlakilik konusu, etiğin çalışma alanıdır ancak etik ve ahlak soruları birbirinden farklılık göstermektedir. Ahlak, somut ve kişisel sorgulamalar yaparken etik, ahlakiliği ifade eden davranış ve eylemlerle ahlak ilkesini sorgulamaktadır.
14. Etiğin amacı ahlaki eylemlerin yerini tutmak değil bunların bilgi kaynaklı yapısını ortaya çıkarmak, ahlakla ilgili davranış modelleri ile temel tutumları inceleyip anlama, öte yandan davranış, tutum ve eylemleri

açıklamaya yönelik normlar belirlemektir. Ahlakla ilgili fikir üretme, inceleme, irdeleme, tartışma ve soruşturma yoluyla ahlaki sorunlarla ilgilenen etik, karmaşık yapıdaki ahlaki davranışların açıklaması ve anlaşılmasını sağlamaktadır.

15. Etik, eylemin yapısına rağmen ahlaki olarak tanımlanabilmesi için gerekli şartları formal olarak yeniden oluşturarak ahlakla ilgili problemlerin tamamını kavramsal, genel ve soyut alanda değerlendirmektedir. Etik, hangi somut amaçların iyi ve elde edilmeye değer amaçlar olup olmadığını belirlemek yerine ölçütleri belirleyerek bunlara göre iyi amacın ne olduğunun bağlayıcı bir şekilde kabul edilmesi gerektiğini gösterir. Bu yönüyle etik ilkeler, bir şeyin iyi olup olmadığını değil, o şeyin iyi olduğuna nasıl hükmedildiğini ve bu hükme nasıl varıldığını ifade eden ilkelerdir.
16. Ahlaki sorular genellikle bildirme ve emir kipi ifadeleri içerir. “Yalan söylemeyeceğine söz ver.”, “Sadakat göstereceğine söz ver.”, “İşini düzenli ve titiz yap.”, “Saygılı davran.”, “Yardım et.” gibi emir ifadelerinin yanı sıra “Yardımsaver olmak bir erdemdir.”, “Başarılı olmak için çok çalışmak gerekir.” türünden bildirme cümleleri buna örnek verilebilir. Etik ise ahlaka göre daha temel ve genel soruları ele almaktadır.
17. Somut eylem talimatları ve kurallar ortaya çıkaran ahlaktan farklı olarak etik, genellikle iyi davranma hedefinde olanları farklı durumlarda önem taşıyan normları sorunlaştırmaya ve özel durumlar söz konusu olduğunda ne yapılması gerektiğiyle ilgili karar vermeye çağırmaktadır.
18. Etiğin bireyleri ahlaklı yapma özelliği yoktur, bireyler ancak kişisel istek ve tercihleriyle iyi veya kötü birey olarak değerlendirilebilir.
19. Etik, mükemmel bir ahlak oluşturamayacağı, topluma eylem ve davranışlarında mecburiyet getiren davranış kurallarının ne olması gerektiğiyle ilgili bir katalog sunmadığı gibi olaylar koleksiyonu olarak da adlandırılmaz. Belirlenmiş olan ahlaki normlara bakarak hangi durumda ne yapılması gerektiğiyle ilgili üst düzey ahlaki merci olarak da tanımlanamaz. Etikten beklenen, eylemde bulunan bireylerin ahlaki açıdan yetkinlik kazanmalarını sağlayıp bunların uygulanmasını yönlendirmekten ibarettir.

1.4 Etiğin Sosyal Kodları

Bu bölümde etiğin sosyal kodları olan kültür, değer, norm, ilke, kural ve standart kavramları anlatılacaktır. Ayrıca etik kod kavramı, etik davranışın kriterleri ile etik kuramlar incelenecektir.

Kültür: İnsan – doğa çatışmasından doğan kültür, insanın ifa ettiklerinin tamamıdır. Gelenek, görenek, inanç sistemi, aile yapısı ve ekonomi sistemi gibi unsurlar, kılık, kıyafet, kullanılan teknolojik materyaller, sanat, inançlar, bilgi, yargılar, davranış çerçeveleri, beklentiler ve toplumun amaçları kültür kavramını meydana getiren unsurlardır. İlkel insan hayatından teknoloji, bilim ve sanat alanlarında günümüzün çağdaş düzeyine kadarki geçirilen evrim, kültürel açıdan birikim ve gelişme neticesinde oluşmuştur (Köknel, 2000: 67). İnsanın yarattığı bütün araç ve gereçler maddi kültür; insanın yarattığı bütün anlamlar, değerler ve kurallar manevi kültüre örnek verilebilir (Kongar, 1994: 19).

Bir ulusun üyeleri tarafından üretilmiş, maddi ve manevi değerlerin bütünü (Başaran, 2008: 387) olan kültür, toplumun tüm yaşam biçimi olup insan davranışlarının öğrenilen yönüdür. Özel kültür, toplumdaki bireylerin toplu olarak paylaştığı yaşam biçimi yani bireylerin duyguları, düşünceleri ve hareketleriyle oluşan kalıplardır (Tezcan, 1987: 21). Kültür ulus üyelerini birleştirir, kişinin değil ulusun malıdır; özel değil geneldir ve kuşaktan kuşağa öğrenilerek aktarılan ortak yaşam biçimidir (Başaran, 2008: 387). İnsani yaşam için kültür şarttır. Kültürleşme sayesinde insan kültürü, kültür de insanı yaratır. Kültürün içe dönüşüm süreci olan kültürleşme ile kişi kültürünü oluşturan duygu, düşünce ve eylem biçimlerini özümser. İnsan davranışlarının öğrenilen kısmı olarak tanımlanıp toplumsal kalıtım olarak adlandırılacak kültür, toplumsal grupta kuşaktan kuşağa aktarılır (Tezcan, 1987: 21-22).

İnsan kişiliğini oluşturan özelliklerin kaynağı olan kültür, norm ve değerlerin öncülüğünde insan davranışlarını yönlendirir (Başaran, 2008: 387). İnsanların bireysel ve toplumsal sorunlarının çözümü için yaşanan kültürün tüm unsurlarından yararlanılır. Bireyin kendisi, toplumsal yapı ve kültür etkileşimindedir (Köknel, 2000: 67).

Kolçak (2013: 48)'a göre kültürün toplumlar üzerindeki fonksiyonları şunlardır:

1. Bireyin davranışlarını yönlendirerek toplumsal düzenin sağlanması,

2. Topluma kimlik kazandırılarak toplumun diğer toplumlardan farklı kılınması,
3. Biz bilincinin ve dolayısıyla toplumsal dayanışma ve birlik duygusunun oluşturulması,
4. Sosyalleşme olarak adlandırılan toplumsal kimliğin oluşumunun sağlanması.

Bu temel işlevlerinin yanı sıra kültürün diğer işlevleri şunlardır (Uzunçarşılı, Toprak ve Ersun, 2000: 5):

1. Kuruluş açısından neyin önemli olduğunu belirler,
2. Bireylerin nasıl davranması gerektiğini açıklar,
3. Bireylerin birbirleri ile olan etkileşim biçimini belirler,
4. Ne için çaba gösterilmesi gerektiğini belirtir,
5. Çalışanlara çalıştıkları organizasyonla ilgili aidiyet hissi verir,
6. Organizasyonel kimliğin oluşmasını sağlar,
7. İnanç ve değerlere yönelik bağımlılık yaratır,
8. Organizasyon içinde çalışanları birbirine bağlar,
9. Günlük çalışmalarda rehberlik yapar,
10. Davranış biçimlerini belirler.

Toplumun birlikte oluşturduğu değerler olarak ifade edilen kültürün, toplum içinde oluşturulan etik ilkeler üzerinde doğrudan etkili olduğu söylenebilir. Birçok toplumda kabul gören ve evrensel olarak kabul edilebilecek etik ilkeler mevcut olmasına rağmen toplumların farklı kültürlere sahip olmaları, etiğin temelini oluşturan doğru ve yanlış kavramların algılanmasında da farklılık gösterebilmektedir. Yalan söylemek, hırsızlık, çevreye zarar vermek, rüşvet, çalışma yaşamında adil olmayan uygulamalar vb. konular birçok toplum açısından evrensel ve kabul edilemez etik dışı uygulamalardır. Evrensel olarak kabul edilmesine rağmen rüşvet gibi bazı etik dışı davranışlar bir toplumda meşru görülebilmektedir. Bu yönüyle etik ilkeler içinde bulunduğu toplumun kültürel yapısından diğer bir deyişle kültürünü belirleyen tüm unsurlardan etkilenmektedir (Karacan, 2014: 20-21).

Toplumdaki bir gruba ya da bir kuruluşa üye olmak, üye olunan yere uyum sağlamayı zorunlu kılar. Ortak amaçlar, standartlar, değerler, alışkanlıklar, davranışlar, felsefe ve idealleri paylaşmak uyum sağlamanın altyapısını oluşturur. Bu nedenle bir kuruluştaki çalışan ve onun üyesi olan bireyler de örgütün kültürel

özelliklerini benimseyerek, köklü gelenekler, ahlaksal tavır ve alışkanlıklar oluştururlar (Uzunçarşılı ve diğ., 2000: 4).

Değer: Değer bir kişi, nesne, inanç, işlem, düşünce, süreç ve eylemin yararını, iyiliğini, güzelliğini, doğruluğunu ve istenilebilirliğini belirleyen nitelik ve niceliğe ilişkin bir inanç olup bunların değerlendirilmesinde kullanılır. Diğer bir deyişle değer, bir nesnenin önemine ilişkin inançtır. İnanç olan değer insandan insana değişir ki bu yüzden her insanın değerleri kendine özgüdür (Başaran, 2008: 389). Toplumsal yaşamda her şey değerlere göre algılanmakta ve bu değerlerle karşılaştırma yapılmaktadır. Bireyler, içinde yaşanılan grubun, toplumun ve kültürün değerlerini genellikle benimser; muhakeme ve seçimlerde bu değerleri ölçüt olarak kullanırlar (Ekici, 2013: 25). Değerler aracılığıyla insanlar içinde buldukları toplumsal ilişkilerin, hedeflerin ve tarihsel görevlerin bilincine varır ve bu değerlerin yardımıyla kendilerini topluluk içinde bir yere koyar; kendi çıkarlarını, normlarını, yaşam biçimleri ve dünya görüşlerini kişisel olarak oluştururlar (Çalışlar, 1983: 66).

Fichter sosyolojik anlamda değerleri, grubun veya toplumun, kişilerin davranış örneklerinin, amaçların ve diğer sosyo - kültürel şeylerin önemlerini ölçmeye yarayan ölçütler olarak tanımlamıştır (Tezcan, 1987: 113). Değer, bireyin bir eyleme karar verirken ya da bir tercih yapmak durumunda kaldığında alternatiflerden birini seçmeye yarayan, yol gösterici nitelikte, iç yapımıza ait ilke veya inançlardır. Felsefi anlamda değer ise insanın nesne veya bir durumla karşılaşması anında, istek, gaye ve gereksinimine göre o varlığa yüklemiş olduğu manadır. Değer sayesinde insan varlık ya da olguya doğru yönelir ve ona ulaşmak ister (Cevizci, 2006: 51-52).

İnsanın kültürüne özgü davranışlar kazandırmasının kaynağı olan değer; kişiliğinin temel belirleyicisidir. İnsana nelerin iyi, doğru, güzel ya da nelerin kötü, yanlış, çirkin olduğunu göstererek insan davranışlarına yön verir. Böylelikle insanın çevresiyle ilişkisini düzenlemeye, gereksinimlerini karşılamaya aracılık yapar. Değerler sorunları çözerken bulunan seçeneklerin karşılaştırılmasına ve uygun seçeneğin seçilmesine yararlar (Başaran, 2008: 389-390). Başka bir tanımlamaya göre değer karşımızdaki obje veya kavramlar arasında bazılarına önem ya da belli bir anlam yüklemektir (Kolçak, 2013: 5).

Kişiyeye özgü bir değer başkaları tarafından da önemli bulunup benimsendiğinde toplum katında yayılmaya başlar. Bir değer toplum üyeleri tarafından ne denli yaygın paylaşılıyorsa, zamanla kültürün öz değeri haline dönüşür. Toplum üyeleri

karşılaştıkları her nesneye bir değer biçerler (Başaran, 2008: 390). Fichter'a göre değerlerin önemli toplumsal işlevleri vardır ki bunlar (Tezcan, 1987: 115):

1. İnsanların, grupların, kategorilerin toplumsal önemlerini ölçme, toplumsal tabakalaşmayı tayin etme, bireye çevresinin ve diğer üyelerin gözünde hangi yeri işgal etmekte olduğunu gösterme,
2. Toplumdaki maddi şeylerden hangisinin arzuya değer, yararlı ve gerekli olduğunu tayin etmek ve bunlar üzerine dikkat çekmek suretiyle istedikleri ilgileri tahrik etmek,
3. Toplumdaki ideal düşünme ve davranma biçimlerini tayin etme,
4. Toplumsal rollerin seçilmesi ve yerine getirilmesi konularında rehberlik etme,
5. Toplumsal denetim ve baskı aracı olarak etkili olma,
6. Toplumsal dayanışmayı gerçekleştirme, hususlarıdır.

Karşılaşılan etik problemler analiz edilirken ve değerlendirilirken doğru yaklaşımı bulma konusunda yönlendirici en önemli etmen seçilen değerlerdir. Yaklaşım ve değerleri uygulama biçimi, karşılaşılan durumun içerdiği etik unsurların nasıl belirleneceğini ve tanımlanacağını etkiler (Aydın, 2012: 13). Toplumsal yaşamın vazgeçilmez unsurunu oluşturan değerler, bireylerin fikir, tavır ve davranışlarında kriter olarak ortaya çıkmaktadır. Değerler, bir grup veya toplum üyelerinin uymaları gereken veya dikkate almalarının beklendiği genel hale gelmiş ahlaki inançlar şeklinde kavramsallaştırılabilir (Yüksel, 2002: 180-181).

Organizasyonel yapı içindeki sosyal ilkeler olarak tanımlanabilecek olan değerler, bireylere yol gösteren, onlar için neyin önemli olduğunu bildiren standartlardır (Uzunçarşılı ve diğ., 2000: 32). Bir toplumun veya grubun yaşamındaki şeyler, değerler kriter alınarak algılanıp kavranır. Bireyler üyesi oldukları toplum ya da grupların değerlerini benimseyip bu değerleri davranış, düşünce ve tutumlarında ölçüt olarak kullanırlar. Bu sayede bireylerin iyilik, doğruluk, uygunluk, güzellik, önemlilik ve adillik gibi genel yargılarda daha üst seviyeye ulaşma imkanları olur (Yüksel, 2002: 181).

Değerler davranış veya eylemleri motive eden veya yönlendiren temel ve ana inançlardır. Değerler kişinin nasıl davranması gerektiği ile ilgilenirken, etik ahlaki bireyin nasıl davranması gerektiği ile ilgilenmektedir. Bazı değerler etikle ilgilidir çünkü bunlar neyin doğru ve uygun olduğu veya neyin ahlaki görev veya erdem

duygusunu motive ettiğine dair inançları içermemektedir (Mintz, 1995: 5). Etik değerlerin etik kişi değerleri ve etik ilişki değerleri olmak üzere iki türü olduğu söylenebilir. Etik kişi değerlerine dürüstlük, saygılı olma, güvenilirlik gibi kişilik özellikler; etik ilişki değerlerine ise sevgi, saygı, güven, minnet gibi değerlilikle ilgili kavramlar örnek verilebilir. Etik değerler ile diğer değerler arasındaki fark, etik değerlerin etik ilişkilerle ortaya çıkmasıdır (Kuçuradi, 1999: 174).

Norm: Norm “insanın davranışlarını biçimlendiren kural ya da kurallar bütününe verilen ad” olarak tanımlanabilir (Güçlü ve diğ., 2003: 1046). Ahlak felsefesinde norm, bir eylemin doğruluğunun kendisine göre belirlenmesinde kullanılan yasa veya kural koyucu ilke; eyleme değer belirlemede kullanılan ölçüt anlamlarındadır. Normlar buyurgan olma özellikleriyle kurallara ve düzenlemelere benzeseler bile normda kuralların resmi statüsü yoktur. Norm kavramı toplumsal düzenleme, toplumsal denetim ve toplumsal düzenle yakından ilgili olan bir kavramdır (Ekici, 2013: 25). Normlar değerlerle ilgili olup bireyden beklenen davranış prensipleridir ve neyin kabul edilir, neyin kabul edilemez olduğunu belirtir (Uzunçarşılı ve diğ., 2000: 32). İdealize edilmiş soyut ve temel ilke veya standartlar halindeki değerlerin somutlaşması veya etkinlik kazanmaları için normlara ihtiyaç vardır. Bunu nedeni, soyut ve genel niteliği olan değerlere karşın normlar yaptırım güçleri ile toplumsal yaşamın belirli ögesidirler. Toplumun varlığını sürdürmesi, bireyler ya da gruplar arasındaki etkileşim ve ilişkileri sağlayıp koruyabilecek kuralların veya normların olmasına bağlıdır (Yüksel, 2002: 181).

Toplumsal normlar sayesinde belirli bir gruptaki bireylerin ilişkileri düzenlenir ve eylemlerine yön verilir. Değerlerin yansıması olan normlar, grubun tüm üyeleri tarafından paylaşıldığı için kolektiftir. Bazı normların diğerlerine göre daha fazla ciddiye alınma sebebi, bu normlara karşı gelindiği takdirde uygulanacak yaptırımların daha ağır olmasıdır (Aydın, 2012: 17). Normlar grup üyelerinin duygu ve düşüncelerinden çok üyelerin ortak davranışları üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu kavram toplumsal düzeni sağlayan, bireylere yol gösteren, doğru ve yanlış, olumlu ve olumsuz belirleyen standartlar ve fikirlerin bütünü olarak nitelendirilebilir. Diğer bir deyişle norm, toplumdaki bireylerin belirli durumlar karşısında ne yönde davranmaları gerektiğini belirleyip o yönde davranılmasına zorlayan kurallar olarak tanımlanabilir (Kolçak, 2013: 49). Ancak ait oldukları sosyal ve kültürel sistemde

normların değer taşımaları, bu normlara uyulması gerektiğine ilişkin inancın olmasıyla ve çoğunluğun bu normlara uymasıyla mümkündür (Yüksel, 2002: 181).

Mc Kenna'ya göre (Aydın, 2012: 18) normların temel amaçları şunlardır:

1. Grubun temel değerlerini yansıtan normlar, üyelerin diğer bireylerden ayrılıklarını yansıtır.
2. Grup üyelerinden beklenen davranışları basitleştirerek, kestirilebilir hale getiren normlar sayesinde üyelerin davranışları önceden sezilebilir ve bu da grubun işleyişini kolaylaştırır.
3. Normlar sayesinde bireylerin sıkıntılı durumlara düşmeleri engellenir.
4. Grubun yaşamasına yardım eden normlar aracılığı ile üyelerin sapkın davranışları reddedilerek, grubun varlığının sürdürülmesine çalışılır.

“Doğru olan şeyleri” yapmanın norm olduğu bir toplumda (Civelek ve Durukan, 1997: 2):

1. Toplumsal çıkarlar bireysel çıkarlara göre daha önceliklidir.
2. Üretim sürecinin temel dayanakları etkinlik ve yaratıcılık olduğu için toplumsal refah düzeyi yüksektir.
3. Ekonomik, sosyal ve politik yapılar istikrarlıdır.

İlke: Tasarlanmış olan kural, önerme, düzen, eylem ve inanç ilke olarak tanımlanabilecek olan ilke her tasarımsal düzen için gerekli olan bir temeldir. İlkeleri bilinmeyen bir düzenin ne türlü bir düzen olduğu anlaşılabilir (Hançerlioğlu, 1996: 181). İlkeler eylemleri yönlendiren temel düşünceler olup değerlerin eyleme geçmesini sağlayan ve yönlendiren anlamlardır. İlkeler etik amaçları gerçekleştirmek için kullanılan taktiklerdir. Adalet gibi ilkeler soyut, belirsiz ama hemen herkesin kabul ettiği gereklilik arz eden bir ilkelerdir. İlkelerin davranışlara yansiyabilmesi için somut hedeflere yani kurallara gereksinim vardır (Aydın, 2012: 20).

Kural: Yaptırım gücü sayesinde toplum üyeleri tarafından uyulan, toplum tarafından benimsenmiş her çeşit yasaklayıcı ve buyurucu düzenlemeye verilen addır (Hançerlioğlu, 1993: 344). İlkelere uygun eylem yolları olan kuralların yazılı olanları, toplum içerisinde kanunlarla veya kesin sınırlarla belirlenmiş normlar olup kişiden kişiye değişiklik göstermezler. Yani kurallar bir davranış ya da eyleme rehberlik yapan, özel bir amaca yönelik, yetkililer tarafından konulmuş düzenleme, tanımlama ve tercihlerden oluşur (Aydın, 2012: 20).

Standart: Büyük Türkçe Sözlüğü'nde 'Belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan, ölçün, ölçünlü; normlara, kanuna, kullanıma vb. uygun olan" olarak tanımlanan standartlar beklenen davranışların sergilenmesinde, istenmeyen davranışlardan da kaçınılmasında rehberlik yapan sistemler olarak açıklanabilir (www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5561c3955d1415.12625773, Erişim Tarihi: 22.2.2015).

Standartlar bir şeyi yapmanın kabul edilmiş ve tekrar edilebilen yollarıdır ki bu nedenle bir işin ya da hizmetin etkili ve güvenilir bir biçimde yerine getirilmesini sağlar. Standartlar yaşamı daha kolay hale getiren ölçütlerdir Bu yönleriyle özellikle meslek etiğinde standartların bilinmesi ve uygulanması, etik davranışın sağlanması açısından büyük önem taşımaktadır (Aydın, 2012: 21).

1.5 Etik Kodlar

Etik kodlar, belli bir grup ya da ülke içinde yer alan bireylerin nasıl davranmaları gerektiğini gösteren yazılı kurallardır (Aydın, 2012: 18). Çalışanların davranışlarına ve organizasyonun bütününe rehberlik görevi için oluşturulmuş yazılı ve resmi dökümanlar olarak adlandırılabilir etik kodlar, ahlaki uyum politikalarını yani ahlaki standartlar, temel değer ve prensiplerle organizasyonun etik yönden uyumunu ifade eder (Ekici, 2013: 24). Etik kodları yapılacak işlerde belirlenen standartlar olarak da tanımlamak mümkündür (Kolçak, 2013: 24).

Mark Schwartz'ın bir çalışmasına göre etik kodların çalışanların davranışlarını üzerindeki etkileri şunlardır (Aydın, 2012: 19):

1. Etik kodlar çalışanlardan ne gibi davranışların beklendiğini açıklar.
2. Etik kodlar çalışanların belli davranışlarının uygun olup olmadığını test etmeleri için başka kaynaklara başvurmalarını sağlayan bir yol göstericidir.
3. Etik kodlar belli davranışların kurum tarafından kabul edilebilir olup olmadığına karar verilebilmesi için çalışanın davranışını önceden görebilmesi konusunda fırsat sağlar.
4. Etik kodlar çalışanları söyledikleri ve yaptıkları şeylere daha yakından bakmaya ve dikkatli olmaya teşvik eder. Bireye eyleme geçmeden önce dikkatle düşünmek ve eylemin sonuçlarıyla ilgilenmek konusunda özen gösterilmesini önerir.

5. Etik kodlar çalışanların etik dışı davranışlarla mücadele etmelerine destek verir ki bu sayede çalışanların etik dışı taleplere karşı direnme ve daha iyi mücadele etme gücü artar.
6. Etik kodlar önlem alınacak kadar zaman varken tehlikeler konusunda çalışanları uyarır. Çalışanların diğer bireyleri de etik dışı davranışlar konusunda uyarmalarını ve ikna etmelerini teşvik eder.
7. Etik kodlar etik dışı uygulama ve durumlarda yetkili makamlarla temasa geçilmesi ve bildirimde bulunulması konularında çalışanları motive eder.
8. Etik kodların zorlayıcı yapısı çalışanların kodların içerdiği hükümlere uymasını sağlar.

1.6 Etik Davranışın Kriterleri

İyilik, kötülük, vicdan, erdem, ödev, doğru yapmak zorunda olmak gibi kavramlar etiksel yargılarda bulunulduğunda ya da etikle ilgili bir konu tartışıldığında söz konusu olan en temel kavramlardır (Ekici, 2013: 23). Bu nedenle sözü edilen kavramların açıklanması etik konusunun anlaşılabilirliği açısından da önemlidir.

Vicdan: Bireyin kendi tutum ve eylemlerini değerlendirmesi ve iyiyi kötüden ayırt edebilme yetisidir. İyiyi yaptığını düşünen birey iç huzuru yaşarken, yanlış yaptığını düşünen birey çatışmaya düşecektir (Kolçak, 2013: 7). Vicdanı sayesinde birey, benimsemek istediği, doğallığına inandığı genel değer yargıları ile bu yargıların temelinde yatan ilke ve kurallardan şahsını sorumlu tutar. Bu sorumluluk, bir grubun üyesi olan bireyin benimsemesi gerektiğini düşündüğü, doğallığına inandığı belli değer yargıları ve bu yargıların temelinde yatan ilke ve kurallardan duymuş olduğu sorumluluktur (Ekici, 2013: 23).

Erdem: İradenin cesaret, bilgelik, cömertlik gibi iyiyi yapmaya, diğer bir deyişle ahlaksal olana yönelmesidir. Mutlu olmak için erdemli olmak yeterlidir. Bunu sağlamak için doğaya uygun davranmak gerekir ancak birey hep bunun tersini yapmaktadır (Kolçak, 2013: 7). Erdem düşünce ve eylemlerinde istencini ahlaksal iyiye yönlendiren bireyin, iyiyi isteme, kötülükten kaçış niteliğindedir (Güçlü ve diğ., 2003: 479). İyiyi isteyip kötülükten kaçan yani erdemli davranan birey, etik davranışa yönelmiş olacaktır.

Ödev: Ödev, kişinin gerek insanlık duygusu veya vicdan uyarınca gerekse toplum, töre ya da yasa bakımından yapmak zorunda olduğu şey, insanın yerine getirmekle yükümlü olduğu davranış ya da iş olarak tanımlanabilir. Ödevler olumlu (zor durumda olanlara yardım etmek, çocukları koruyup kollamak vb.), olumsuz (yalan söylememek, hırsızlık yapmamak vb.) ve insanın insan olmasından ötürü yapmaktan kaçınması ya da tümüyle sakınması gereken şeyleri içerir (Güçlü ve diğ., 2003: 1084-1085). Bir toplum içinde yaşayan bireylerin o toplumun yasalarına, ahlak kurallarına uyması da bir ödevdir (Akarsu, 1982:19). Ancak ödev, yapmayı, yerine getirmeyi kendi istencimizle üstlendiğimiz ve yerine getirme sorumluluğunu üzerimize aldığımız bir buyruktur (Özlem, 2014: 78). Kişilerin özgür yetişmelerini istemeyen bir toplum ödev bilincini de uyandıramaz ve üyelerinden sadece kör itaat ister. Bu durum toplumun ahlakını da, kültürünü de, o toplumun kendisini de yıkıntıya götürür (Akarsu, 1982: 20).

1.7 Etik Kuramlar

Günümüzün çağdaş felsefecileri etik kuramları en genel anlamda, betimleyici etik, normatif etik, uygulamalı etik ve meta (üst) etik olmak üzere dört ayrı başlık altında incelemektedirler.

Betimleyici Etik: Belli bir topluluğun ya da geleneğin etik ilkeleri ile ölçünlerinin kuramsallaştırılmadan incelendiği etik kuramıdır. Ele alınan eylemlere ve davranışlara ilişkin hiçbir yargı verilmeden, bunların salt açık seçik bir biçimde anlaşılmasını sağlamaya yönelik bir araştırma tutumuyla (Güçlü ve diğ., 2003: 504) belirli bir toplum ya da sosyal topluluk ve birliğin içindeki fiili davranış ve eylem biçimleri o sosyal yapının içinde var olan etkin değerlerle geçerlilik talepleri açısından araştırılır. Bunlar araştırma yapılan topluluk veya toplumda geçerliği olan, çoğunluk tarafından bağlayıcı olarak kabul edilen ahlaki yasaların tümüne yönelik yargıları içermektedir (Pieper, 2012: 18).

Normatif Etik: Doğru eylemleri, yanlış eylemlerden ayırmak amacıyla kurallar ya da ilkeler koyan etik kuramıdır (Güçlü ve diğ., 2003: 504). Mevcudu betimlemekten ve tanımlamaktan çok, önceden tanımlayan ve reçete sunan bu yöntem, neyin nasıl yapılması gerektiğini önceden belirlediği için ideolojiye dönüşme riski taşır. Normatif yöntemler salt eleştirisel olarak kullanıldığında yani “z durumunda y’yi yapmalısın.” türünden doğrudan eylem talimatları sunmayan yöntem

olarak kullanıldığında işlevseldir. Normatif yöntemi kullanan etik tespit yapmadan önce eylemleri ahlaki çerçevede yorumlama imkanı sağlayan kriterleri geliştirmelidir. Bu kriterler sorgulanabilir ve yeniden değerlendirilebilir olmalı yani eleştirel özellik göstermelidir (Pieper, 2012: 18-19).

Uygulamalı Etik: Genel etik kuramların tek tek pratik durumlara yönelik olarak yargı verilmesi amacıyla kullanılan bu yöntemde kürtaj, çevre sorunları, hayvan hakları, eşcinsellik, intihar, nükleer savaş gibi sorulara normatif etik yardımıyla çözüm getirilmeye çalışılır (Güçlü ve diğ., 2003: 504-505). Etik ile ilgili genel ilkelerin, belli yaşam ve eylem alanlarına uygulanması ile ahlakilik kavramının mutlak ve koşulsuzluk taleplerini, ahlak kavramı ile bir bağlamda yorumlayan somut nitelikteki etikdir (Pieper, 2012: 85). Uygulamalı etik, teorik etikte elde edilen birikimin çeşitli alanlara tatbik edilmesi suretiyle problem çözmeyi amaçlamaktadır. Bir konu ya da problemin uygulamalı etik kapsamına girebilmesi için her şeyden önce ilgili konunun, yanında ve karşısında, lehinde ve aleyhinde olan insanların veya grupların olması ve konunun, bireylerin etik ödev ve yükümlülükleriyle ilgili evrensel bir problem olma zorunluluğu vardır (Cevizci, 2014: 23).

Meta (Üst) Etik: Etik ilkelerin köken olarak nereden geldiklerini, ne anlama geldiklerini açıklamaya çalışan kuramdır (Güçlü ve diğ., 2003: 505). Meta etik, etik üzerinde düşünmeyi eleştirel maksatlarla etiğin talepleri ve sınırları açısından inceleyen bir düşünme alanıdır (Pieper, 2012: 79). Meta etiğe göre, düşünürün görevi, ahlaki ilgilendiren kavram ve yargıların analizini yapmak, ahlaki davranış için gerekli ölçütleri tartışmak ve kavramların içeriklerini açıklamaktır (Özmen ve Güngör, 2008: 141). Meta etik, normatif etik sistemleri ile bu sistemlerin ilk ilkeleri olan ahlaki yargıları ve etiğin ilkel terimleri olan ahlak kavramlarını çözümler. Normatif etiğin oluşturduğu yargılara oldukça eleştirel yaklaşımda bulunan meta etik, bilimsel, tarihsel, deneyimsel ya da normatif yargıda bulunmayı gerektiren bir düşünce biçimi olmayıp, ahlaki kavramların anlamını analiz eden; analitik bir disiplin türüdür (tr.wikipedia.org/wiki/Meta-etik, Erişim Tarihi: 1.3.2015).

Bilim ve teknolojinin değer dışı gelişmesi, kişisel veya siyasi çıkarlarla birleşerek insanlığı global sorun olarak da adlandırılacak bazı çıkmazlara götürmüş, bu durum evrensel olarak geçerli kılınabilecek ortak normlar arayışına yol açmıştır. Son yıllarda görülen çeşitli meslek etikleri patlamasına yol açan en önemli etken, bu ortak normlar getirme arayışı ve felsefede meta etiğin egemenliğinin bir

araya gelmesi olduğu söylenebilir (Tepe, 2009: 32-33). Mesleki etik konusu daha ziyade doğru eylemlerin yanlış eylemlerden ayrılması amacıyla kurallar ya da ilkeler koyan normatif etik grubuna girmektedir (Yılmaz, Yıldırım ve Bahar, 2015: 29).



İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ VE ETİK

Bu bölümde öncelikle meslek kavramı, meslek etiği, muhasebe mesleği ve muhasebe mesleğinde etiğe duyulan gereksinim anlatılacaktır. Bunların yanı sıra muhasebe mesleğinde meslek etiğine yönelik yaklaşımlar, etik ikilemler ve muhasebe meslek etiği konuları incelenecektir.

2.1 Meslek Kavramı

Meslek, başka alanlardan farklı öğrenim ve deneyim yoluyla belirli bir iş alanında, belli bir amaca yönelik olarak mal, hizmet, düşünce (teknoloji) türünden ürün üretebilecek yeterliliğe ulaşmak ve bu yeterlilik sayesinde ürün üretmeyi düzenli sürdürmektir (Başaran, 2008: 411). Diğer bir tanımlamaya göre meslek belli bir eğitim sonucu bireye kazandırılan bilgi ve beceriler ile mal üretme, hizmet verme ve bunların karşılığında para kazanma amacıyla önceden belirlenmiş kurallarla yapılan iştir (Kolçak, 2013: 67). Bir işin meslek sayılabilmesi için gerekli koşullardan bazıları şunlardır (Arslan, 2012: 105-106):

1. Meslekler belirli bir akademik eğitim süresini ve ihtisaslaşmayı gerektirir.
2. Kendilerine ihtiyaç duyanlara hizmet etmek, meslek mensuplarının birinci amacıdır. Başkalarına ve topluma hizmet etmek, meslek olmanın temelini teşkil eder.
3. Bir meslekte bütün meslek üyelerini kapsayan özerk, kendi kendini yöneten, kolektif özelliğe sahip organize bir meslek örgütünün varlığı gereklidir. Meslek örgütü üyelerini kontrol etmek, mesleki eğitimlerine rehberlik yapmak, mesleki uygulamalar için standartlar geliştirme gibi sorumlulukları taşımalıdır.

4. Bir mesleğin toplumdan sağladığı avantajla, toplumun o meslekten sağladığı avantajlar, meslek ile toplum arasında bir tür sosyal sözleşmenin oluşumuna sebep olur. Bu sözleşme meslek ile toplum arasındaki ilişkilerde ahlaki bir altyapı oluşturmakta ve meslek sahiplerinin topluma karşı özel bir ahlaki sorumlulukları olduğunu göstermektedir.

Bir meslek elemanından sahip olması beklenen ve yeterlilik adı verilen temel öğeler bilgi, beceri, doğru iş alışkanlıkları ve tutumlarıdır. Bunun anlamı bir meslekte bilgi ve beceriler kadar mesleki değer ve etik ilkelerin de tanımlanmış olmasıdır. Bu etik değer ve ilkeler yazılı olarak ortaya konulabildiği gibi meslektaşlar tarafından örtülü olarak da benimsenmiş olabilir (Aydın, 2012: 95).

İhtisaslaşmayı sağlayan belirli bir akademik eğitimden sonra yetkinliğe ulaşan, sosyal sorumluluk bilinciyle hizmet veren, meslek örgütü çatısı altında ve örgütün ilke ve kuralları çerçevesinde mesleki uygulamalarını yapan muhasebe de bu tanımlar çerçevesinde bir meslektir.

2.2 Meslek Etiği

Mesleki etik kavramı, mesleki faaliyetin ahlak prensipleri ve meslek ilkelerine göre sürdürülme disiplini olarak ifade edilebilir (Aktaş, 2012: 25). Toplumda yaşayan bireylerin uymak zorunda oldukları bir takım kurallar vardır ancak bazı kurallar ayrılık veya başkılıklarıyla göze çarpan kurallardır ki bunlar meslek etiğini teşkil eder (Durkheim, 1986: 8). Belirli bir mesleğe üye olanların uyacakları standartları belirten kuralların bütünü, meslek etiği ilkeleri olarak ifade edilir (Kolçak, 2013: 73). Aynı meslek mensuplarının, birbirleri veya müşterileriyle olan ilişkilerinde belirli davranış kurallarına uymaları mesleki etiğin gereğidir (Kutlu, 2013: 71). Meslek mensuplarını, şahsi eğilimlerinden çok meslek kuruluşları tarafından belirlenmiş kurallar doğrultusunda hareket etmeye yönlendirip zorlayan ilkeler bütünü olarak ifade edilebilecek mesleki etik, meslek icra edilirken toplumsal faydanın ön plana çıkarılmasını gözetir (Fidan E. ve Subaşı, 2014: 112).

Belirli bir bütünlüğü olan bir kişinin başka insanlara yönelen eylemleriyle yaşayarak var kıldığı ilişkiler türüne etik ilişki denir ki yaşamda kişinin bir grup üyesi olarak kurduğu bütün ilişkilerin temelinde etik bir ilişki söz konusudur ya da bu ilişkiler sonunda gelip etik bir ilişkiye dayanır (Kuçuradı, 1999: 5). Etik ilişki çerçevesinde değerlendirilebilecek meslek etiği de genellikle bir grubun eseri olup

grup bu ilkeleri koruduğu müddetçe işlevsel olabilir. Bireylere emrederek onların nasıl hareket etmeleri gerektiği konusunda zorlayan, kişisel eğilimlere sınır çizerek daha ileri gidilmesine engel olan kurallardan oluşmaktadır (Durkheim, 1986: 11).

Günümüzde meslek etiklerinin peşinde oldukları veya aradıkları şey özel türden normlardır. Bunların mesleği icra edenlerin karar ve eylemlerini belirlemeleri beklenir. Kişilerin dünya görüşleri, ideolojileri, dini inançları ve kültürlerinden bağımsız olarak kendilerinden uygulamaları beklenen normlar, meslek etiklerinin aradıkları normlardır (Kuçuradi, 2003: 7-8). Mesleki etikle ilgili ilkeler kamu vicdanının dışındadır yani herkesin görmediği görevleri düzenler, bu yüzden herkes bu görevlerin ne olduğunu, ne olması gerektiğini, bu görevlerle ilgili bireylerin özel ilişkilerinin nasıl olması gerektiğini bilemez (Durkheim, 1986: 11). Mesleki etik ilkeleri genel ahlak kuralları olan moral değerleri değil, ahlaki bilimsel ilkeleri göstermekte olup mutlak değil görelidirler. Bununla birlikte meslek ahlakı ilkeleri ahlaka ilişkin ilkeler olup tüm üyelerce bilinmek durumundadır. Bu ilkeler sıradan ahlak kurallarından daha yüksek bir ideali göstermektedir. Cezai yaptırımları olan hukuk kurallarına karşın meslek etiği ilkeleri, meslek mensuplarının vicdanlarına seslenmektedir. Belirlenmiş olan ilkelerden sapıldığı takdirde meslekten men gibi cezalar söz konusu olabilmektedir. Meslek etiği ilkeleri, aynı mesleğe mensup üyeler tarafından paylaşılan kişisel bir ilkeye işaret etmektedir. Dolayısıyla bu ilkeler bireylerin değil, meslek örgütünün belirlediği ilkelerdir (Arslan, 2012: 108). Meslek etiğini genel ahlak kurallarından ayırt eden önemli özelliklerinden biri de kamu vicdanının bu ilkelere gösterdiği ilgisizliktir. Bozulması kamuoyu tarafından ilgisizlikle karşılanan ahlak kuralları pek yoktur ancak bazı mesleki görevler yerine getirilirken işlenen kusurlar o meslekle ilgili çevre dışında pek belirsiz bir ayıplama konusu olur, bazı hatalar bağışlanarak hafif, ufak kabahatler olarak görünür (Durkheim, 1986: 10).

Toplum içinde meslek etiğini oluşturacak ve bu ilkelerin uygulanmasını sağlayacak bir takım grupların bulunmasına ihtiyaç vardır ki bu gruplar ancak aynı meslekten bireylerin veya meslek gruplarının birleşmesiyle oluşturulmuş olabilir. Meslek etiği, meslek grubu tarafından oluşturulduğu için grubun özellikleri o meslek grubunun da ahlakını ifade eder. Genel olarak etik ilkelerin etkinliği grubun ne oranda güçlü kurulduğuyla ilgilidir. O grubu meydana getiren bireyler arasındaki iletişimin sıkı ve devamlı olması için grubun uyumlu olması gerekmektedir

(Durkheim, 1986: 12-13). Meslek etiği, örgütte aynı meslekten olan işgörenler tarafından örgütsel kültürün etkisi altında geliştirilir (Başaran, 2008: 411). Örgütsel kültür, örgütün felsefesine, kurallarına, norm ve değerlerine yansımakta örgütsel tören, adet ve davranışlarda ifade edilmektedir (Öktem, Leblebici, Arslan ve diğ., 2003: 176). Örgütsel kültür, örgüt üyelerinin örgüt toplumu içindeki yaşamlarına biçim veren, toplumun kültürüne uyan ancak ondan farklılaşan, işgörenlerce üretilen norm ve değerlerin örüntüsü olup kültüre yeni değerler katar. Bu değerler örgüt toplumunun ürettiği değerlerle ulusal kültür değerlerinin birleşimidir. Örgüt toplumu amaçlarını gerçekleştirmek için toplumun kültüründen kendine gerekli değerleri, normları üyeleri aracılığı ile kendi örgütüne sokarak bunlara kendi ürettiği değer ve normları katıp toplumdan ve başka örgütlerden farklı bir kültür geliştirir. İşgörenler örgüt toplumunun geliştirdiği kültürün değerlerini benimseyerek içinde buldukları örgüt toplumuna uyum sağlarlar, kişilik özelliklerini değişikliğe uğratırlar, davranışlarını değiştirirler (Başaran, 2008: 396-397). Örgüt kültürü sayesinde örgüt içindeki tüm unsurların bütünlük içinde kalmasının yanı sıra bunların birbirleriyle etkileşimde olması da sağlanır ve örgütün genel işleyişi örgüt kültüründen etkilenir (Öktem ve diğ., 2003: 170). Etik ilkelerin geliştirilmesi, örgütte etik davranışın kurumsallaşmasındaki mekanizmalardan biridir ve örgüt içindeki etik ilkelerle örgütün değer sisteminin tanımlanarak örgütsel amaçların ortaya konması ve bu ilkelerle uyumlu kararlar verilebilmesinin yolları gösterilmiş olur (Aydın, 2012: 186).

Meslek etiği ilkelerinin oluşturulması, bunların yürütülüp denetlenmesi ve devamının sağlanması için o mesleğe mensup bireylerin birleşerek oluşturduğu meslek gruplarına veya örgütlü meslek gruplarına gereksinim vardır (Kolçak, 2013: 71) Her meslek, meslekle ilgili değerleri, gelişimi, lisanslanmayı sağlayacak ve başka bireyler tarafından tanınmasını mümkün kılacak kuruluşlara sahiptir (2013: 68). Mesleki etik ilkeleri belirlemekten daha önemli olan bu ilkelerin nasıl uygulandığı ve yaptırımların ne olduğu ve en önemlisi örgüt kültürünün bir parçası olup olmadıklarıdır. Örgütteki kültürel yapı ve ahlaki politikalar bu ilkelerle uyum içinde değilse, bu ilkeler tek başına faydalı olmayacaktır (Arslan, 2012: 108).

İş yaşamına yönelik iyi - kötü, doğru - yanlış ve haklı - haksız uygulamalarla ilgili incelemeler söz konusu olduğunda meslek etiği kavramı akla gelmektedir (Selimoğlu, 1997: 1). İş yaşamında nelerin iyi veya kötü, doğru veya yanlış olduğuna

dair inançlar bazı örgütlerde önemli bir sorundur. Ahlaki boyutu olan meslek etiği ilkeleri, örgütün içinden veya dışından kaynaklanabilecek sorunların çözümü için örgütün ve işgörenlerin ihtiyaç duydukları bir çerçeve çizer ki bu, işgörenlerin etik ilkelere uygun davranmalarında güdüleyici bir etkidir. Meslek etiği ilkeleri, örgüt kültürünü de fazlasıyla etkilemekte ve örgütteki bireylerden gerçekleştirmesi istenilen davranışları tanımlamaktadır (Aydın, 2012: 185). Her mesleğin özel yasaları, inançları, gelenekleri, görenekleri, etiği, üretim biçimleri, kuramları, yöntemleri, teknolojileri vb. vardır (Başaran, 2008: 394). Etik ilkeler geliştirmenin amacı da tüm bu farklılıklar ve yasal çerçeve içinde aynı tür davranışları geliştirmektir (Uzunçarşılı ve diğ., 2000: 43).

Meslek etiği ilkeleri mesleğin icra edildiği toplumun genel değerleriyle o mesleğe ilişkin evrensel olarak kabul gören belirli ilkelerden oluşur (Kolçak, 2013: 71). Her meslek sahibi az ya da çok belirgin ya da yazılı olan ve insanların çeşitli meslekleri uygularken uymak zorunda oldukları davranış kuralları olan ifade edilebilecek bu mesleki kuralları uygulamak zorundadır (Kutlu, 2013: 71). Özellikle insana yönelik mesleklerde uyulması gerekli davranış kurallarını içeren meslek etiğiyle ilgili kurallara belirli bir çevreye bağlı olmaksızın dünyanın neresinde olursa olsun mesleği yapan herkesin uyması istenir (Kuçuradi, 1994: 21). Meslek etiği meslekle ilgili etkinliklerde, mesleğin ilke ve kuralları ile bilimsel gereklerini, etki altında kalmadan, toplumun yerleşik ahlak, inanç, gelenek, görenek kurallarına uygun olarak yansız uygulamaktır (Başaran, 2008: 412). Bir meslek veya uygulama alanındaki etik ilkelerin bir araya getirilmesiyle “etik kod” olarak adlandırılan yazılı dizgeler oluşturulur. Meslek kodundaki bu öğelere mesleki örgüt üyelerinin uyması gerekir. Bu kodlara uyulmaması halinde meslek birliği üyeyi zorlayacak, yaptırım uygulayacak ve belirlenmiş olan cezalara çarptıracaktır. Buna karşın değişik konu ve alanlardaki etik kodların yaptırımı yoktur. Bunlar işin nasıl ve ne biçimde yapılması, nelere uyulması gerektiğiyle ilgili soruları yanıtlayan kural ve ilkeleri içerir (Aydın, 2012: 98-99).

Günlük yaşamda sorulan sorular ya belirli bir kişinin belirli bir durumu, eylemi, kişiyi vb. değerlendirmesiyle ilgili sorular; ya da belirli bir kişinin alması gereken tavırla veya belirli bir durumda yapması gereken eylemle ilgili sorulardır. Meslek etiklerinde mesleğin icrasında bireyin genel olarak ne yapması ya da yapmaması gerektiğiyle ilgili etik ve hukuksal normlara ilişkin sorular sorulur. Bu

soruların yanıtları sözleşmeler, uluslararası bildirgeler ve meslek ahlak kodları şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Tepe, 2009: 28). Meslekle ilgili etik ilkeler, o meslek grubunun üyelerine emrederek belli kurallarla davranmaları hususunda zorlama yapan, şahsi eğilimlere sınır getiren, mesleki yönden yeterli ve ilkeli olmayan üyeleri meslekten dışlayan, mesleki rekabete düzen getiren ve o mesleğin ideallerini korumayı amaç edinen ilkelerdir (Kolçak, 2013: 70). Mesleki etik mesleğe özgü ahlaki yapıyı, o mesleğin özellikleri ile topluma yönelik sorumluluklarına uygun olarak oluşturmakta ya da oluşturmaya çalışmakta ve aynı zamanda da dünyanın her yerinde meslek mensupları tarafından uyulmaya çalışılmaktadır (Aymankuy ve Sarıoğlan, 2005: 30).

Meslek etiği bir yasa değildir, bu yüzden yaptırım gücü yoktur ama meslek üyesine içsel sorumluluk yükler, üyeyi yasal yaptırımdan daha güçlü bir içsel yaptırımla karşı karşıya bırakır. Bu içsel yaptırım meslek üyesini sürekli olarak mesleki ilke ve kurallarına uymaya, davranışlarını vicdanı ile denetlemeye zorlar (Başaran, 2008: 412). Mesleki etikle ilgili değerlerin bir bölümü vicdani kanaatlere dayanmakta, bir bölümü de o mesleğin bağlı olduğu meslek odaları, dernekler, birlikler gibi kurumlar tarafından düzenlenen yazılı kurallara dayanmaktadır. Bu kuralların üstünde ise yasalarla belirlenmiş kurallar vardır. Bunların ihmal ya da ihlal edilmeleri halinde yasal yaptırımlar mesleki örgütlerin yaptırımlarından daha ağır olabilir. Meslek mensubunun vicdani kanaatinin yaptırımı ise diğer yaptırımlara göre daha hafif veya daha ağır olabilir (Kutlu, 2013: 70). Meslek mensuplarının uyacağı genel ve ortak davranış biçimlerini tanımlayan mesleki etik kurallarının en önemli işlevleri; yetersiz ve ilkesiz meslek mensubunu ayırmak, o meslekle ilgili rekabeti düzenlemek ve hizmet kalitesini korumaktır (Aydın, 2012: 100).

Etik ilkeler öncelikle uygulamayla ilgili standartları belirler. Bu, mevcut bir uygulamanın tarif edilmesi veya yeni bir uygulamanın gösterilmesi şeklinde olur. Mesleki etik ilkesinin yazılı olma zorunluluğu yoktur ancak yazılı kültürün geçerli olduğu toplumlarda bu ilkeler genellikle yazılıdır. Meslek etiği ilkelerinin yazılı olması aktarılmasını ve öğrenilmesini kolaylaştırır (Arslan, 2012: 108). Etik ilkelerin geliştirilmesi, örgüt içinde etik davranışların kurumsallaşmasında etkilidir. Örgütün değer sistemini tanımlayan bu ilkeler, örgütsel amaçların ortaya konmasında, bunlara uygun kararlar verilebilmesinde yol göstericidir (Uzunçarşılı ve diğ., 2000: 43).

Bireyleri ahlaki davranmaları hususunda zorlayan, onlara emreden, şahsi eğilimlerine sınır çizerek daha ileri gitmelerini engelleyen kurallardan oluşan mesleki etik, her zaman bir grup tarafından oluşturulur ve ancak grup bu kuralları koruduğu müddetçe yürürlükte kalabilir (Kolçak, 2013: 73). Mesleki gruplar kuvvetli olduğu zaman otoritesi etik disiplinine geçer ve saygı görür. Bunun tam tersine istikrarsız, grup üyelerinin kontrolünden kolayca kurtulabildikleri veya etkin kontrol edilmeyen gruplar, koydukları kurallara uymayanlara müeyyide uygulayamazlar. Bu yüzden meslek gruplarının sağlam ve örgütlü yapısı sayesinde meslek etiğinin gelişimi ve saygınlığı artacaktır (Durkheim, 1986: 13).

Belirli çevre koşullarında faaliyetlerini sürdüren işletmelerin verdikleri kararlar çevrelerini etkiler ancak çevrenin kararlarının da etkisi altında kalırlar. Bu karşılıklı etkileşim yüzünden meslek etiğinin şirkete, hissedarlara, çalışanlara, ve çevreye sorumlulukları söz konusudur (Akdoğan, 2003: 10). Bireylerin örgüt içindeki etik veya etik dışı davranışları, ait olunan sosyal çevre ve aileden alınan eğitim, din gibi unsurlar ile çalışılan firmanın örgüt kültürünün etkileriyle ortaya çıkar. Bireysel ve toplumsal etik ile işletme etiği meslek etiğinin temelidir. Meslek etiğini etkileyen unsurlar, müşteriler, hissedarlar, rakipler, siyasi ve yasal çevreyi oluşturan kurumlar ile toplum gibi dış çevre etkenleridir (Akdoğan, 2003: 11).

Etik ilkelerin saptanması ve meslek elemanlarının bu doğrultuda davranmalarının beklenmesinde bazı pratik beklentiler rol oynamaktadır ki bunlar (Aydın, 2012: 101):

1. Kabul edilebilir davranışların saptanması,
2. Mesleğin uygulanmasında kalite standartlarının yükseltilmesi,
3. Meslek elemanlarının kendi davranışlarını kıyaslayabilecekleri öz değerlendirme fırsatlarının sunulması,
4. Meslek kimliğinin gelişimine aracılık edilmesi,
5. Mesleki olgunluğun işaretlerinin belirlenmesidir.

2.3 Muhasebe Kavramı

Teknik bir bilim olarak tanımlanabilecek olan muhasebe, işletme içi ve işletmeler arasındaki ilişkilerde ortaya çıkan, tamamen ya da kısmen mali nitelik taşıyan, parayla ifade edilebilen işlemlerle ilgili bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, güvenilir ve anlamlı olarak özetlenmesi, denetlenmesi ve

sonuçlarının işletmeyle ilgili kişi ve kurumlara iletilmesi işlevlerini yerine getirir (Karacan, 2014: 59-60). İşletmelerde para ve parayla ifade edilen tüm iş ve işlemleri kapsayan muhasebe, işletmenin dili olarak da adlandırılmaktadır. Muhasebenin finansal bilgi kullanıcılarına sunduğu bilgilerin objektif, tarafsız, anlaşılır olarak sunulmasını amaç edindiği genel olarak kabul görmektedir (Aktaş, 2012: 2).

Diğer bir tanımlamayla muhasebenin ana işlevi Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri çerçevesinde işletme sürecinde ortaya çıkan, para birimiyle ifade edilebilen olayların sistematik olarak kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, finansal tablolarla raporlanıp yorumlanmasıdır. Bu yönüyle muhasebe, mali olay ve işlemleri para birimi ile ifade ederek kaydetme, sınıflandırma, özetleme, raporlama ve sonuçları yorumlama sanatı ve bilim dalı olarak tanımlanabilir (Yanık, 2011: 9).

Varlık, borç, öz sermaye, gelir ve gider meydana getiren işletme faaliyetlerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve finansal tablolarda özetlenmesi süreci olarak da tanımlanabileceği muhasebe (Türk, 2004: 38), para ve parayla ifade edilebilen iş ve işlemlerin hem genel kabul görmüş ilkeler hem de muhasebe temel kavramları doğrultusunda kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanma süreci olarak ifade edilebilir (Aktaş, 2012: 3). Bir bilgi sistemi olarak da tanımlanan muhasebe, işletmeyle ilgili karar verme durumunda olan kişi ya da kuruluşlara bu süreçte destek olacak bilgiyi üretir (Ergin, 1996: 4).

26 Aralık 1992 tarih ve 21447 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanıp, 1 Ocak 1994 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Sıra No: 1)’nde muhasebenin temel kavramlarının sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik, özün önceliği kavramları olduğu belirtilmiştir (Resmi Gazete [R.G], 1992: 21447). Muhasebe meslek mensupları faaliyetlerini Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile ilgili yasanın belirlediği muhasebenin temel kavramları çerçevesinde yürütmelidir.

2.4 Muhasebe Mesleği ve 3568 Sayılı Kanun’a Göre Muhasebe Mesleği

Muhasebeci, eğitim ve uygulama sonucu edindiği tüm bilgi, beceri ve deneyimlerini sadece müşterileri olan işletme veya bireylere değil, finansal işlemlerle ilgili hizmet talebinde bulunanlara da meslekle ilgili yasaların ve dahil olduğu

mesleki kuruluşun kuralları çerçevesinde sunan bir profesyoneldir (Civelek ve Durukan, 1997: 2). Genel olarak muhasebe mesleği, işletmeyle ilgili tüm çıkar gruplarına hizmet edecek şekilde güvenilir finansal bilgilerin toplanıp kaydedilmesi, sınıflandırılması ve anlamlı bir şekilde özetlenip yorumlanması yoluyla muhasebe ilminin uygulanmasını ifade etmektedir. Muhasebe mesleğinin faaliyet kapsamında finansal tabloların hazırlanması, vergi beyannamelerinin düzenlenmesinin yanı sıra denetim, tasdik, müşavirlik ve planlama faaliyetleri yer almaktadır (Daştan, 2009: 285).

Muhasebe mesleği başta devlet olmak üzere toplum, mesleki kuruluşlar, müşteriler ve kendine karşı sorumluluk taşıyan bir meslektir. Muhasebecinin karşı karşıya olduğu sorumluluklar şu şekilde açıklanabilir (Civelek ve Durukan, 1997: 2-3):

a) Devlete karşı: Yasalar çerçevesinde doğruların yapılması, gerçeklerin çarpıtılmaması ve devlet çıkarlarının gözetilmesi.

b) Topluma karşı: Toplumsal güveni sarsacak, toplumu yanıltabilecek finansal mesajların verilmesinden kaçınılması ve toplumun genel çıkarları hususunda duyarlı olunması.

c) Mesleki kuruluşlara karşı: Meslek kuruluşlarının muhasebe mesleğinin saygınlık ve imajını sağlamaya yönelik belirlemiş olduğu kural ve standartlara uygun faaliyetler ve davranışlarda bulunulması.

d) Müşterilere karşı: Müşterilere profesyonelce hizmet edilmesi, çıkarlarının gözetilip yol gösterici olunması, müşteriyle ilgili edinilmiş özel bilgilerin saklı tutulması konusunda güvenilir olunması, toplum ve kamu yararı için müşteriler hakkındaki gerekli finansal bilgilerin çarpıtılmadan raporlanması.

e) Kendisine karşı: Meslek mensubunun bireysel disipline sahip olması ve mesleğiyle ilgili konularda sürekli kendini geliştirmesi, yasa ve yönetmeliklere uygun bir şekilde toplum ve kamu yararına uygun davranması, ahlaklı olması ve bu durumu zedeleyebilecek ve ikilik yaratacak çıkar ilişkilerinden şahsını arındırmasıdır.

Bundan da anlaşılacağı üzere muhasebeciler, sadece müşteri veya işverene değil, aynı zamanda topluma, devlete, meslek kuruluşlarına karşı da sorumluluk bilincinde hareket etmelidir. Ancak bunu yapabilmesi için muhasebecilerin diğer

mesleklerde olduğu gibi, bir takım kurallara uymaları zorunludur (Kaya ve Yanık, 2011: 298).

13 Haziran 1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 2.maddesi’ne göre serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin görev dağılımları Tablo 2.1’de gösterilmiştir. Bu kanunda yeminli mali müşavirler tarafından muhasebeyle ilgili defter tutulamayacağı, muhasebe bürosu açılmayacağı ve muhasebe bürolarına ortak olunamayacağı belirtilmiştir. Yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu olan yeminli mali müşavirler, tasdik doğru olmaması durumunda, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergiler ile kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklardır. İlgili kanunda yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik kapsamının, düzenlenecek raporda açıkça belirtilmesi şartı getirilmiştir (R.G, 1989: 20194).

Tablo 2.1: Türkiye’de muhasebe mesleğinin fonksiyon ve görev dağılımları (R.G, 1989: 20194).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik	Yeminli Mali Müşavirlik
<p>Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; 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.</p> <p>Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.</p> <p>Yukarıda belirtilen 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 bir işyerine bağlı olmaksızın yapmak.</p>	<p>Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.</p> <p>Yukarıdaki belirtilen 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.</p> <p>Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik etmek.</p>

2.5 Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim

Muhasebe mesleği diğer pek çok meslekte olduğu gibi meslek etiğine ihtiyaç duyulan bir meslektir. Bir mesleğin icra edilebilmesi için gerekli bilgi, beceri ve kişisel özellikler muhasebe mesleğinin icra edilebilmesi için de gereklidir. Muhasebe meslek mensupları mesleki faaliyetleri sırasında değer yargılarında çelişkiye düşebildiği gibi mesleki kurallar ve kararlarda anlaşmazlıkla ve mesleki problemlerle karşı karşıya kalabilmektedir. Bunların ötesinde muhasebeciler mesleki faaliyetlerinde doğru söylemek, dürüst olmak, tutarlı ve doğru karar alma sorumluluklarından uzaklaşamazlar. Mesleki görevleri ve sorumlulukları yerine getirirken ahlak kurallarıyla ilgili çelişkili durumlara düşebilir ve bazı problemlerle de karşı karşıya kalabilirler. Meslek mensubu için ahlakla ilgili olan bu tür problemlerin çözümünde meslek etiği önemlidir (Selimoğlu, 1997: 3).

İşletmeyle çıkar grupları arasında köprü vazifesi yapan muhasebe sistemi tarafından sağlanan bilgiler toplumun büyük bir kesimi tarafından kullanılmakta ve onların verecekleri kararlarda etkili olmaktadır (Güney ve Çınar, 2012: 92). Bu açıdan muhasebe meslek etiğinin önemi muhasebenin sunmuş olduğu finansal bilgileri karar verme amacıyla kullananlara yararlılığı söz konusu olduğunda da önemlidir. Muhasebe standartlarının yüksek tutulabilmesi için etiksel faaliyetlere önem vermek esas olmaktadır. Sunulan bilgilerin yetersizliği iç ve dış kullanıcıların sağlıklı kararlar alamamasına ve muhasebeden beklenen yararların sağlanamamasına neden olacaktır. Muhasebe meslek kuruluşları kendi yasalarını etiksel doğrultuda hazırlayarak meslek mensuplarının yüksek standartlarla çalışmalarını destekleyecekler, böylelikle meslek mensupları etiksel yayın organlarını izleyerek mesleki etkinlik ve uygunluğu araştırma olanağına sahip olacaklardır. İşletmelerle ilgili finansal faaliyetlerin tüm ekonomi içindeki yeri göz önüne alındığında bu finansal bilgilerin güvenilirliği daha da önem kazanmaktadır (Sözbilir, 2000: 45).

Muhasebe meslek mensupları tarafından tutulan kayıtların toplumun geniş bir kesimini etkilemesi yüzünden bu kayıtların toplumu oluşturan bireylerin refah seviyelerini etkileme durumu, mesleği uygulayanların meslek etiğiyle ilgili daha titiz davranmalarını zorunlu hale getirmektedir. Bu yüzden muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği konusunda hassas dengeler üzerinde bir uygulamaya yer vermelerinin ve mesleki etik konusunda iyimser yaklaşım sergilemelerinin gereği ortaya çıkmaktadır (Aymankuş ve Sarıoğlu, 2005: 25).

Muhasebe mesleği kamuya karşı sorumluluğu olan bir meslektir. Ekonomik ve ticari dzenin sağlanması için muhasebe meslek mensuplarının tarafsız ve ddrst davranmaları hususunda gvence oluşturulmalıdır. Oluşturulan bu gvence muhasebe mesleğine kamu yararına olma sorumluluğu yckleyeceği için bu hizmeti alan kişi ve kurumların da toplumsal refaha ulaşmalarında katkı sağlanacaktır (Kaya ve Yanık, 2011: 297). Muhasebe meslek mensubunun uredtiği bilgilerin devlet, kamuoyu, işveren, mşişteriler ve işletme çalışanları tarafından kullanılması ve dolayısıyla çok taraflı olması, bu bilgileri ureden meslek mensubuna ahlaki sorumluluk ycklemektedir. Ekonomik kaynakların dağılımı açısından uredilen bilgiler bdyk bir öneme haizdir. Sunulan bilgilerin bilinçli ya da bilinçsiz olarak hatalı olması ekonomik kaynakların haksız dağılımına da sebebiyet verebilecektir (Otlu, 1999: 131). Bu açıdan muhasebe fonksiyonu, gerek işletme gerekse işletmeyle ilgili farklı çıkar gruplarına bilgi akışı sağladığı için muhasebe meslek mensubunun etik ilke ve kurallar çerçevesinde faaliyet gösterme hususundaki duyarlılığı çıkar grupları arasındaki iletişim ve bilgilenme sdcrcinin zedelenmemesi açısından da önemlidir (zkol, Kök, elik ve Gönen, 2005: 108).

Muhasebe temel kavramlardan, genel kabul görmüş ilkelerden, standartlar ile bilimsel görüşlerden meydana gelen bir kuramdır. Bilgi kullanıcılarına sunulan muhasebe bilgileri bu dört unsur temel alınarak uredilirler. Muhasebe meslek mensubu tarafından uredilen bilgilerin kalitesi ve gvnenilirliğinin artırılması, bunların meslekle ilgili ahlaki ilke ve kuralların dikkate alınarak uredilmesiyle mümkündür (Selimoğlu, 2006: 443).

Muhasebe meslek mensuplarının meslekleriyle ilgili teknik donanım, tecrube ve bilgi birikimine sahip olmaları yeterli değildir. Bunların yanı sıra meslek mensuplarının etik değerlere bağlı olması ve bu değerleri mesleki yaşamlarına yansıtmaları gerekmektedir. Meslek mensuplarının ahlaki değerler çerçevesinde hareket etmeleri mesleğe olan gvneni sağlamakla kalmayacak aynı zamanda mesleğin işlevlerinin daha iyi anlaşılmasını ve ahlaki kurallarla etkin ydrtdlmesini mmkun kılacaktır. Bu nedenle meslek mensupları toplumsal değer yargıları çerçevesinde sorumluluklarını yerine getirirken objektif davranmak, toplumun çıkarlarını gözetecek şekilde gerçek bilgi uredmek, ddrst, tarafsız ve gvnenilir olmak zorundadırlar (Yıldız, 2010: 158).

Etik ikilemde kalan meslek mensuplarının doğruyu seğip buna gore hareket etmesi, belirlenecek ilkelerle mumkundur. Meslek etiği ilkelerinin uygulanabilir ve uyulabilir olmaları, bu ilkelerin ozenle ve edinilmiş deneyimlerle konulmasını gerektirmektedir. Sosyal sorumluluk bilinci ile hareket eden muhasebe meslek mensubu, boyelikle bu sorunu ozecektir (ukacı, 2006: 98). Yazılı hale getirilen etik kurallar, mesleki standartlarını belirleyen yasanın oluşmasını ve bu sayede meslekle ilgili yargıya varılmasını sağlayacaktır. Oluşturulan bu standartlar hem meslek mensubu olmak isteyenlere rehberlik yapacak hem de meslek mensuplarına bir olyeye sahip oldukları duygusu yaratacaktır. Muhasebe meslek mensuplarının faaliyetleri için belirlenip yazılı hale getirilen ahlaki standartlar, bu standartları oluşturan kuruluşlar tarafından yelerine uygulanır ve uymayanlar cezalandırılır. Bu durum muhasebe meslek mensuplarının toplumsal yaşamda değer kaybetmemesini sağlamakla kalmayacak aynı zamanda onları yuceltecektir (Selimoğlu, 2006: 439).

Muhasebe meslek mensupları gorev ve sorumluluklarını yerine getirirken değer yargılarıyla ilgili çelişkide kalabilir, kurallar ve kararlara yonelik anlaşmazlığa duşebilir veya bazı mesleki problemlerle karşılaşabilirler. Bu tur problemler soz konusu olduğunda sorunun ozulebilmesi için meslekle ilgili etik değerler one çıkarılmalıdır. Aksi durumda meslek mensuplarının mesleğin gerektirdiği etik değerlerden uzaklaşmaları toplumdaki pek çok kesimin buyuk oranda olumsuz etkilenmesine sebebiyet verecektir (Aktaş, 2012: 29-30). unku muhasebe meslek mensubunun sadece muşteri ya da işverenin ihtiyaçlarını karşılama sorumluluğu yoktur. Meslekle ilgili standartlar çoğunlukla kamu yararı kriterleri dikkate alınarak belirlenmiştir (Kaya ve Yanık, 2011: 297). Muhasebe kayıtları ticari faaliyetlerin temelini oluşturmaktadır. Kişiler veya kuruluşlar arasında gerçekleşen ticari ilişkilerin duzenli bir biçimde yurutulebilmesi için biçimsel ve yasal temelden daha fazlasına ihtiyaç vardır ki yasaların yetersiz kaldığı durumlarda bu ihtiyaı karşılayan unsur meslek etiğidir (Gul ve Ergun, 2004: 54).

Muhasebe mesleğinde meslek etiği diğer mesleklerle kıyaslandığında daha onemlidir. unku muhasebe meslek mensupları, mesleki faaliyetlerinde etik ilkelerden uzaklaşırlarsa, bu durum ulkedeki geniş bir kesimi etkileyecektir. Etik ilke ve kurallara bağlı kalan meslek mensupları ulkelerinin ekonomik, sosyal, siyasal ve hatta kulturel yapı ve oluşumlarına doğrudan ya da dolaylı, pozitif veya negatif etkileyecektir (Aymankuuy ve Sarıoğlan, 2005: 30). İşletmeyle ilgili faaliyet

sonuçlarının tespitinde, kar dağıtım ve yatırım politikalarının belirlenmesinde, mali kararların alınmasında, kamunun bilgi ihtiyacının karşılanmasında muhasebe meslek mensuplarının çalışmaları önemlidir. Bu yönüyle meslek mensuplarının etik ilkeler çerçevesinde hareket ederek kararları ve davranışlarında etik ilkelere uymaları kişi, kurum ve toplum açısından önem arz etmektedir (Güney ve Çınar, 2012: 96).

Mali olayların betimlenmesini sağlayan ve bir sosyal ölçüm aracı olan muhasebenin kavram ve ilkeleri sayesinde bu olaylara yönelik sınıflandırma yapılarak kayıtlara yansıtılır. Bu süreç ancak mali olayları en doğru açıklayacak olan muhasebeyle ilgili kavram ve ilkeler sayesinde mümkündür. Muhasebe sistemi, içeriğinde pek çok değer ve ölçüm yöntemi içerdiği için tüm bunların arasından en doğru olana yönelik seçimin yapılabilmesi ilkelerle mümkün olabilir. Bu yüzden etik değerler arasından en doğru olanın seçiminin yapılabilmesi için yardımcı etik ilkelerin varlığı önemlidir (Ünsal, 2009: 412). Meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri sırasında yasalara uygun davranmasının yanı sıra toplumsal değer yargıları çerçevesinde doğru, güvenilir, anlaşılabilir, ilgili ve tutarlı bilgileri sunması; toplum, müşteriler, meslektaşlar ve mesleki kuruluşlarla olan ilişkilerinde uymaları gereken kurallar bütünü olarak ifade edilebilecek muhasebe meslek etiğinin özünde oluşturulan mali tabloların bunları kullananlara sağladığı yararlılık vardır (Kısakürek ve Alpan, 2010: 226).

2.6 Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiğine Yönelik Yaklaşımlar

Klasik etikte teori tiplerini belirleyen sorulardan biri “insanların hangi amaçları seçmeleri ve hangi ideallerin peşinden koşmaları gerektiği” sorusu, ikinci teori tipinde ise “insanların seçimlerini belirlemeleri veya yönlendirmeleri gereken ahlaki ilkelerin neler olduğu” sorularıdır. Bunların birincisi olan teleolojik etikte sonuççuluk açısından en yüksek veya temel etik değer taşıyıcısı, iyi durum ya da sonuçtur. İkincisinde yani deontolojik etik açısından ise etik değer taşıyıcısı olan şey, esas olarak doğru eylem olmak durumundadır. Buna göre sonuç üzerinde yoğunlaşan teleolojik etikle doğru eylem üzerinde yoğunlaşan deontolojik etik esas olarak eylem merkezli teorilerdir ve ahlaki hayatı eylemler üzerinden anlama cihetine giderler (Cevizci, 2014: 44-45). Hangi davranışın doğru davranış olduğunu açıklayan kavramlarla meslek mensubunun ahlaki gelişim düzeyi ve işyeri çalışma değerleri, muhasebe mesleğine yönelik etik teorilerin temelidir. Etiksel ikileme

karşılaşan muhasebeci temel etik teoriler ve etik davranışla ilgili sınırlamalar hakkında bilgili olursa, bu noktalar etikle ilgili ikilemlerin çözümünde kullanılabilir. Bu durum ayrıca muhasebecinin etiksel değerlendirmeler yaparak etik davranışta bulunmasına da imkan verecektir (Ünsal, 2007: 22).

Yasal düzenlemeler, özgür seçim hakları ve ahlak muhasebe meslek mensuplarının davranışlarını etkileyen temel unsurlardır. Meslek mensuplarının aldığı kararlarda etken olan ahlak normları, hak ve sınırları tanımlayan kanuni düzenlemeler ile özgürlük arasındaki dengeyi oluşturur. Bu üç etmenin dikkate alındığı kararlarda meslek mensubu kanuna aykırı olmayanın ahlak dışı olmayacağı yargısına düşmeyecektir. Meslekle ilgili kurum ve kuruluşların mesleki ahlak ilkelerinin önemini fark edip bu ilkeleri yazılı kurallar ve standartlara dönüştürüp meslek kültürü olarak üyelerine benimsetmeleri durumunda yanlış kararlar alınmasından dolayı meydana gelebilecek problemlerin çözümü kolay olacaktır. Muhasebe mensuplarının meslek etiğiyle ilgili kararlarını etkileyen iki temel yaklaşım, teleolojik ve deontolojik yaklaşımlardır (Selimoğlu, 1997: 4).

2.6.1 Teleolojik Etik

Grekçe “hedef” ya da “amaç” anlamına gelen “telos” sözcüğünden türetilmiş (Cevizci, 2014: 90). Teleolojik etik açısından ahlaki eylemin değerini belirleyen şey eylemin ürettiği sonuç olmak durumundadır ki bu etik anlayışı bir bütün olarak hayatı moral açıdan değerli kılan şeyin belirli şeylere sahip olmanın, bir takım yaşantıları hayata geçirmenin sonucunda erişilen yer veya durum olduğunu öne sürmektedir. Bu etik kapsamı içinde yer alan teoriler sonuç odaklı etik öğretileri olarak da geçerler (2014: 45). Teleolojik etik yaklaşımında fayda – maliyet karşılaştırması yapılarak karar verme aşamasında en fazla faydayı sağlayacak seçeneğin doğru olduğu esas alınmaktadır (Selimoğlu, 1997: 5). Bu teorilerin temel problemi “en yüksek iyi” problemi olup bireysel mutluluk, kendini gerçekleştirme ve yüksek sayıda insanın en büyük mutluluğu gibi sonuçlar ulaşılması gereken amaç olarak konumlanır. Bu teoride temel değer ve kavramlar iyi veya kötü değerleri ya da kavramları olup,”doğru-yanlış” değerleri veya kavram çifti, “iyi ve kötü”nün türevleri olarak gündeme gelir (Cevizci, 2014: 45). Teleolojik etik iki başlık altında incelenebilir:

Bireyci Yaklaşım (Egoizm): Teleolojik etik kapsamında egoizm olarak da adlandırılan bireyci yaklaşıma göre doğru eylem, tüm alternatif sonuçlar ele alındığında bu alternatifler arasında bireyin çıkarını maksimum düzeyde yapan, bireye en yüksek faydayı ya da en az zararı veren sonucun olduğu eylemdir (Kutlu, 2011: 11). Bireyci yaklaşımda bireyler uzun vadede kendilerine en fazla faydayı sağlayacak şekilde karar alırlar. Bu yaklaşım modelinde bireyin kendisine yönelik yaptığı iyi – kötü değerlendirmede kendisine en fazla faydayı sağlayacak sonuç önemlidir. Bireyler kişisel çıkarlarını öne çıkarma güdüsüyle davrandıkları sürece genel çıkarlar da ön plana çıkacaktır. Genel çıkarların ön plana çıkarılması gelişme olarak adlandırılabilir ancak doğruluk, dürüstlük gibi temel kavramlarla bu yaklaşım gerçek anlamına ulaşacaktır (Selimoğlu, 1997: 5). Bu yaklaşıma getirilen en önemli eleştiri bireysel yararın bireysel çikara dönüşmesi nedeni ile uygulamada sapmaların olmasıdır (Kutlu, 2011: 12).

Faydacı Yaklaşım: Teleolojik etik kapsamında yer alan faydacı yaklaşımda, doğru kararın çok sayıda insana en fazla faydayı sağlayacak karar olduğu savunulmaktadır. Bu amaçla alınacak kararlardan etkilenebilecek taraflara yönelik seçenekler değerlendirilerek çoğunluğu oluşturan gruba en yüksek düzeyde fayda ve tatmin sağlayacak davranış esas alınır. Gerçek hayatta bunları belirlemek çok zor olduğu için kavramların mümkün olduğunca basitleştirilmesi gerekir (Selimoğlu, 1997: 5).

Bu etik anlayışı genel olarak amacın araçları meşrulaştırmasını mümkün kılan bir ahlaki standart temin etmektedir (Cevizci, 2014: 45). Faydacılar etik denge sistemini en iyi anlayanlardır çünkü faydacı yaklaşımın arzusu, kötü sonuçlar ile iyi sonuçların dengesini bulmaktır. Bu yaklaşımda herkes uzun dönemdeki ahlaki faydaları tercih etmelidir (Ünsal, 2007: 7). Teleolojik yaklaşımda temel esas bireye veya topluma en fazla faydayı sağlayacak seçeneğin tercih edilmesidir. Muhasebe mesleği ağırlıklı olarak belgelere dayalı rakamlarla uğraşmayı ifade eden bir meslek olduğu için bir anlamda olması gerekeni yapmak zorundadır. Bu çerçevede fayda maliyet karşılaştırması yapmak güç olacak ve muhasebenin temel prensiplerine aykırı düşecektir (Kutlu, 2011: 119). Muhasebe literatüründe önemli olan fayda – maliyet analizleri, meslek etiğinde yer alan sosyal sorumluluk muhasebesi kavramının oluşturulmasında öncülük etmiştir. Yararların tam olarak tanımlanamaması, bu yaklaşımın en zayıf yönüdür (Akdoğan, 2005: 297).

2.6.2 Deontolojik Etik

Grekçe “ödev” ya da “yükümlük” anlamına gelen “deon” sözcüğünden türetilen (Cevizci, 2014: 90) ve teleolojik etik yaklaşımının karşısında olan deontolojik yaklaşımda, eylemin sonucundan çok doğru eylem problemi üzerinde yoğunlaşmakta ve sonucu ne olursa olsun ahlaki bir eylemin doğruluğunu veya yanlışlığını belirlemek için bu eylemin ahlaki ödevleri veya eylem kurallarını yerine getirip getirmediğine bakılarak belirlendiği ileri sürülmektedir (2014: 89). Diğer bir deyişle kural koyucu yani normatif etik kapsamında olan bu etik sisteminde bireyin davranışlarının etik olup olmaması bireyin bir kural ya da kurallara uyup uymadığına bağlı olarak değerlendirilmektedir (Balsarı ve diğ., 2013: 46). Bu yaklaşımın temel felsefesinde çoğunluğun ya da en fazla faydanın olmaması durumlarında da tanınması gereken hak ve yükümlülükler olduğu inancı yer almaktadır (Selimoğlu, 1997: 5). Bu etik anlayışında, eylemin temelinde yatan niyet ve ilke ile yerine getirilen ödevin önemli olduğu ileri sürülmekte, bireyin akıllı ve sorumluluk sahibi bir varlık olarak gerçekleştirmek zorunda olduğu bazı ödevlerinin bulunduğu düşüncesiyle ahlakın temelinde ödev yerleştirilmektedir (Cevizci, 2014: 89-90). Deontolojik yaklaşımda kurallara uymak önemli olduğu kadar ödev ve yükümlülüklerin etik olarak tanımlanmış olması da önemlidir ve etik olarak tanımlanmış kurallara uymak bir yükümlülüktür (Balsarı ve diğ., 2013: 47). Ahlaki eylem ölçütü olarak yalnızca eşitlik veya tarafsızlık ya da evrenselleştirilebilirlik gibi formel ölçütler getiren deontolojik teorilerde (Cevizci, 2014: 91) bireyin ödev ve yükümlülükleri tanımlanırken temel ölçüt bireyin gerçekleştirdiği eylemin evrensel olarak iyi kabul edilebilecek bir eylem olmasıdır. Bunun sağlanabilmesi için eylemi gerçekleştiren bireyin niyetinin iyi olması sonuçtan daha önemlidir ve sonucun iyi olması için diğer insanların araç olarak kullanılması kabul edilemez. Burada ifade edilen şey “altın kural”dır yani kişi kendisine nasıl davranılmasını istiyorsa diğerlerine o şekilde davranmalıdır (Balsarı ve diğ., 2013: 47-48). Deontolojik yaklaşımda meslek etiği söz konusu olduğunda iki yaklaşım vardır ki bunlar Ahlak ve Haklar Yaklaşımı ve Adaletçi Yaklaşım’dır. Bunlar (Selimoğlu, 1997: 5):

a) Ahlak ve Haklar Yaklaşımı: Bu yaklaşımın temelinde irade, güvenlik, gizlilik, gelişme ve yaşama gibi bireysel hak ve özgürlüklerin olduğu ve bunların bireysel kararların alınmasında önemli değişkenler olduğu inancı vardır. Meslek etiğiyle ilgili bir konuda karar alınırken mesleki kurum ve kuruluşlar yani meslek

örgütleri toplumdaki diğer bireylerin haklarını da dikkate alarak hareket etmek zorundadırlar.

b) Adaletçi Yaklaşım: Eşitlik, adalet ve tarafsızlık ilkelerinin temel alındığı bu yaklaşımda mesleki örgüt açısından temel ilkeler şunlardır:

1. Eşitlik ilkesine göre meslek mensupları eşit olup meslek mensupları arasındaki farklılıklar bilgi ve yetenekleri çerçevesinde üstlendikleri görev ve sorumluluklardan ibarettir.
2. Adalet ilkesine göre meslek örgütleri üyelerine mesleki ahlak kurallarını uygularken adil davranmalıdır.
3. Tarafsızlık ilkesine göre mesleğe uygun olmayan davranışlarda bulunan meslek mensuplarının davranışlarından dolayı meslek örgütüne verilen zararın bilerek mi bilmeyerek mi verildiğinin incelenmesi, kasıt durumunda meslekten men edilmesi, değil ise gereken cezanın verilmesinin sağlanması öngörülmektedir.

Muhasebe disiplini doğası gereği deontolojik bir yaklaşıma sahiptir yani kurallar ve niyet ölçüsünde şekillenmektedir (Balsarı ve diğ., 2013: 49). Muhasebe mesleğindeki deontoloji, muhasebe meslek mensuplarının birbirleriyle ve müşterileriyle olan ilişkileri belirleyen kuralların bütünü olan deontolojiyi ve bu kuralların temelini meydana getiren meslek etiğini ifade etmektedir (Akdoğan, 2005: 298). Gerek mesleki örgütün gerekse muhasebe mesleğiyle ilgili kurumların karar verme süreçlerinde karşılaşılabilecekleri çıkar çatışmaları veya ikilemlerden kaynaklanabilecek sorunların çözümünde somut kriterler sunan adaletçi yaklaşım önerilebilir (Selimoğlu, 1997: 6).

2.7 Etik İkilemler

Gündelik hayatta etik yargıları, yol gösterici ilkelere ve modellere dayanır ki bunlar etik seçimlerin temellerini oluşturmaktadır. Etik bir çatışma ya da belirsizlik karşısında kalmadıkça, etik yargılar ve onların altında yatan ilkeler üzerinde düşünmek ve onları savunmak zorunluluğu hissedilmez. Böyle bir durumla karşılaşıldığında öncelikle bir düşünme süreci yaşanır ve farklı davranış biçimlerinin etik geçerliliği üzerinde durulur. Bireyi bu düşünme ve haklı çıkarma sürecine iten belirsiz durumlara etik ikilem denir (Balsarı ve diğ., 2013: 45). Diğer bir deyişle etik ikilemler bireyin kendi çıkarlarına hizmet etmek ya da başkasına zarar verebilecek

çıkarların ortaya çıkması sonucu oluşur (Aydın, 2012: 15). Etik ikilem kavramı ile bir konunun birbiriyle çatışma halinde olan iki tarafının olduğu ve bu tarafların da doğruluğunun tartışılabilir yönlerinin olması şeklinde de tanımlanabilir (Kutlu, 2013: 118).

Etik ikilemler en az iki biçimde ortaya çıkabilir. İlkinde belli bir eylemde bulunmanın etik açısından doğru olduğunu gösteren kanıtların yanı sıra o eylemde bulunmanın etik açısından yanlış olduğunu gösteren kanıtlar olabilir. İkinci biçiminde ise bireyin belirli bir durumda, belirli bir eylemde bulunmasını zorunlu kılan çeşitli etik gerekçelerin yanı sıra başka haklı gerekçelerle başka bir eylemde bulunması zorunludur. Ancak birey her iki davranışı birlikte gerçekleştirememektedir. Her iki davranışın da ardındaki gerekçeler iyi ve sağlam olmakla birlikte hiçbiri ötekine göre açıkça üstünlük sağlayamamaktadır. Böyle bir durumda belirli bir eylemde bulunmak bazı gerekçelerle kabul edilebilir ve hatta zorunlu iken, diğer başka gerekçelerle kabul edilemez olacaktır (Balsarı ve diğ., 2013: 46).

Meslek etiği etik ikilemlerden olumsuz etkilenir. Günlük yaşamda çok sık karşılaşılan etik ikilemler, bir olaydan kimin, nasıl etkileneceğine yönelik muhakemenin yapılarak buna uygun doğru kararın verilip uygulanmasıyla çözülebilir (Kutlu, 2013: 121). Meslekle ilgili ahlak standartlarının somut kurallar olarak tanımlanamamaları, doğru davranışın ne olması gerektiğiyle ilgili anlaşmazlık ve ikilemlerin her zaman söz konusu olmasına sebebiyet verecektir (Selimoğlu, 1997: 4).

Meslek etik kurallarının, karşılaşılabilecek etik ikilemlerde yol gösterici ve esinleyici değer yargıları olarak meslek sahibine yardımcı olacağı varsayılmaktadır. Ancak ikilemlerin olmadığı yerde ahlaki bir durum da söz konusu olmamaktadır. Birden çok seçeneğe sahip durumlarla karşılaşıldığı zaman etik karar verme sorumluluğu ortaya çıkmaktadır (Kutlu, 2013: 121). Profesyonel olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının ikilemde kalmaları halinde uymaları gereken etik ilkelerin temelini ahlaki ilkeler oluşturmalıdır ki bu bireysel ahlak ilkeleri (Çukacı, 2006: 97):

1. Sadakat ve güvene layık olma,
2. Dürüstlük ve bütünlük,
3. Tarafsızlık ve geniş görüşlülük,

4. Güvenirlik ve inanırlık,
5. İyilikseverlik olarak sıralanabilir.

Son zamanlarda etik ikilemlerin çözümü için kullanılan ve altı aşamadan oluşan süreçle amaçlanan, meslekle ilgili ahlak konularının belirlenmesi ve bireyin kendi değer yargılarını esas alarak davranışlarına uygun yön kararı vermesine yardımcı olunmasıdır. Etik ikilemlerin çözümü için izlenecek sürecin aşamaları şunlardır (Selimoğlu, 2006: 441):

1. Etik ikilemlere yönelik olayların tespiti,
2. İlgili olaylardan meslekle ilgili ahlak konularının tanımlanması,
3. Etik ikilemin sonucundan hangi grup veya kişinin nasıl etkilendiğinin belirlenmesi,
4. İkilemi çözmesi gereken kişi tarafından uygun seçeneklerin tanımlanması,
5. Tanımlanan her bir seçenek için geçerli sonucun tanımlanması,
6. Uygun davranışın ne olacağına karar verilmesidir.

Etik muhasebe ikilemi, farklı nedenlerden dolayı ortaya çıkabilecek çatışmaları ifade etmektedir. İkilemler ve çatışmalar, çatışmanın konusu, nesnesi ve öznesiyle ilgili farklı nedenlerden kaynaklanabilir. Kural ve değer çatışmaları ile mesleki ve kurumsal çatışmalardan kaynaklanabilen konuya yönelik çatışmalara karşın, ikilemler çoğunlukla doğru karar verme aşamasında farklı seçenekler arasından doğruluk yönüyle eş değer algılanabilir seçenekler arasından seçim yapma zorluğu olarak ifade edilebilir (Ünsal, 2009: 412). Meslek mensuplarının değer yargılarında çelişkiye düştükleri, karar ve kurallarda anlaşımadıkları, mesleki sorunlar gibi sorunlarla karşılaştıklarında etiksel ikilem söz konusu olmaktadır (Türk, 2004: 69). Muhasebe sürecinde, muhasebecilerin bir gruba olan sorumluluklarının kişisel çıkarlarıyla veya diğer gruplara olan görev ve sorumlulukları ile uyuşmaması durumlarında ortaya çıkan etik ikilem (Mintz, 1995: 4) ile ilgili sorunların çözümünde etiksel karar verme süreci ve etik kodlar önemli bir rol oynamaktadır (Türk, 2004: 69). Muhasebe literatüründe de benimsenen karar verme süreci şu aşamalardan oluşmaktadır (Ünsal, 2009: 413):

1. Adım (Etiksel hassasiyet): Ahlaki bir sorun olduğunun kabul edilmesiyle başlayan bu süreçte karar verici tarafından verilecek kararın, sorunla ilgili tarafların refahlarını etkileyebilecek yönleri değerlendirilir.

2. Adım (Etiksel Yargılama): Karar verici tarafından ahlaki sorunun çözümü için uygun hareket yönteminin seçilmesidir.
3. Adım (Etiksel Niyet- Çıkar Çatışmalarından Kaçınma): Karar verici tarafından kişisel çıkarların, ahlaki değerlerden ayrılarak önceliğin etik değerlere verilmesidir.
4. Adım (Etiksel Davranış): Tanımlanmış olan kararın uygulanması için karar vericinin yeterli düzeyde etiksel ve mesleki bilgiye sahip olmasıdır.

Mesleği ile ilgili ahlaki konularda ikilemde kalan meslek mensubunun bu ikilemi çözmek adına öncelikle sorunu tanımlayarak ve şahsi çıkarlarını göz ardı ederek uygun seçeneğe karar vermesi ikilemin çözümüne yönelik ilk adımdır. Ancak etik ikilemin çözümünü sağlayan önemli unsur meslek mensubunun hem mesleki hem de etikle ilgili yeterli donanıma sahip olması ve bunu sağlamaya yönelik olarak eğitilmesidir.

2.8 Muhasebe Meslek Etiği

Muhasebe meslek etiği denildiğinde, meslek etiğinin ilkelerden mi yoksa kurallardan mı oluştuğu sorusu sorulabilir. İlke ile kural ayrımındaki en temel farklılık, ahlak kurallarının ilkelerden çıkarıldığı yani ilkelerin kuralları kapsamına karşın kuralların ilkeleri kapsamamasıdır. Bunun en önemli nedeni olarak etiksel bir ikilem ya da çatışma olduğunda kuralların muhtemel çatışma ve ikilemleri önceden öngörememesi olduğu söylenebilir. İkilem ya da çatışmanın çözümünde kurallar rehber görevi görmezken, ilkeler bunların çözümünde rehber görevi görmektedir (Ünsal, 2007: 44). Kurallar etik ilkelerin asgari uygulamaları olup uygulamalara disiplin getirir ama kuralların uygulanması ilkeleri gerektirmektedir. İlkeler olmaksızın kurallar kendi başına oluşturulamaz (2007: 45). O halde muhasebe sürecindeki ahlaki çatışma ve ikilemlerde yol gösterici olan unsurun etik ilkeler olduğunu söylenebilir.

Aristoteles'ten bu yana etik, onun ifadesiyle "kendisi vasıtasıyla iyi insan olduğumuz" felsefi disiplindir. Muhasebecilik etiği de iyi muhasebeciler yetiştirmek olarak ifade edilebilir. Etik, iyi insanların yetiştirilmesine katkıda bulunmak üzere bazı bilgiler ortaya koyarken, muhasebecilik etiği de iyi muhasebecilerin yetiştirilmesi için kimi etik bilgileri ortaya koymak durumundadır (Özbirecikli ve Ural, 2006: 104-105). Muhasebede meslek etik ilkeleri, muhasebe faaliyeti sırasında

ya da ulusal mevzuatın belirlediği durumlarda kullanılacak kurallardır. Bu ilkeler ayrıca durumun niteliğine göre hangi kuralın uygulanması gerektiğini belirleyecektir (Ünsal, 2007: 43-44).

Etik, değerler sistemi olarak da ifade edilebilir. İnsanoğlu tarafından geliştirilen ve statik bir yapıya sahip olan değerler ise kendi kendine harekete geçip karar veren sistemler olmadıkları için bunları dinamik hale getiren unsur birey veya meslek mensuplarıdır (Ünsal, 2009: 411). Muhasebe meslek etiği, meslek örgütünün oluşturduğu ve muhasebeyle ilgili tarafların benimsediği mesleki ilkeler bütünü olarak tanımlanabilir ki bu ilkeler muhasebe meslek mensuplarının bağımsızlığını, otokontrolünü ve dürüstlüğünü ifade eder (Yıldız, 2010: 160). Başka bir deyişle muhasebede etik değerler, meslek mensuplarının müşteriler, halk ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara sahip ahlaki davranışlar ile hizmet etmelerini ifade etmektedir. Bu standarttaki hizmetin sağlanması için meslek mensupları uzmanlıklarında yeterli sorumluluğa ulaşmış, güvenilirlik, tarafsızlık ve doğruluk niteliklerine sahip bireyler olmalıdır (Selimoğlu, 2006: 439). Muhasebe mesleğinde etik kavramı ile işlemlerin yasalara uygun olmasıyla birlikte toplumsal değer yargıları dikkate alınarak topluma güvenilir bilgilerin sunulması ifade edilmektedir (Sözbilir, 2000: 46). Muhasebe meslek mensuplarının meslekleriyle ilgili yasal kuralların yanı sıra etik ilkelere de uymaları oldukça önemlidir. Yasal kurallara uymak muhasebeyle ilgili yasal kuralları kapsarken etik ilkelere uygun davranmak meslekte kabul gören değer yargılarına göre davranmayı kapsar. Etik davranış ise karar veya eylemin yasalara uygun olup olmadığından çok doğru veya yanlış olup olmadığına ya da meslek değerlerine uygun olup olmadığına değerlendirilmesini gerektirmektedir (Gül ve Ergün, 2004: 57).

Muhasebe meslek etiği, meslek mensuplarının faaliyetleri sırasında veya mesleki faaliyetin yürütülmediği dönem ve durumlarda kanunlar çerçevesinde işlemlerin yürütülmesini sağlayan; toplumsal değer yargıları dikkate alınarak topluma güvenilir bilgilerin sunulmasının yanı sıra toplum, müşteri ve meslektaşlar ile ilgili meslek kuruluşlarıyla olan ilişkilerde uyulması gerekli kurallar bütünü olarak da tanımlanabilir (Daştan, 2009: 285).

Muhasebe mesleğinin en önemli değeri, kamu yararına hizmet etmek sorumluluğudur. Kamu yararı, işveren veya müşteri ile kişisel çıkarlar da dahil olmak üzere tüm çıkarların üstündedir. Benzer şekilde, muhasebecilerin topluma karşı

sorumluluklarını yerine getirirken ahlaki bakış noktasına göre hareket etmeleri beklenmektedir. Muhasebecinin diğer değerleri ise mesleğini yetkin bir şekilde gerçekleştirmek, profesyonel sorumluluklarını yerine getirirken objektif olmak; dürüst olmak, işveren ya da müşteri bilgilerinin gizliliğini korumaktır (Mintz, 1995: 5).

Muhasebe meslek mensuplarının kaliteli hizmet sunması, finansal verilerin doğruluğu ve güvenilirliği meslek mensupları tarafından dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik, güvenilirlik, mesleki yeterlilik ve özen ve sorumluluk gibi etik kurallara uyulmasına bağlıdır. Bu yüzden muhasebe meslek mensuplarının teknik bilgilerinin yanı sıra muhasebe mesleğiyle ilgili etik kurallara önem vererek mesleki faaliyetlerini yürütmeleri önemlidir (Yıldız, 2010: 161). Muhasebe mesleğinin itibarı önemli ölçüde meslek mensuplarının etik davranışları ile mesleki faaliyetlerde etik standartların uygulanmasına bağlıdır (Daştan, 2009: 289).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK ETİĞİ İLE İLGİLİ KURUMLAR VE YASAL DÜZENLEMELER

Bu bölümde muhasebe meslek etiği ve eğitimiyle ilgili kurum ve kuruluşlar hakkında bilgi verilecek, meslek mensuplarının uyacakları etik kurallar incelenecektir.

Muhasebe meslek etiğine yönelik uluslararası ve ulusal boyutta yapılan pek çok çalışma ve düzenleme söz konusudur. Uluslararası alanda yapılan düzenlemeler, Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) ve İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan ve dört grupta toplanan düzenlemeler şu şekildedir (Kurnaz ve Gümüş, 2010: 163):

Tablo 3.1: Etikle ilgili uluslararası düzenlemeler (Kurnaz ve Gümüş, 2010: 163).

Uluslararası Düzenlemeler	Düzenleme Tarihi ve Konusu
1.Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	<ul style="list-style-type: none">• AICPA tarafından 1966 yılında “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” yayınlanmıştır. Bu standartlar 1988 yılında tekrar düzenlenmiştir. Bunlar (Pekdemir,1999; 21 içinde Magill vd., 211–212);<ul style="list-style-type: none">✓ Sorumluluklar✓ Kamu yararı✓ Dürüstlük✓ Tarafsız ve Bağımsız Olma✓ Özenli Çalışma✓ Hizmetin Kapsamı ve Niteliği’dir• Amerikan Profesyonel Muhasebe Mesleği için geliştirilen “Mesleki Ahlak Kuralları Yasası”nın ikinci bölümü “Kurallar” olarak sınıflandırılmış ve 11 adet kural öngörülmüştür. Bu kurallar şunlardan oluşmaktadır (Pekdemir, 1999; 21 içinde Uslu, İSMMM Odası,No: 20, 28–29);<ul style="list-style-type: none">✓ Bağımsızlık✓ Dürüst ve Tarafsız Olma✓ Genel Standartlar✓ Standartlara Uyuma✓ Muhasebe Standartlarına Uyuma✓ Müşteri Bilgilerinin Gizliliği✓ Şartlı Ücret✓ Uygunsuz Davranışlar✓ Reklam Yapma Yasağı✓ Komisyon Alma Yasağı✓ Mesleği İcra Biçimi ve Unvan Kullanma

Tablo 3.1 (Devam): Etik ile ilgili uluslararası düzenlemeler (Kurnaz ve Gümüş, 2010: 163).

Uluslararası Düzenlemeler	Düzenleme Tarihi ve Konusu
2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	<ul style="list-style-type: none">• “IFAC” tarafından “Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları” yayınlanmıştır. On sekiz bölümden oluşan bu kuralların yedi bölümü bütün muhasebecilere, yedi bölümü serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilere, dört bölümü de bağımlı çalışan muhasebecilere uygulanabilir (Pekdemir, 1999; 22), (Pekdemir, 1999; 22 İçinde IFAC Handbook, 1998; 502– 548).
3. Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	<ul style="list-style-type: none">• Birçok profesyonel meslek kuruluşu etik standartları belirleyebilmektedir. Yönetim muhasebecileri enstitüsü tarafından belirlenen etik standartlar ise şöyledir (Gümüş, 2007; 14 İçinde Mcwatters vd., 2001; 25);<ul style="list-style-type: none">✓ Yeterlilik (Yetenek)✓ Gizlilik✓ Dürüstlük✓ Nesnellik (Tarafsız Olmak)
4. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	<ul style="list-style-type: none">• “IIA” iç denetim hizmetinin gelişmesi için çeşitli standartları uygulamaya koymuştur. Bu standartlar;<ul style="list-style-type: none">✓ Bağımsızlık✓ Mesleki Yeterlilik✓ Denetim Faaliyetinin Kapsamı✓ Denetimin Gerçekleştirilmesi ve İç Denetim Departmanı Yönetimi’dir.

Bu uluslararası meslek örgütlerinden IFAC’ın ve alt kuruluşları olan Uluslararası Muhasebe Mensupları Etik Standartlar Kurulu (IESBA) ile Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB)’ nun meslek etiğine ve etik eğitimine yönelik düzenlemeleri ülkemizde de IFAC’ın üyesi olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından yasal düzenlemeler çerçevesinde uygulamaya alınmıştır.

3.1 Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)

13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 numaralı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu’nun Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği başlıklı üçüncü bölümünün 28. maddesinde serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere ait bütün Odaların katılacağı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulacağı hükme bağlanmıştır. İlgili kanunda Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’nin görevleri belirlenmiştir (R.G, 1989, 20194).

11 Haziran 1990 tarih 20545 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

Yönetmeliği'nin 4. maddesiyle birliğin amacı şu şekilde belirtilmiştir (R.G, 1990: 20545):

1. Kanun ve yönetmeliklerde yapılması öngörülen işlerin yapılması,
2. Mesleki alanda çalışmalar yapılması, mesleğin gelişmesinin sağlanması,
3. Meslek onurunun, üyelerin ve odaların haklarının korunması,
4. Muhasebe mesleğinin uygulanmasıyla ilgili normların geliştirilmesi, eğitim ve kamu kurumları ile işbirliği yapılarak mesleki eğitiminin gelişmesine katkıda bulunulması,
5. Üyeler ile odalar arasındaki dayanışmanın sağlanması, haksız rekabetin önlenmesi.

20194 sayılı kanunda tanımlanan birliğin görevleri 20545 sayılı kanunun 7. maddesinde aşağıdaki gibi yeniden tanımlanmıştır:

1. Mesleğin geliştirilmesiyle ilgili çalışmalar yapılması,
2. Meslek mensuplarının menfaatleri ile meslek ahlakı, düzeni ve geleneklerinin korunması,
3. Odaları ilgilendiren konularda yetkili makamlara görüş bildirilmesi,
4. Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkların çözümlenmesi,
5. Uyulması zorunlu olan meslek kuralları ile meslek standartlarının belirlenmesi,
6. İlgili kanuna göre çıkarılacak yönetmeliklerin hazırlanması,
7. Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olunarak milletlerarası mesleki toplantılara katılınması,
8. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından verilecek görevlerin yerine getirilmesi,
9. Kanunlarla ve yönetmelikler ile verilen diğer görevlerin yapılması,
10. Mesleki konularda resmi makamlar tarafından istenen bilgi ve görüşlerin verilmesidir.

21 Kasım 2007 tarih ve 26707 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik'in 1. maddesinde kuruluşun tanımı Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) olarak değiştirilmiştir (R.G, 2007: 26707).

3.2 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

IFAC (International Federation of Accountants), mesleği güçlendirerek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunarak kamu çıkarına hizmet etmeye kendini adanmış muhasebe mesleğinin küresel bir organizasyonudur (www.ifac.org/about-ifac, Erişim Tarihi: 21.12.2014).

1977 yılında kurulan IFAC'ın misyonu, kamu yararı için yüksek kalitede uluslararası standartların ve rehberliğin geliştirilmesine katkıda bulunmak, yüksek kalitede uluslararası standartlar ile rehberliğin benimsenmesini ve uygulamaya konmasını kolaylaştırmak, güçlü muhasebe meslek organizasyonları ile muhasebe denetim firmalarının gelişimine ve muhasebe meslek mensuplarının yüksek kaliteli uygulamalarına katkı sağlayarak dünya genelindeki muhasebe meslek mensuplarının değerini artırmak ve kamu çıkarıyla ilgili konularda görüş bildirmektir (www.ifac.org/about-ifac/organization-overview, Erişim Tarihi: 15.5.2015).

İlk olarak 1990 yılında muhasebe mesleğinde meslek ahlakı ile ilgili çalışmalara başlayarak 1992 yılında Muhasebeciler için Meslek Ahlakı Yönetmeliği'ni yayınlayan IFAC'ın bu çalışması muhasebe alanında uluslararası alandaki ilk yönetmeliktir (Otlu, 1999: 135). Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 1994 yılında IFAC üyeliğine kabul edilmiştir.

IFAC bünyesinde standart yapıcı kurullar ve komiteler bulunmaktadır. Bunlar (turmob.org.tr/TurmobWeb/Attachment.aspx?param=+quFU/yYHWfyNz7CBeVO+idSHBSArCy7i9UJXD4KCAHgodZITsbH5j6wgZ7hsxrHyHsDFz6F7+s=, Erişim Tarihi: 29.5.2015):

1. Standart Yapıcı Kurullar:

- a) Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
- b) Uluslararası Etik Standartları Kurulu
- c) Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu
- d) Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu

2. Komiteler:

- a) Uyum Danışma Paneli
- b) Muhasebe Meslek Kuruluşu Gelişim Komitesi
- c) Atama Komitesi
- d) Bağımlı Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları Komitesi

- e) Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Büroları Komitesi
- f) Sınır - Ötesi Denetçiler Komitesi olarak belirlenmiştir.

3.2.1 Uluslararası Muhasebe Mensupları Etik Standartları Kurulu (IESBA)

IFAC'a bağlı Uluslararası Muhasebe Mensupları Etik Standartlar Kurulu (IESBA) dünya çapındaki muhasebe meslek mensupları için kamu yararına, yüksek kalitede etik standartlar ile diğer bildirimleri geliştiren ve yayınlayan bağımsız bir standart belirleme kuruluğudur. Kurulun faaliyetlerinden biri muhasebe meslek mensuplarının etik gereksinimleri belirlemek ve Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kod geliştirmektir. Kurul, üyelerini kaliteli etik standartlar benimsemeye teşvik ederken küresel boyutta iyi etik uygulamalarının yapılması için de destek vermektedir. IESBA ayrıca muhasebe meslek mensuplarının karşılaştığı etikle ilgili konularda uluslararası tartışmaların yapılmasını da desteklemektedir (www.ifac.org/ethics/about-iesba, Erişim Tarihi: 15.5.2015).

3.2.2 Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB)

Meslek mensuplarının kariyeri boyunca yetkinliğini korumak ve geliştirmek için öğrenme ve gelişimle ilgili konularda kamu yararına standartlar ve kılavuz geliştirmekte ve yayınlamaktadır (www.ifac.org/education/about-iaesb, Erişim Tarihi: 29.5.2015).

IAESB, muhasebe mesleği eğitiminin geliştirilmesi ve ilerletilmesi yoluyla küresel olarak muhasebe mesleğini güçlendirmek ve böylelikle kamu yararına hizmet etmeyi misyon edinmiştir. Eğitim geliştirilerek muhasebe mesleğinin yeteneğine katkıda bulunulacak, geliştirilen eğitim standartları ile eğitimin gelişmesi ve böylelikle kamu güvenini güçlendirmeye katkıda bulunularak küresel olarak muhasebe mesleğinin yetkinliği artırılabilecektir (TÜRMOB, 2010: 10).

Küresel boyutta muhasebe eğitiminin standartlarını geliştirmek için kılavuz geliştiren IAESB, eğitim, staj ve mesleki yeterlilik testinden oluşan akreditasyonun ana unsurları ile muhasebeciler için gerekli olan sürekli mesleki eğitimin içerik ve kapsamıyla ilgilenmektedir. Uluslararası Eğitim Standartları (IES) çıkaran IAESB tarafından ayrıca bu IES'lerin üye kuruluşlar tarafından uygulamaya konulmasına yardımcı olan Uluslararası Eğitim Uygulama Bildirimleri (IEPS) bilgi raporları da

yayınlanmaktadır. IAESB tarafından yayınlanan uluslararası eğitim standartları şunlardır (www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Attachment.aspx?param=+quFU/y YHWfyNz7CBeVO+idSHBSArCy7i9UJXD4KCAHgodZITsbH5j6wgZ7hsxrHyHsDFz6F7+s=, Erişim Tarihi: 29.5.2015):

1. IES 1: Muhasebe Mesleği Eğitimi Programına Giriş Şartları
2. IES 2: Muhasebe Mesleği Eğitim Programlarının İçeriği
3. IES 3: Mesleki Beceriler ve Genel Eğitim
4. IES 4: Mesleki Değerler, Etik Kurallar ve Davranışlar
5. IES 5: Staj Şartları
6. IES 6: Mesleki Yetenekler ve Yeterliliğin Değerlendirilmesi
7. IES 7: Sürekli Mesleki Gelişim (Yaşam Boyu Öğrenme ve Mesleki Yeterliliğin Sürekli Gelişimi Programı)
8. IES 8: Denetçiler için Yeterlilik Şartları
1. IEPS 1: Mesleki Değerler, Etik ve Tutumları Geliştirme ve Devam Ettirme Yaklaşımları
2. IEPS 2: Muhasebe Meslek Mensupları için Bilgi Teknolojisi
3. IEPS 3: Staj Şartları – Muhasebe Meslek Mensupları için İlk Mesleki Gelişim

Muhasebe meslek etiğine yönelik uluslararası ve ulusal boyutta pek çok düzenleme yapılmıştır. Bunların başında gelen ve uluslararası düzeyde muhasebe meslek mensupları tarafından uyulması gerekli etik kuralların belirlendiği kodlar, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından geliştirilmiştir.

3.3 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Geliştirilen Etik Kurallar

IFAC'ın Uluslararası Muhasebe Mensupları Etik Standartlar Kurulu (IESBA) tarafından Mayıs 2013'de İngilizce olarak yayınlanan "Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kurallar El Kitabı" ülkemizde TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı olarak Eylül 2013 tarihinde Türkçe'ye çevrilmiş ve yayınlanmıştır. Bu el kitabının "Bölüm A" kısmında IESBA Etik Kuralları'nın Genel Uygulanışı, "Bölüm B" kısmında Serbest Çalışan Muhasebe

Meslek Mensupları için Etik Kurallar ve “Bölüm C” kısmında ise İşletmelerde Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar yer almaktadır.

Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı (TÜRMOB, 2013)’nda muhasebe meslek mensuplarının uyacağı temel etik ilkeler aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

a) Dürüstlük: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki ve iş ilişkilerinde açık sözlü ve dürüst olmak zorunda olmalarıdır.

b) Tarafsızlık: Muhasebe meslek mensuplarının meslek veya işle ilgili yargılamalarında önyargı ve çıkar çatışmalarına yer vermemesi, bunlara benzeyen durumların etkilerini önemsememesi, bu durumlara izin vermemesidir.

c) Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen: Muhasebe meslek mensuplarının uygulamalar, kanunlar ve teknik sınırlar içinde güncel gelişmeleri takip ederek, müşterilerin ya da işverenin tatmin edici mesleki hizmet almasını sağlamak için yeterli düzeyde mesleki bilgi ve beceriyi koruması ve meslekle ilgili mesleki ve teknik standartlarla uyumlu ve dikkatli hareket etmesidir.

d) Gizlilik: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki ve iş ilişkilerinin sonucu elde ettikleri bilgilerin gizliliğine saygı göstermek zorunda olması, bu bilgileri açığa vurmamak için kanuni, mesleki sorumluluk veya hak olmadığı sürece, tam ve özel yetkisiz olarak üçüncü kişilere aktarmamasıdır. Mesleki ve iş ilişkileri sonucu elde edilen gizli bilgilerin, muhasebe meslek mensuplarının veya üçüncü kişilerin şahsi faydaları için kullanılmamasıdır.

e) Mesleki Davranış: Muhasebe meslek mensuplarının alanı ile ilgili kanunlara ve düzenlemelere uymak zorunluluğu ile mesleğin saygınlığına zarar verecek davranışlardan kaçınması gerekliliğini tanımlamaktadır.

Kamuya, devlete ve müşterilerine karşı sorumluluğu olan muhasebe meslek mensubu etik yönden ikileme düşebilecek pek çok tehditle karşılaşabilir. Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı (TÜRMOB, 2013)’nda meslek mensubunun karşılaşabileceği tehditler şu şekilde açıklanmış ve sıralanmıştır:

Geniş ilişkiler ve durumlar nedeniyle tehditler oluşabilir. Bir ilişkinin veya durumunun tehdit oluşturması halinde bu, meslek mensubunun temel ilkeler ile uyumunu tehlikeye atabilir veya tehlikeye attığı izlenimini verebilir. Bir ilişki veya durum birden çok tehdit oluşturabildiği gibi tehdit, birden çok etik ilkeyle uyumu

etkileyebilmektedir. Tehditler, aşağıda anlatılan kategorilerin bir ya da daha fazlasına girer:

a) Kişisel Çıkar Tehdidi: Muhasebe meslek mensubunun yargısını veya davranışlarını uygunsuz şekilde etkileyecek mali ya da diğer çıkar tehdidinin oluşmasıdır.

b) Kendi Kendini Denetim Tehdidi: Mevcut bir hizmetin sağlanması için gerekli olan yargı oluşturma aşamasındaki muhasebe meslek mensubuna dayanak olacak, muhasebe meslek mensubunun veya muhasebe meslek mensubunun denetim firmasının ya da işveren organizasyonundaki başka bir kişi tarafından önceden yapılmış bir yargı veya hizmetin sonuçlarının uygun bir biçimde değerlendirilemeyeceği tehdididir.

c) Taraf Tutma Tehdidi: Muhasebe meslek mensubunun, müşterilerinin veya işverenin konumunu savunma aşamasında objektifliğinin tehlikeye girme tehdididir.

d) Yakınlık Tehdidi: Muhasebe meslek mensubunun bir müşterisi veya işveren ile uzun dönemli veya yakın ilişkisi sebebiyle, bu kişilerin çıkarlarına sempatiyle yaklaşması ya da bu kişilere ait işleri fazlasıyla kabul etmesi tehdididir.

e) Gözdağı Tehdidi: Muhasebe meslek mensuplarına usulsüz etkilerde bulunulma girişimleri dahil olmak üzere algılanan veya gerçek baskılar nedeniyle meslek mensubunun objektif davranmaktan alıkonulması tehdididir.

3.4 Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler

19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliği’nin Birinci Kısım’nda tüm meslek mensuplarının uyacakları temel etik ilkeler, İkinci Kısım’ında ise Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler, Üçüncü Kısım’da da Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler yürürlüğe girmiştir. İlgili kanunda yer alan bu düzenlemeler Tablo 3.2’de gösterilmiştir (R.G, 2007: 26675):

Tablo 3.2: Tüm meslek mensuplarının uyacakları temel etik ilkeleri (R.G, 2007: 26675).

Birinci Kısım	Tüm Meslek Mensuplarının Uyacakları Temel Etik İlkeleri
Birinci Bölüm	İlkelerin Genel Uygulanış Biçimi (Madde 1-5)
İkinci Bölüm	Dürüstlük (Madde 6-7)
Üçüncü Bölüm	Tarafsızlık (Madde 8-9)
Dördüncü Bölüm	Mesleki Yeterlilik ve Özen (Madde 10-11)
Beşinci Bölüm	Gizlilik (Madde 12-15)
Altıncı Bölüm	Mesleki Davranış (Madde 16-17)
İkinci Kısım	Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler
Birinci Bölüm	Giriş (Madde 18-32)
İkinci Bölüm	Mesleki Atamalar (Madde 33-35)
Üçüncü Bölüm	Çıkar Çatışmaları (Madde 36-38)
Dördüncü Bölüm	İkincil Görüşler (Madde 39)
Beşinci Bölüm	Ücretler ve Diğer Gelirler (Madde 40-43)
Altıncı Bölüm	Meslekî Hizmetlerin Pazarlanması (Madde 44-45)
Yedinci Bölüm	Hediyeler ve Ağırlama (Madde 46)
Sekizinci Bölüm	Müşteri Varlıklarının Muhafazası (Madde 47)
Dokuzuncu Bölüm	Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık (Madde 48-50)
Onuncu Bölüm	Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler, Bağımsızlık ve Sözleşme Dönemi (Madde 51-61)
Üçüncü Kısım	Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler
Birinci Bölüm	Giriş, Tehdit ve Önlemler (Madde 62-69)
İkinci Bölüm	Potansiyel Çıkarlar (Madde 70-72)
Üçüncü Bölüm	Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması (Madde 73-74)
Dördüncü Bölüm	Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme (Madde 75-78)
Beşinci Bölüm	Finansal Çıkarlar (Madde 79-82)
Altıncı Bölüm	Teşvikler (Madde 83-88)

25 Aralık 2012 tarih ve 28508 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik’e eklenen ek 1. maddesinde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından Uluslararası Etik Standartları’nda yapılan değişikliklerin, TÜRMOB tarafından meslek mensuplarına duyuruluracağı belirtilmiştir (R.G, 2012: 28508).

TÜRMOB tarafından yayınlanan ve muhasebe mensupları için temel etik ilkeleri tanımlayan Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı'nın yanı sıra 21 Mayıs 2015 tarih ve 29362 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve yürürlüğe giren Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ (Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 44)'de Bağımsız Denetçiler'in uyacağı temel etik ilkeler yer almaktadır (R.G, 2015: 29362).

Tablo 3.3: Bağımsız denetçiler için etik kurallar (R.G, 2015: 29362).

Kısım A	Etik Kuralların Genel Uygulaması
100	Giriş ve Temel İlkeler
110	Dürüstlük
120	Tarafsızlık
130	Mesleki Yeterlik ve Özen
140	Sır Saklama
150	Mesleğe Uygun Davranış
Kısım B	Bağımsız Denetçiler
200	Giriş
210	Denetçinin Görevlendirilmesi
220	Çıkar Çatışmaları
230	İkincil Görüşler
240	Ücretler ve Diğer Menfaatler
250	Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması
260	Hediyeler ve Ağır lanma
270	Emanet Olarak Tutulan Müşteri Varlıkları
280	Tarafsızlık – Tüm Hizmetler
290	Bağımsızlık – Denetim ve Sınırlı Denetim
291	Bağımsızlık – Diğer Güvence Denetimleri

Bu tebliğe göre Bağımsız denetçilerin uyacağı temel etik kurallar şunlardır:

a) Dürüstlük: Denetçinin mesleği ve işiyle ilgili ilişkilerde dürüst, doğru, açık, ve güvenilir olmasıdır.

b) Tarafsızlık: Denetçinin, önyargı, temayül, çıkar çatışmaları ya da başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanması neticesinde iş veya meslekle ilgili muhakeme ve kararlarını etkilemesine izin vermemesidir.

c) Mesleki Yeterlik ve Özen: Denetçinin uygulama, mevzuat ve tekniklerde oluşacak güncel gelişmeleri dikkate alarak meslekle ilgili bilgi ve becerisini müşterilerinin yeterli düzeyde mesleki hizmet almalarını sağlayacak düzeyde tutup uygulamadaki mesleki ve teknik standartlara uygun olacak şekilde ve özenle hareket etmesidir.

d) Sır Saklama (Gizlilik): Denetçinin mesleğini icra ederken elde ettiği bilgilerin gizliliğine uyması; bu tür bilgilerin açıklanmasını gerektiren yasal ya da mesleki bir görev veya hak olması durumu saklı kalmak şartıyla, uygun ve belirli bir yetki yoksa bu tür bilgilerin üçüncü kişilere açıklanmaması; kendisi ya da üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.

e) Mesleğe Uygun Davranış: Denetçinin ilgili mevzuata uyması, denetim mesleğinin saygınlığını zedeleyecek davranış ve fiillerden kaçınmasıdır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE VE ETİK EĞİTİMİ

Bu bölümde muhasebe eğitimi ve bununla ilgili uluslararası standartlar, etik eğitimi ve etik eğitimiyle ilgili uluslararası standartlar ile ülkemizde meslek mensuplarına yönelik etik eğitimi konuları incelenecektir.

4.1 Muhasebe Eğitimi ve Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi'nin (IAESB) Muhasebe Eğitimiyle İlgili Çalışmaları

Küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki değişimler, diğer alanlarda olduğu gibi muhasebe alanında da etkili olmakta ve muhasebe tarafından üretilen bilgilere uluslararası düzeyde ilgi artmaktadır. Muhasebe tarafından üretilen bilgilerin güvenilir, doğru, zamanlı ve karşılaştırılabilir olması için bu bilgileri üretecek muhasebe meslek mensuplarının donanımlı, güncel beceri ve bilgilere sahip bir şekilde yetiştirilmelerinin önemi büyüktür (Tugay ve Ömürbek, 2014: 54). Meslek eğitiminde, bireylerin yüksek verimli iş gücü olarak çalışma hayatına hazırlanmasında, mesleki yeterliliklerinin geliştirilmesi, değerlendirme süreçlerinde ise bu yeterliliklerin benimsenen meslek standartları doğrultusunda ölçülmesi önemlidir (Civan ve Yıldız, 2003: 6). Muhasebe eğitiminin hedefi, öğrenciye okul sürecinde ve gelecekteki iş yaşamında mali olayları teşhis etmek, tanımlamak, kaydetmek ve sunmak için gerekli muhasebe dili ve işlem becerisinin yerleştirilmesidir (Ünsal, 2009: 411).

Muhasebe alanında gereksinim duyulan nitelikli insan gücü yetiştirilmek amacıyla resmi bir yapı içinde muhasebe eğitim ve öğretimi orta öğretim kurumlarında lise, yükseköğretim kurumlarında ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora düzeylerinde yapılmakta ancak bu muhasebe mesleğinin icrası için yeterli olmamaktadır. Bu durumun nedenleri muhasebe mesleğinin küresel etkilerden

etkilenmesi ve mesleğin ilk aşamalarında fazlasıyla ihtiyaç duyulan mesleki beceri ve bilgilerdir. Muhasebe hizmetlerinin etkin ve kaliteli sunulması için mesleki alandaki yeni bilgilerin aktarılmasına ve meslek mensuplarının bilgi ve becerilerinin artırılmasına ihtiyaç vardır ki bu da ancak örgün eğitimden sonraki sürekli eğitimle mümkündür (Şengel, 2010: 83). Muhasebe eğitiminden dinamik bir yapısı olan ve çevreyle etkileşimde olan muhasebe mesleğiyle ilgili bilginin ve becerinin kazandırılması beklenmektedir. Muhasebe mesleğinin yürütülmesi için gerekli bilgi ve beceriler Amerika Muhasebeciler Birliği (AAA), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Avrupa Birliği'nin düzenlemeleri ile şekil almıştır (Zaif ve Ayanoglu, 2007: 118).

Amerikan Muhasebeciler Birliği bünyesinde kurulan Muhasebe Eğitimi Değişim Komisyonu (AECC)'na göre muhasebe eğitiminde hedef, öğrencilere muhasebeyle ilgili temel kavram ve ilkelerin kazandırılması, öğrencilerin bilgiyi oluşturup ölçmesi ve bunları analiz ederek karar alma aşamasında kullanabilmelerinin sağlanmasıdır. Bu amaçla derslerin içeriklerinde bilginin oluşum süreci ile muhasebe ilke ve kavramlarının bu sürece olan etkileri vurgulanmalı, buna katkı sağlamak için geleneksel eğitim sürecinin yanı sıra bilgisayar programlarıyla muhasebe kayıt sistemleri öğrencilere aktarılmalıdır (Zaif ve Ayanoglu, 2007: 119).

Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları (IES) kapsamında da yer aldığı üzere muhasebe meslek mensupları bağımlı ya da bağımsız olarak hizmet üretmekte ve mesleki unvan taşımaktadırlar. Yasalar çerçevesinde yürütülen meslek, muhasebe meslek mensuplarının toplumda saygın bir yere gelmesini sağlamakta ancak onlara bir takım sorumluluklar da yüklemektedir. Kendilerine yüklenen sorumlulukla hareket eden ve mesleğin gereklerini yerine getiren meslek mensuplarının mesleki yönden yeterlilikle hizmet üretecekleri kabul edilmektedir. Muhasebe mesleğiyle ilgili saygınlık ve mesleki ünvanın kabul görmesi açısından mesleğe olan saygınlık ve güvenin korunması için meslek mensuplarının sürekli kendilerini geliştirmeleri ve becerilerini artırma gerekliliği olup (Şengel, 2010: 85) bu durum meslek mensuplarına sürekli kendilerini geliştirme sorumluluğu getirmektedir.

IFAC'ın alt kuruluşu olan Uluslararası Muhasebe Eğitim Kurulu (IESBA), uluslararası eğitim uygulamalarını içeren sekiz adet Uluslararası Eğitim Standardı (IES)'ni Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Eğitim Standartları Çerçevesi kapsamında açıklamıştır. IFAC'ın getirdiği düzenlemelerde adı geçen

muhasebe eğitimi, muhasebe meslek mensubu olunabilmesi ve IFAC'ın üye mesleki kuruluşa kabul edilmek için gerekli olan eğitim programlarıdır. Bu programlarla verilen eğitim üniversitelerde verilen muhasebe eğitimi olmayıp orta öğretim ya da lisans düzeyinden mezun meslek mensup adaylarına mesleki yeterlilik sağlamak için verilen eğitimlerdir. Yapılan düzenlemelerle bu eğitim, profesyonel mesleki eğitim olarak tanımlanmaktadır (Zaif ve Ayanoglu, 2007: 120).

Ülkemizde Mesleki ve Teknik Anadolu Liseleri ve Mesleki ve Teknik Liseleri Muhasebe ve Finansman alanı ile ön lisans eğitimi veren meslek yüksekokulları meslek mensubu yetiştirilmesine yönelik değil, muhasebe alanında ihtiyaç duyulan ara elemanların yetiştirilmesine yönelik eğitim öğretim programı uygulamaktadır.

Meslek mensubu olabilmenin şartlarını 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu belirlemiş olup özel şartlar kapsamında meslek mensubunun eğitimiyle ilgili olarak şu şartları getirmiştir (RG, 1989, 20194):

1. Hukuk, iktisat, işletme, maliye, kamu yönetimi, muhasebe, bankacılık ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan ya da denkliği Yükseköğretim Kurumu tarafından tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans düzeyinde mezun olunması ya da diğer öğretim kurumlarından lisans düzeyinde mezun olunması durumunda yukarıda belirtilen bilim dallarından lisanüstü düzeyde diploma alınmış olunması,
2. Serbest muhasebeci mali müşavirlik için en az üç yıl staj yapılması.

IFAC'ın kuruluşu olan IESBA'nın yayınladığı standartlardan (IES1) Muhasebe Mesleği Eğitim Programına Giriş Şartları standartıdır. Buna göre bireyin muhasebe meslek eğitimine başlayabilmesinin ilk koşulu en az üniversite derece programı ya da bunun eş değeri eğitime sahip olmaktır. Bu, muhasebe meslek mensubu olunabilmesi için gerekli muhasebe bilgi ve becerisi ile mesleki değer, etik ve tutumların elde edilmesini sağlayan temelin kurulması için gerekli bir koşuldur (TÜRMOB, 2010: 38).

IES2 Muhasebe Mesleği Eğitim Programlarının İçeriği Standartı'dır. Bu standartta göre muhasebe mesleği eğitiminin parçası olan üç temel eğitim vardır. Bunlar (TÜRMOB, 2010: 42):

1. Muhasebe, finans ve ilgili bilgi,

2. Organizasyon ve işletme bilgisi,
3. Bilgi teknolojisi bilgisi ve yeterlilikleridir.

Bu standarta göre muhasebe, finans ve ilgili konular; finansal muhasebe ve raporlama, yönetim muhasebesi ve kontrol, vergilendirme, denetim ve güvence, finans ve finansal yönetim, iş ve ticaret hukuku, meslekle ilgili değerler ve etik konu alanlarını kapsamalıdır. Eğitimin en önemli aşaması olan bu alanda öğrencilere verilecek eğitim; muhasebe mesleği ve muhasebe düşünce tarihi, iç ve dış kullanıma yönelik örgütsel operasyonlar raporlamasının içeriği, kavramı, yapısı ve anlamı, muhasebenin düzenlenmesi, ulusal ve uluslararası denetim ve muhasebe standartları, planlama, bütçeleme, maliyet yönetimi, kalite kontrolü, performans değerlendirmesiyle kıyaslama konularını içeren işletme muhasebesi, finansal bilgilerinin doğruluk ve dürüstlüğüyle işletmenin mal varlığını teminat altına almayı sağlayan kontrol kavram, metod ve süreçleri, vergi ile verginin yönetim ve finansal kararlar üzerindeki etkileri, menkul değerler ve şirket hukuku konularını kapsayan işletme yasal çevresi bilgisi, risk değerlendirilmesi ile dolandırıcılığın ortaya çıkarılmasını içeren denetim ve diğer güvence hizmetlerinin doğası, bu hizmetlerin yerine getirilmesi için gerekli olan entelektüel ve yöntemsel temeller, finansal tabloların analizi, finans ve finansal yönetim bilimi, muhasebe meslek mensuplarının etik ve mesleki sorumlulukları içermelidir (TÜRMOB, 2010: 45-46).

Organizasyon ve işletme bilgisi; ekonomi, işletme çevresi, kurumsal yönetim, iş etiği, sayısal metodlar, finansal piyasalar, kurumsal davranış, yönetim ve stratejik karar alma, pazarlama, uluslararası iş ve küreselleşme konularını kapsamalıdır (TÜRMOB, 2010: 47).

Bilişim teknolojileri alanı; genel enformasyon teknolojileri bilgisi, buna ilişkin kontrol bilgisi, kontrol yeterlilikleri ve kullanıcı yeterliliklerini, bilişim sistemleri yöneticisi, kontrolörü veya tasarımcısı rollerinden biri veya kombinasyonuna yönelik yeterlilikleri kapsamalıdır (TÜRMOB, 2010: 48).

Mesleki Beceriler ve Genel Eğitim Standartı (IES3)'nin amacı ise meslek mensuplarının çalışmaları için uygun beceri donanımına sahip olmalarını sağlamaktır. Bu amaçla muhasebe meslek mensuplarından beklenen temel beceriler şunlardır (TÜRMOB, 2010: 52):

1. Entelektüel beceriler,
2. Teknik ve fonksiyonel beceriler,

3. Kişisel beceriler,
4. Sosyal ve iletişim becerileri
5. Organizasyon ve işletme yönetimi becerileridir.

Meslek mensuplarına yönelik düzenlemeler yapan IFAC, lisans ve yüksek lisans eğitimiyle ilgili herhangi bir öneri ve esas getirmemektedir. Yapılan düzenlemeler, muhasebe eğitiminden ne beklendiği, lisans ve yüksek lisans eğitimlerinde hangi ders ve programların verilmesi gerektiğiyle ilgili fikir vermekte (Zaif ve Ayanoglu, 2007: 123) olup lise, ön lisans ve lisans düzeyindeki eğitim programlarının oluşturulmasında rehberlik yapabilir.

4.2 Etik Eğitimi

Etik değerlerin korunarak yaşanabilmesi ve mesleğin etik değer korunarak yapılabilmesini sağlamak amacıyla normlardan çok etik değer ile bu değerlerin felsefi bilgisine dayalı bir eğitim gereksinimi vardır. Birebir iletişim ortamlarında insanlık onurunun nerede tehlikeye girdiğini gören bir bakış açısı kazanılmasına destek olabilen (Kuçuradi, 2003: 9) ve iki düzeyde ele alınan etik eğitiminin ilki meslekle ilgili bilgi ve becerilerin yanısıra mesleğe yönelik etik değerlerin kazandırıldığı hizmet öncesi eğitim programları; diğeri ise yöneten ve yönetilen olarak çalışan bireylere, çalıştıkları iş yaşamı içinde mesleğe yönelik etik değerlerin kazandırıldığı hizmet içi eğitim programlarıdır (Aydın, 2012: 204). Etik teriminin anlamca açıklığa kavuşturulması ve günümüzde bu sözcüğe atfedilen farklı kavramsal içeriklerin ayırt edilmesi, sadece etiğin teorik yönden geliştirilmesi için öncelikli basamak olmayıp, kişisel, kamusal ve mesleki yaşamda etik problemlerle karşılaşıldığında doğru veya değerli eylemde bulunmak için de kaçınılmaz görünmektedir (Kuçuradi, 2003: 7).

Etik eğitimi programlarının genel olarak şu amaçları gerçekleştirmesi beklenmektedir (Aydın, 2012: 211-212):

1. Bireylerde mesleki alanda yaşanan etik sorunlara ilişkin duyarlılık geliştirilmesi,
2. Etik kararların verilmesine yönelik analitik becerilerin kazandırılması,
3. Kamu hizmetlerinde görev alacak bireylerin kişisel sorumluluk ve ahlaki yükümlülüklerin üstlenilmesi konularında eğitilmesi,
4. Ahlak felsefesinin geliştirilmesi,

5. Yöneticinin etik açıdan yerine getirmesi gereken rollerinin gücünün ve öneminin tanıtılması,
6. Kamu hizmetlerinde etik davranışların beslenmesi ve karakter gelişimine yardımcı olunması,
7. Kamu yönetiminde etik standartlar hakkında bilgi kazandırılması,
8. Bireyler arasındaki görüş ve anlayış farklılıklarına karşı hoşgörü geliştirilmesi,
9. Anayasal çerçevede kamu yönetiminin demokratik değer ve yükümlülükleri hakkında bilgi verilmesi,
10. Etik ilkelerin öğretilmesi,
11. Çıkar çatışmaları, örgütsel normlar ve kurallar hakkında bilgi verilmesi,
12. Örgütsel kültür ve bürokratik normlar hakkında bilgi verilmesi,
13. Etik davranışlarda bulunmanın önemi ile etik sorunları çözme becerisinin kazandırılmasıdır.

Ahlak eğitimcisinin amacı ahlaki bakımdan doğru davranış sağlamaktır (Nuttall, 2011: 62). Etik eğitimiyle amaçlanan etikle ilgili zorunluluk, kişisel sorumluluk ve etiksel ikilemlerin üstesinden gelebilmede etikle ilgili konuların tanımlanması ve analiziyle ilgili yeteneklerin geliştirilerek ahlaki kıyaslama bakımından öğrencilerin cesaretlendirilmesi olarak ifade edilebileceği gibi (Daştan, 2009: 286) aynı zamanda bireyleri ahlaki açıdan kendi kendilerini yargılayabilecekleri duruma getirmek olmalıdır (Aydın, 2012: 204). Bireyler, normlara uygun davranmaya zorlanabilirlerken etik değeri korumaya ve koruyarak eylemde bulunmaya zorlanamazlar. Ancak öyle eğitilebilirler ki hem yaşamlarında hem de mesleki yaşamlarında bu tür eylemlerde bulunabilmelerinin koşulu olan felsefi değer bilgisiyile donanabilirler (Kuçuradi, 2003: 9).

Etik eğitimi ile bireylerin etik açıdan duyarlılık kazanmaları, eylemlerini ahlaki açıdan gerekçelendirmeleri ve etik yargılamaları üzerinde olumlu bir etki yaratılabilir (Aydın, 2012: 211). Diğer bir deyişle, eğitim belirli bir durumda değer koruyacak olanağın nasıl bulunabileceğini yani bir eylemi, bir durumu, bir olayı, bir ilkeyi, bir kuralı vb. doğru değerlendirmenin nasıl yapılabileceğini gösterebilir. Eğitim, eğer doğru ya da değerli eylemde bulunmak istiyorsak o belirli durumda önceden belirlenemeyecek olan yapılması gerekenin, nasıl bulunabileceğini gösterebilir, ondan ötesi kişinin kendisine kalır (Kuçuradi, 1994: 35). Bireyin özgür iradesi ile

sergileyeceği davranışın etik kurallar doğrultusunda gerçekleşmesi etik eğitimiyle gerçekleştirilebilir (Daştan, 2009: 287).

Etkili biçimde gerçekleştirildiği takdirde etik eğitimi üç amacın gerçekleştirilmesini sağlar (Aydın, 2012: 205):

1. Etik eğitimi bireylerin kararlarda etiksel boyutun olduğunu kavramalarına yardımcı olur.
2. Etik eğitimiyle bireylerin kişisel, örgütsel ve diğer bireylere ait değerleri anlamalarına olanak sağlanır.
3. Etik eğitimi, değerlerin iş yaşamındaki farklı seçenekler üzerindeki etkilerinin tartışılmasına yardımcı olur.

Sosyal sorumluluğu nedeniyle etik ilkeler çerçevesinde yürülmesi gereken muhasebe mesleğinde etik eğitiminin amacı ahlaki davranışlarda değişim aşamalarını teşvik etmek ve böylelikle muhasebe uygulamalarında görülen etik dışı davranışlarda iyi yönde gelişimi başlatmaktır. Bu amacın başarılması öğrencilerin ahlaki gelişiminin artmasını bu da ahlaki davranışların artması sonucunu getirecektir. Muhasebe etik eğitiminin etkinliği ahlaki gelişimle davranışlar arasındaki ilişkinin çok iyi anlaşılmasına bağlıdır (Türk, 2004: 81).

4.3 Ahlaki Gelişim Düzeyi

Kişinin duygu, düşünce, hüküm, tutum ve hareketlerinde ahlaki olmayana ve ahlaki kaymayı vicdanında hissetmesini sağlayacak mükemmellik düzeyi olarak tanımlanabilecek ahlaki olgunluğuna ulaşmış bireyden güvenilir, sorumluluk sahibi, adaletli, kontrollü ve empatik yetenekleri gelişmiş iyi bir birey, kanun ve kurallara uyan iyi bir vatandaş olması beklenmektedir (Şengün ve Kaya, 2007: 52).

Meslek ve muhasebe ahlakıyla ilgili çalışmaların çoğunluğu Kohlberg ve Piaget'in geliştirdiği ahlak gelişim teorisine dayanmakta ve yapılan çalışmalara göre ahlaki yönden gelişimin farklı aşamaları bulunmaktadır. Kohlberg'e göre bireyler ahlaki yönden farklı gelişim aşamalarında oldukları için farklı bireyler, aynı ahlaki durumla karşılaştıklarında farklı kararlar alabilmektedirler. Bu teoriye göre ahlaki gelişim aşamasının yüksek düzeyinde olanlar daha doğru ahlaki kararlar almakta ve bu kararlara uygun hareket etmekte, daha fazla sorumluluk yüklenerek diğer bireylerin haklarına ve ihtiyaçlarına daha fazla saygı duymaktadırlar (Türk, 2004: 11-12).

4.4 Ahlaki Gelişim Süreci

Kohlberg tarafından geliştirilen ahlaki gelişim teorisinde bireyler üç düzey ve birbirini takip eden altı aşamada ahlaki gelişimlerini tamamlamaktadırlar (Türk, 2004: 12). Bu düzey ve aşamalar şunlardır:

4.4.1 Gelenek Öncesi Düzey

Ahlaki gelişim kuramının ilk düzeyi olan gelenek öncesi düzeyde ahlaki durum ve olaylar, ödül ve ceza şeklinde fiziksel sonuçlarıyla değerlendirilir (Şengün ve Kaya, 2007: 53). Aşamaları:

Ceza ve İtaat Aşaması: Bu aşamada birey için doğru olan kurallara ve otoriteye tam anlamıyla itaattir. Birey iyi ve kötü tanımlamasını kuralları belirleyen fiziksel güce göre yapmakta, doğru ve yanlış değerlendirmesi gücü elinde bulundurana göre şekillenmektedir (Türk, 2004: 12). Ben merkezli bakış açısının olduğu bu aşamada birey, diğer insanların istekleriyle ilgilenmemekte, “Yapmalıyım, çünkü ceza almak istemiyorum” ilkesiyle hareket etmektedir (Kutluk ve Ersoy, 2011: 427).

Bireysellik Aşaması: Bu aşamada birey sadece kurallara ve otoriteye dayanarak ahlaki kararlar almamakta aynı zamanda davranışlarını doğruluk temelinde değerlendirmektedir (Türk, 2004: 12). Kendi ihtiyaç ve çıkarları doğrultusunda davranan birey, diğer bireylerin de menfaatlerini dikkate alabilmektedir. Bu aşamada maddi yönden eşitlik, adalet anlayışının göstergesi olup ana içgüdü bireysel ihtiyaçların karşılanmasıdır. Birey, “Yapmamalıyım, çünkü ödül almak istiyorum” ilkesiyle hareket eder (Kutluk ve Ersoy, 2011: 427).

4.4.2 Geleneksel Düzey

Ahlaki gelişim sürecinin ikinci aşaması olan geleneksel düzeyde toplumsal ahlak kuralları ve değerleri olduğu gibi kabul edilip benimsenmektedir. Geleneksel düzeyin ahlaki anlayışında toplum düzenine uymak yeterli olmayıp aynı zamanda düzenin desteklenmesi, savunulması, yaşatılması, korunması ve sürdürülmesi de önemlidir (Şengün ve Kaya, 2007: 53). Aşamaları:

Bireyler arası Karşılıklı Beklenti, İlişki ve Toplumsal Kabul Görme Aşaması: Bu aşamada birey kendi yerine diğerlerine odaklanmakta, kurallara uymak motive etse de diğer bireylerin iyiliği ile ilgilenmektedir (Türk, 2004: 13). İyiliğin,

dürüstlüğün, güvenilirliğin, başkalarıyla ilgilenmenin, kurallara uymanın esas olduğu bu aşamada amaçlarına ulaşma hedefinde olan birey, diğer bireyleri kullanmadan şahsından beklenen rollere uygun davranarak empati yapar. İyi davranışın, diğer bireyleri memnun edecek ve onların onayını alacak davranış olduğu inancıyla “Böyle davranmamalıyım, çünkü insanların beni beğenmelerini istiyorum” prensibine göre davranır (Kutluk ve Ersoy, 2011: 427).

Sosyal Sistem ve Toplumsal Vicdanı Devam Ettirme Aşaması: Görev, otoriteye saygı ve sosyal düzenin devamlılığı gibi unsurların oldukça önemli olduğu bu aşamada birey, doğru olanı sadece diğer özel kişilerle ilgilenerek değil kendinin de topluma karşı görevleriyle ilgilenerek belirlemektedir (Türk, 2004: 13). Bu aşamada bireyin doğru davranmasını sağlayan sebepler, düzenin devamlılığını sağlamak, benlik saygısı ile bireyin vicdani sorumluluğudur (Kutluk ve Ersoy, 2011: 427).

4.4.3 Gelenek Ötesi Düzey

Ahlaki gelişim sürecinin en üst basamağı olan gelenek ötesi düzeyde, toplumsal ahlak kurallarıyla değer yargıları onaylanmakta ancak gerek görüldüğünde bu kurallar ve yargıların değiştirilip düzeltilebileceği değerlendirilmektedir. Bu ahlaki düzeyde vicdanı ile hareket etmeye başlayan birey, evrensel ahlak değer yargı ve ilkeleriyle ahlaki yargılarını ve davranışlarını düzenler. Geleneksel düzeyi aşarak bu düzeye gelmiş olan birey, üstün bir kişiliğe ve karakter olgunluğuna ulaşma yolundadır (Şengün ve Kaya, 2007: 53).

Öncelikli Haklar, Sosyal Anlaşma veya Toplumsal Fayda Aşaması: Bireyin toplumun temel haklarını, değerlerini ve yasal anlaşmalarını yükseltmekle ilgilendiği aşamadır (Türk, 2004: 13). Toplumun üstünde bir bakış açısının olduğu bu dönemde sosyal bir anlaşma olduğu ve çoğunluk hakları bu sayede korunduğundan kanunlara uyulur. Bu uyum dogmatik değildir, varolan kanunların genele yararlı olması, genelin görüşü olmasa da özgürlük ve yaşam kavramlarının korunması gerekliliği savunulmaktadır. Kanunlar kabul edilmekle beraber, toplumun yararı için bunların değiştirilebileceğine inanılmakta ve “Yapmamalıyım, çünkü zorunluluğum yok” ilkesiyle hareket edilmektedir (Kutluk ve Ersoy, 2011: 427).

Evrensel Etik İlkeleri Aşaması: Bu aşamadaki birey için takip etmek durumunda olduğu evrensel ahlak ilkeleri “doğru”yu belirlemektedir. Bu aşamadaki

birey için haklar, kanunlar veya sosyal anlaşmalar belirli bir toplumun kanunu veya geleneği olduğu için değil, evrensel olduğu için geçerlidir (Türk, 2004: 14). Bu düzeyde doğruluk, denklik, eşitlik gibi evrensel ilkelerin hakimiyetindeki bireyler, başka bireylere üst düzeyde bir duygusallıkla yaklaşırlar. Doğru – yanlış kavramları toplumsal düzenin kural ve kanunlarıyla değil, bireyin içsel adalet duygusu ve kişisel ahlak prensipleriyle tanımlanmakta ve bunlar genel soyut ilkeler olan evrensel adalet ilkeleriyle hak eşitliğini ve insana saygıyı içermektedir. “Yapmamalıyım, başkaları ne derse desin bu davranış doğru davranış değil” ilkesiyle hareket edilmektedir (Kutluk ve Ersoy, 2011: 427).

Ahlaki olgunluk, ahlaki değerlerin içselleştirilerek bu değerlerin vicdanda yerleşip kökleşmesini gerektirmektedir. Ahlaki değerlerin fikir, duygu ve düşünce olarak taşınması ahlaki olgunluk için yeterli olmayıp bu değerlerin bilinç düzeyinde tutum ve davranışlara yerleşmesi, davranış ve düşünceler arasında uyum ve tutarlılık olması gerekir. Bu devamlılığın ahlaki alışkanlığa dönüşmesiyle ahlaki olgunluk oluşur (Şengün ve Kaya, 2007: 54). Kohlberg, bireylerin çoğunluğunun ahlaki olgunluk düzeyi açısından ikinci seviye olan geleneksel ahlak düzeyinde bulunduğunu ve az sayıda bireyin en üst ahlaki seviye olan gelenek ötesi ahlak düzeyine geçebildiği düşüncesindedir. Kohlberg’in kendisinden etkilendiği Kant, bireyin ahlaki olgunluk açısından en üst seviyeye çıkabilmesi için eylemlerin evrensel ilkelerle yargılanabilmesine gerek olduğunu belirtmiştir (Şengün ve Kaya, 2007: 53). Kohlberg’e göre farklı kültürlerdeki bireyler adalet, eşitlik, sevgi, saygı gibi temel ahlak kavramlarını kullanmakta ve kültürden kaynaklanan farklılıklara bakılmaksızın akıl yürütme süreçlerinden geçmektedirler. Bireylerin içinde oldukları grup veya kurumların ahlaki ortamı, ahlaki yargı ve eylemlerini çok etkilemektedir (Kutluk ve Ersoy, 2011: 428).

Ahlaki yargı, ahlaki bir olay ya da durumun doğru ya da yanlış olduğu hükmünün verilmesidir. Bir durum karşısında başkalarının bize nasıl davranması ve bizim başkalarına nasıl davranmamız gerektiğiyle ilgili olarak ortaya konan zihinsel işlem sürecidir. Ahlaki davranışlar, çoğunlukla nelerin doğru veya yanlış olduğuyula ilgili ahlaki yargılar tarafından belirlenir (Şengün ve Kaya, 2007: 53). Neyin iyi ve kötü, neyin doğru ve yanlış olduğuna karar verme aşamasında bireyler farklı ahlaki olgunluk aşamasında olabilir. Bireyler arasındaki bu farklılığı aşmada verilecek etik eğitiminin etkinliği çok fazla olacaktır.

4.5 Muhasebe Mesleğinde Etik Eğitimi

Muhasebe eğitimi, muhasebe meslek mensuplarına meslek yaşamları için gerekli olabilecek her türlü bilginin öğretilmesi ve öğretilen bilgilerin uygulanması sürecidir. Meslek mensubu, mesleki hayatı boyunca muhasebenin sadece teknik yönüyle değil, teknik olmayan boyutuyla da ilgili her türlü bilgiyi öğrenmeli ve uygulamalıdır. Bu yüzden meslek etiği konusu, muhasebe eğitiminin bir parçası olmalıdır (Türk, 2004: 79).

Etik ilke ve değerler çerçevesinde, bireyin davranış ve tutumunun biçimlendirilmesi için eğitimin özellikle etik eğitiminin önemi büyüktür. Bireyin etik davranışında olumlu etki yaratacak etik eğitiminin ihtiyaç duyulduğu alanlardan biri de muhasebe mesleği olup mesleğin itibarının artırılması ve mesleğe olan güvenin sağlanması ancak meslek mensuplarının etik ilke ve değerlere sahip olmalarıyla mümkündür (Daştan, 2009: 282).

Etiksel ikilemlerin ortadan kaldırılması, meslek mensuplarının gerçek başarının ne şekilde ölçülebileceği hakkındaki görüşlerinin değiştirilmesiyle mümkün olabilir ki bu tür bir sonuca ancak etik çerçevesinde verilen eğitimlerle ulaşılabilir. Bu yüzden etik olgusunun yerleştirilmesi için mesleki eğitim sürecinde verilecek meslek etiği eğitimi son derece önemlidir (Kurt, Okan ve Başer, 2010: 5). Muhasebe eğitim programlarında muhasebe meslek etiğinin yer alması, ahlaki konularda duyarlı davranılmasını sağlayacak böylelikle üretilen bilgileri kullananların güveni artacaktır. Üst düzeyde teknik disiplin gerektiren muhasebede doğru uygulamaların gerçekleştirilmesi için teknik eğitim yeterli olmamaktadır. Uygulamalarda yer alan etik konularının anlaşılıp tanımlanmasını sağlamak için eğitim programlarında muhasebe meslek etiği dersinin okutulması mutlak bir zorunluluk (Ünsal, 2009: 414-415) olmakta ve muhasebe eğitim sürecinin erken dönemlerinde etikle ilgili teorik bilgilerin kazandırılması ve bunların uygulanmasına yönelik yeteneklerin geliştirilmesi gerekmektedir (Çubukcu, 2012: 103).

3568 sayılı meslek yasası ile önemi artan muhasebe mesleğinin temelinde, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık vardır. Devlet ve topluma sosyal sorumlulukları olan muhasebe meslek mensuplarının iş sahipleri ve yöneticilerine ise doğruluk ve dürüstlük sorumlulukları vardır (Civan ve Yıldız, 2003: 5). Mesleğin geleceği için günümüzün hızlı gelişen dünyasında yetenekli, mesleki bilgi yönünden donanımlı, mesleğine hakim, zihinsel, sosyal ve meslek etiği açısından eğitilip geliştirilmiş

meslek mensuplarının yetiştirilmesi çok önemlidir (Tugay ve Ömürbek, 2014: 56). Muhasebe etiğinden, daha doğrusu muhasebe mesleği mensuplarının karşı karşıya kaldıkları etik sorunları çözmede etikten beklenen, olaylardaki etik sorunları görme ve sorumluluk bilincinin kazandırılması, bireylerin etik eğitimiyle bunu yapabilecek hale getirilmesi veya bu yönde geliştirilmeleridir. Bu da etik ilişki, eylem, değerlendirme, değerler konularında bilgi verme, muhasebe mesleğinde yaşanan etik sorunları tartışarak etik bilincinin uyandırılması yoluyla yapılabilir (Özbirecikli ve Ural, 2006: 118) ki etik eğitimi bu bilincin oluşmasına katkıda bulunacaktır. Öğrencilere etiğin kuramsal bilgisinin kazandırılmasıyla farkında olarak veya olmayarak edindikleri bu bilgilerle problemleri tanımlama, analiz etme ve sınıflandırma yaparak çatışmaları çözmeleri yönünde kabiliyet kazandırılacaktır (Ünsal, 2009: 415).

Muhasebe etik eğitimi, geleceğin muhasebe mensuplarına sorumluluk ve etik muhakeme çerçevesinde etiksel farkındalıkların oluşturulup etik ikilem ve çatışmaları çözebilme bilgi ve becerisinin sağlanmasına yönelik çabaları kapsamaktadır (Daştan, 2009: 283). Eğitimle öğrencilere etik ikilemlerle karşılaştıkları zaman doğru gerekçeleri olan kararlar almaları için ahlaki muhakeme yapma yeteneği kazandırılmalıdır. Öğrencileri ahlaki karar alma davranış kalıbı ile donatmak için yapılan eğitim, ahlaki etkileri olan muhasebe konularının tanınması ve adayların mesleki çalışmalarında ahlaki yaptırım ve sorumluluklarını geliştirmeye yönelik olmalıdır (Türk, 2004: 80). Bu bağlamda muhasebe etik eğitiminde amaç, uygulamalarda karşılaşılabilecek etik problemlere karşı meslek mensubu adaylara farkındalık kazandırılmasının yanı sıra problemlerin ahlaki yetilerle çözümünün sağlanmasıdır (Akın ve Özdaşlı, 2014: 63).

Muhasebe etik öğretiminin hedefi, öğrencinin muhasebe hedeflerini doğru ve tam olarak yerine getirmesinin yanı sıra ikilem ve çatışmaları çözmede destek olacak yöntemlerin öğrenciye kazandırılmasıdır (Ünsal, 2009: 411). Muhasebe meslek adayı olan öğrencilere mesleki icraatlerine başlamadan önce alacakları sorumlulukla beraber yüklendikleri etik sorumluluk ve sahip olmaları gereken etik prensipleri kapsayan dersler veya derslerin içeriklerinde yer alan etik konular çoğaltılmalıdır. Geleneksel hale gelmiş ve ezberletilmekten öteye gitmeyen konular içselleştirilemediği ya da eğitim sürecinde muhasebe meslek etiğiyle ilgili ilkeler

anlaşılacağı veya anlatılmadığı için mesleğin uygulama aşamasında değişik icraatlar görülebilmektedir (Kurnaz ve Gümüş, 2010: 163).

Muhasebe etiği dersinin öğrencilere verilmesiyle öğrencide gelişmesi beklenen istendik davranışlar şunlardır (Ünsal, 2007: 41-42):

1. Muhasebe öğretimi ile etiksel sorunlar arasındaki ilişkinin açıklanması,
2. Muhasebe sürecindeki etiksel sorunlar ile uygulamaların tanınması,
3. Ahlaki sorumluluk ve zorunluluk duygularının geliştirilmesi,
4. Etiksel ikilem ve çatışmalarla yeterlilik geliştirilmesi,
5. Muhasebe mesleğinde belirsizlik ile ilgili durumlara yönelik mücadele edilmesinin öğretilmesi,
6. Etiksel davranışların geliştirilmesi sayılabilir.

Muhasebe eğitim sürecinde etik eğitimi sayesinde adaylara kazandırılan meslek etiği bilinciyle mesleğin ana prensiplerine bağlı, güvence oluşturacak şekilde yürütülmesi ve mesleğin saygınlığının artırılması mümkün olacaktır. Bu durum uluslararası kuruluşlar tarafından yapılan muhasebe eğitimiyle ilgili çalışmalarda etik eğitimi konusuna ağırlık verilerek konunun önemi ile sağlayacağı kazanımların vurgulanmaya çalışılmasına sebebiyet vermiştir (Çubukcu, 2012: 104). Etik eğitime yönelik standart geliştiren kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi (IAESB) gelmektedir.

4.5.1 Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi'nin (IAESB) Etik Eğitimiyle İlgili Çalışmaları

IAESB 'nin yayınladığı Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar Standartı (IES4) meslek mensuplarının ruhsat almasıyla ilgili eğitim programlarında, kazandırılması gerekli mesleki ve etik değerler ile tutumları kapsayan standarttır. Amacı, adayların muhasebe meslek mensubu olabilmesi için gerekli mesleki değer, etik ve tutum donanımlarına sahip olmalarının sağlanmasıdır (TÜRMOB, 2010: 60). Muhasebe mesleği eğitim programı, meslek mensubu adayların mesleki yargıda bulunması, gerek toplumun gerekse mesleğin çıkarlarına paralel hareket etmesi amacıyla mesleki değerler ile tutum ve etik çerçevesinde yapılmalıdır. Meslek mensupları tarafından uyulması gereken değerler ile etik ve tutumlar, IFAC tarafından belirlenen Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar ile uyum içinde olan yerel etik kuralları kapsamalıdır (TÜRMOB, 2010: 62).

Mesleki değerler, etik ve tutumların öğrenilmesini hedefleyen eğitim programları Şu konuları içermelidir (TÜRMOB, 2010: 62-63):

1. Etiğin doğası,
2. Etiğe yönelik kurala dayalı ve çerçeve yaklaşımları, bunların üstün yanları ve sakıncaları,
3. Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterliliğe bağlılık, gerekli özen ve gizlilik gibi temel etik ilkelere uyum,
4. Mesleki davranış ve teknik standartlar ile uyumluluk,
5. Bağımsızlık, Őüphencilik, hesap verebilirlik ile kamu beklentileri kavramları,
6. Sosyal sorumluluk,
7. Kanunlar, düzenlemeler ve kamu çıkarı ilişkisini içeren etik ve yasa,
8. Topluma, mesleğe ve bireylere karşı etik olmayan davranışların sonuçları,
9. İŞletme ve iyi yönetimle ilişkili etik,
10. Muhabirlik, çıkar çatıŐması, etik ikilemler ile bunların çözümü.

Kuralların öğretilmesi veya ezber metinlerle istenilen etkiyi yaratılamayacağı için mesleki değerler, etik ve tutumların öğrencilere aktarımı Şu yollarla yapılabilir (TÜRMOB, 2010: 63-64):

1. Çok taraflı vaka çalışmaları,
2. Canlandırma,
3. Seçilmiş metinlerin ve videoların tartıŐılması,
4. Etik ikilemlerin yeraldığı gerçek hayat iş durumlarının analizi,
5. Disiplin beyanları ve bulguların ele alınması,
6. Kurumsal ve mesleki karar alma deneyimleri olan konuşmacıların seminerleri.

Bu çalıŐmalarla, karmaşık yönetim kararları yüzünden oluşabilecek etik sonuçlar ile çıkabilecek çatışmalar hakkında anlamlı bir farkındalığın oluşması mümkün olacaktır.

Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar Standartı (IES4) uygulamasında, Mesleki Değerler, Etik ve Tutumları Geliştirme ve Devam Ettirme Yaklaşımları (IEPS1) (Approaches To Developing and Maintaining Professional Values, Ethics and Attitudes) rehberlik görevi yapmaktadır. Bu rehberlik, iş yerinde öğrenme ve değerlendirmenin öneminin vurgulandığı etik eğitimi ile meslek mensuplarının

Sürekli Mesleki Gelişim yoluyla mesleki değer, etik ve tutumlarının gelişim sürekliliğine yönelik rehberliği içermektedir (TÜRMOB, 2010: 120). Bu yaklaşımda etik eğitim süreci dört aşamadan oluşmaktadır (TÜRMOB, 2010: 124):

1. Aşama: Etik bilginin artırılması
2. Aşama: Etik duyarlılığın geliştirilmesi
3. Aşama: Etik yargının geliştirilmesi
4. Aşama: Etik davranışa sürekli taahhüdün devam ettirilmesidir.

Bu aşamaların hedefleri şu şekildedir (TÜRMOB, 2010: 126-131):

1. Etik bilginin artırılması aşaması, mesleki değerler, etik ve tutumların temel bilgilerini kapsamakta ve uygun standartlarla etik ve mesleki davranış beklentileri bilgilerinin artırılmasına odaklanmaktadır.
2. Etik duyarlılığın geliştirilmesi aşaması ile etik duyarlılık çerçevesinde etik tehdit ve önlemlerin değerlendirilerek mesleki sorumluluğun geliştirilmesi hedeflenmektedir. Etik duyarlılığın geliştirilmesi için yönetim muhasebesi, finansal muhasebe, vergilendirme ve denetim gibi muhasebenin uygun disiplinlerine temel etik bilgilerin uygulanmasını içermektedir.
3. Etik yargının geliştirilmesi aşaması ile etik karar alma becerilerinin keskinleştirilerek mesleki yargının geliştirilmesi hedeflenmektedir. Bu aşama öğrencilerin ve muhasebe meslek mensuplarının etik kararlar almak için etik bilgisi ve etiksel duyarlılığın nasıl uygulanıp birleştirileceğini öğrenecekleri uygulama aşamasıdır
4. Etik davranışa sürekli taahhüdün devam ettirilmesi aşaması ile etik davranışın sürekli taahhüd edilmesi hedeflenmektedir. Bu aşamanın gerçekleşmesi, etik kararların alınması ve etik davranışa olan bağlılığın geliştirilip güçlendirilmesini temel alan sürekli mesleki gelişim eğitimleriyle mümkündür.

Tablo 4.1’de bu aşamalara yönelik eğitim çerçevesinin özeti verilmiştir.

Tablo 4.1: IFAC etik eğitimi çerçevesi (Ünsal, 2007: 35).

Aşama	Öğrenim Sürecinin Sonucu	Gerekli Yetkinlik	Program İçeriğinin Odak Noktası
<p>Aşama 4:</p> <p>Etik davranış ile ilgili yaşam boyu süren bir sorumluluk bilinci oluşturmak</p> <p>— Sertifikalı muhasebeciler</p>	<p>Etik davranış ile ilgili yaşam boyu süren bir sorumluluk bilinci oluşturmak</p>	<p>Kurumsal ve durumsal bağlamlara bir algılayış biçimi geliştirmek ve etik bilgisini, duyarlılığını ve muhakeme kabiliyetini etik davranışın içerisinde uygulamak</p>	<p>Etik karar verme sürecine ve etik davranışa etki eden faktörler.</p>
<p>Aşama 3:</p> <p>Etik muhakeme kabiliyetini geliştirmek</p> <p>— Öğrenciler — Sertifikalı muhasebeciler</p>	<p>Etik karar verme becerilerini keskinleştirerek mesleki muhakemeleri geliştirmek.</p>	<p>Etik bilgisini ve etik duyarlılığı algılamaya ve uygulamaya dayalı olarak etik muhakemeler yapma ve karar verebilme kabiliyeti.</p>	<p>Etik teorilerinin, sosyal sorumlulukların, mesleki yönetin kurallarının ve diğer etik karar modellerinin uygulanması</p>
<p>Aşama 2:</p> <p>Etik duyarlılık geliştirmek</p> <p>— Öğrenciler</p>	<p>Etik duyarlılık ile birlikte mesleki sorumluluk oluşturulması ve etik tehditlerin değerlendirilmesi</p>	<p>Muhasebe içindeki işlevsel disiplinlerde etik meselelere ve tehditlere yönelik duyarlılık sahibi olma</p>	<p>Gerçek çalışma çevresinde öğrencilerin ve muhasebecilerin karşısına çıkan genel durumlar ve etik tehditler.</p>
<p>Aşama 1:</p> <p>Etik ile ilgili bilgi birikimini arttırmak</p> <p>— Öğrenciler</p>	<p>(i) ilgili standartlara ve (ii) etik ve mesleki yönetimine dair beklentilerle ilgili bilgi birikimini arttırmak</p>	<p>Geleneksel etik teorilerine, kavramlarına muhasebecinin mesleki sorumluluklarını ilgilendiren alanlara bilgi birikimi</p>	<p>Temel teoriler, etiğin ilkeleri, erdemler ve bireysel ahlaki gelişim</p>

Mesleki Değerler, Etik ve Tutumları Geliştirme ve Devam Ettirme Yaklaşımları (IEPS1)’nda öğrenme metodları üzerinde de durulmuş ve bu amaçla şu teknikler önerilmiştir (TÜRMOB, 2010: 143-144):

1. Etik tartışmaları,
2. Küçük gruplar ve işbirliğiyle öğrenme,
3. Etik tehditler ve zorluklara dayalı örnek olay çalışmaları,
4. Canlandırma,
5. Misafir konuşmacı ve uygulayıcı katılımı,
6. E-öğrenim.

Davranış bilimi ve iş etiği ile ilgili önemli etkilere sahip olan Kohlberg’in bilişsel ahlak gelişim modelinde, etiğin çocukluktan yetişkinliğe kadar basamak

basamak öğrenildiğini ve önceki seviyeye göre daha yüksek düzeyde kullanıldığını varsayılmakta (Kutlu, 2011: 18) ve zaman içinde etik anlayışın oluşturulacağı ve sürdürüleceği kabul edilmektedir. Bu nedenle öğrencilerin zihinsel yeteneklerinin en hızlı geliştiği verimli dönem olan eğitim süreçlerinde etik anlayışın oluşturulmasına yönelik etik eğitiminin verilmesi zorunluluktur (Çubukcu, 2012: 114).

4.5.2 Türkiye’de Meslek Mensuplarına Yönelik Etik Eğitimi

Ülkemizde örgün eğitim ve öğretimin yanı sıra sürekli eğitim kapsamında bazı kamu ve özel sektör kuruluşları ile meslek kuruluşları tarafından eğitimler yapılmaktadır. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, 1993 yılında Birlik Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER)’ni faaliyete geçirerek örgün eğitim kurumlarının yanı sıra organize bir şekilde muhasebe eğitimi vermeye başlamıştır (Şengel, 2010: 82).

3568 sayılı kanunda değişiklik yapan 26.7.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu’nun mesleki geliştirme eğitimi başlığı altındaki maddesi, muhasebe meslek mensuplarının mesleki icraatlerini sürdürmeleri için Birlik ve Odalar’ca düzenlenen mesleki eğitim ve geliştirme seminerlerine katılmalarını zorunlu kılmış olup eğitimin içeriğinde yer alacak konular, eğitim süreleri ve programlarıyla diğer konulara ilişkin usul ve esasların yönetmelikle belirleneceğini belirtmiştir (R.G, 2008: 26948).

27 Mart 2014 tarih ve 28954 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliği, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında çalışan muhasebe meslek mensuplarının bağlı oldukları meslek odaları ile yapacakları etik sözleşme ile bu sözleşme öncesi meslek mensuplarına verilecek etik eğitimiyle ilgili usul ve esasları belirlemektedir. Bu tebliğe göre etik eğitimini tamamlayıp etik eğitimi tamamlama belgesi alan meslek mensuplarıyla bağlı oldukları Oda arasında Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi imzalanır. Muhasebe meslek mensubu tarafından imzalanan sözleşme sonrası işyerinde görünür bir yere asılabilecek şekilde düzenlenmiş olan Muhasebe Meslek Etiği Taahhünamesi verilerek bunu imzalayan meslek mensuplarının listesi bağlı olunan oda tarafından internet sitesi yoluyla düzenli olarak ilan edilir (R.G, 2014: 28954).

TÜRMOB Etik Komitesi ile TESMER'in sorumluluğunda yapılan uzaktan eğitim ile meslek mensuplarının kayıtlı oldukları odaların sorumluluğunda yapılan yüz yüze eğitim faaliyetlerinde etik eğitimi şu konuları kapsamaktadır (R.G, 2014: 28954):

1. Etik bilgisi,
2. Etik duyarlık,
3. Etik karar verme,
4. Etik davranıştır.

Etik bilgisi kapsamında muhasebede etik beklenti ve tehditler, muhasebe skandalları ile itibar ve güvenin yeniden kurulmasının önemi, etik teoriler, ahlaki gelişim teorisi ve muhasebede ahlaki düşünce geliştirme konularında; etik duyarlık kapsamında mesleki nitelikler, muhasebede etik standartlar ile ahlaki davranış kuralları, meslek mensubunun mesleğe, müşteriye ve kamuya olan sorumluluğu, disiplin suçları konularında; etik karar verme kapsamında etik karar verme modelleri, muhasebede etik sorunlar, ilke bazlı yaklaşım, mesleki yargı, denetçinin bağımsızlığı, sosyal raporlama, gerçeğe uygun finansal raporlamanın önemi ile kazançların yönetimi, işletmelerde sosyal sorumluluk muhasebesi, kültürlerarası etik, işyeri etiği, işletmelerde etik ortam ve kurumsal yönetişimin önemi, muhbirlik politikası konularında; etik davranış kapsamında gerçek yaşamdan olayların ele alınıp etik problemlerin ortaya konduğu ve ihlal edilen etik standartların belirlendiği etik ile ilgili örnek olaylarla çalışma yapılmaktadır.

4.6 Muhasebe Mesleğinde Etik Eğitimi ile ilgili Yapılan Çalışmalar

Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşum düzeyini belirlemek amacıyla yapılan bu tez çalışmasında etik eğitime yönelik literatür taraması yapıldığında muhasebe meslek etiği ve eğitime yönelik yapılan çalışmalardan bazıları aşağıda sıralanmıştır.

Daştan (2009) tarafından etik eğitiminin muhasebe eğitimindeki yeri ve önemine yönelik yapılan çalışmada, üniversitelerin İktisadi İdari Bilimler Fakülteleri'nde verilen etik dersleri incelenmiştir. Etiksel duyarlılığı geliştirmek ve etik sorunların çözümü konularında beceri kazandırılmasının etik eğitiminin amacı olduğunu ve muhasebe mesleğinin toplumsal beklentiye cevap verebilme niteliğinin bu eğitimin gerekliliğini ortaya çıkarttığı belirtilmiştir. Meslek etiğiyle ilgili

Ülkemizdeki düzenlemeleri değerlendirebilme, meslek sürecinde ortaya çıkabilecek etik çatışma ve ikilemleri analiz edip çözüm sunabilme becerilerinin geliştirilmesi için gerek lisans ve gerekse lisansüstü düzeyde meslek etiğiyle ilgili derslerin muhasebe eğitim müfredatına eklenmesi gerektiğine yönelik öneride bulunmuştur.

Sakarya ve Kara (2010) tarafından İstanbul, İzmir, Bursa ve Balıkesir’de bulunan mesleki kuruluşlara kayıtlı meslek mensuplarına meslek etiğinin algılanmasına yönelik bir anket çalışması yapılmış, cinsiyet ve ünvanlara göre yapılan karşılaştırmada anlamlı farklılıkların olduğu, eğitim düzeyine göre karşılaştırmada ise farklılık bulunmadığı sonuçlarına ulaşılmıştır.

Kurt, Okan ve Başer (2010)’in çalışmasında muhasebe meslek mensubu adayı öğrencilerin mesleki etik konusundaki algılamaları ve eğilimlerini belirlemek amacıyla dokuz niversitenin işletme, iktisat, muhasebe ve maliye bölümleri son sınıf ğrencilerinin meslek etiğini algılama eğilimlerini tespit etmeye yönelik anket uygulanmıştır. Muhasebe meslek mensubu adayı olan bu öğrencilerin genel olarak mesleki etiğe uygun olmayan davranışlara olumlu bakmadıkları ancak kişisel kazancın yüksek olduğu durum ve şartlarda etik dışı davranma eğiliminin arttığı gözlemlenmiştir.

Kurnaz ve Gümüş (2010)’n muhasebe bölümünde okuyan öğrencilerin muhasebe mesleğiyle ilgili etik dışı davranışlara ilişkin algılarının analizine yönelik çalışmasında Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu’nun farklı kademelerindeki öğrencilere anket uygulanmıştır. Çalışmada ğrencilerin büyük bir çoğunluğunun etik dışı davranışları kabul etmedikleri, üst sınıflardaki öğrencilerin etik dışı davranışlara gösterdikleri hassasiyetin diğerlerine göre daha fazla olduğu tespit edilmiş, verilecek eğitimle öğrencilerin etik ilke ve standartları konularında gelişim kaydedecekleri belirtilmiştir. Etik dışı davranışlara ilişkin algılamada bayan öğrencilerin bay öğrencilere göre daha hassas oldukları ortaya çıkmıştır.

Ay ve Güler (2011)’in öğrencilerin etik değerlerini belirlemek amacıyla meslek yüksekokulunda muhasebe dersi alan öğrencilerin etiksel değerlerini incelediği araştırmasında öğrencilerin cinsiyetinin ve yaşadıkları çevrenin ahlaki yargı düzeyleri açısından anlamlı bir farklılık oluşturduğu, muhasebe mesleğine olan güvenin artırılması için meslek eğitiminin yanı sıra etik eğitimine de yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Ağyar, Kutluk ve Cengiz (2012)'in muhasebe meslek yüksekokulu muhasebe bölümünde okuyan öğrencilerin sosyo – ekonomik değişkenler kapsamında meslek etiğine bakış açılarını incelediği makalede, Akdeniz Üniversitesi'ne bağlı muhasebe ve vergi uygulamalarına sahip meslek yüksekokullarında anket çalışması yapılmıştır. Bu çalışmada meslek etiğiyle ilgili ders alan öğrencilerin ders almayan öğrencilere göre daha etiksel yargıda buldukları, kız öğrencilerin erkek öğrencilerden daha fazla etik duyarlılık eğilimi gösterdikleri, bu öğrencilerden meslek lisesi mezunu olanların daha düşük etik duyarlılık gösterdikleri tespit edilmiştir.

Çubukçu (2012) üniversitelerin işletme bölümlerindeki lisans ve lisansüstü eğitiminde verilen etik derslerine yönelik analiz yapmış ve ders programlarını incelemiştir. Lisans düzeyinde etik eğitime gereken önemin verilmediği, lisans üstü düzeyde ise çok az sayıda üniversitenin ders programında etikle ilgili dersin olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde etikle ilgili derslerin eğitimin erken dönemlerinde yaygınlaşarak sayısının artırılması gerekliliği üzerinde durulmuştur.

Akın ve Özdaşlı (2014) tarafından meslek yüksekokulu öğrencileri ile muhasebe meslek mensuplarının etiğe yönelik algılarını belirlemek için yapılan ankette meslek mensuplarının etik ilkeler çerçevesinde hareket etmede noksanlıklarının olduğu muhasebe meslek mensupları ve öğrenciler tarafından kabul edilmiştir. Bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının dürüstlük ve tarafsızlık düzeyleri hakkında öğrencilerin olumsuz bir algıya sahip olduklarının tespiti yapılmıştır.

Fidan ve Subaşı (2014) muhasebe meslek etiğiyle ilgili yapılan düzenlemeler çerçevesinde meslek mensubu adayların mesleki etiği algılama düzeyini belirlemek amacıyla meslek mensup adaylarına anket uygulamıştır. Mesleki etik kuralları hakkında eğitim alan adaylara yönelik daha olumlu sonucun çıktığı çalışmada ayrıca bayan adaylar lehine de olumlu sonuç tespit edilmiştir. Meslek mensubu adayların etik algılarının değerlendirildiği çalışmada genel olarak adayların meslek etiği konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Uyar, Kahveci ve Yetkin (2015) tarafından meslek yüksekokulunun muhasebe ve vergi uygulamaları programında okuyan birinci ve ikinci sınıf öğrencilere anket uygulanmış ve öğrencilerin muhasebe meslek mensuplarının etik davranışları hakkında olumsuz algıya sahip olduklarının tespiti yapılmıştır. Yapılan anketle

öğrencilerin etik ilkelere uymanın önemli olduğunu ve kurallara uymanın mesleğin saygınlığını artıracakını düşündükleri sonucuna ulaşmıştır.



BEŞİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ EĞİTİM SÜRECİNDE ETİK ALGISININ OLUŞUM DÜZEYİ ÜZERİNE GÖRGÜL BİR ÇALIŞMA

Geniş ve farklı kesimlere hizmet sunan muhasebe meslek elemanlarının güvenilirliği ve saygınlığının artırılmasında, etik ilke ve kurallarına göre faaliyette bulunulmasının önemi büyüktür. Mesleğe yönelik etiksel duyarlılığın temeli öncelikle eğitim sürecinde atılmalıdır. Bu amaçla eğitim süreçlerinin farklı kademelerinde olan öğrencilerin meslek etiği algılarının analiz edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple, araştırma Ankara ve Konya illerinde, öğrencilerin meslek etiği algı düzeylerini belirlemek amacıyla yapılmıştır.

5.1 Metodoloji

Bu bölümde; sırası ile araştırmanın amacı ve önemi, evreni, yöntemi, bulguları, güvenilirlik, frekans, anova ve korelasyon analizlerine yer verilmiştir.

5.2 Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırma ile muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşum düzeyinin belirlenmesine çalışılmıştır. Araştırma boyunca kullanılan istatistiksel analiz yöntemleri yardımıyla, öğrencilerin, cinsiyet, eğitim durumu ve etik eğitimi alıp almadıkları gibi özellikleri de göz önüne alınarak farklılıklar ve ilişkiler tespit edilmeye çalışılmış, elde edilen verilerden yola çıkılarak etik ilkeleri kriter alındığında öğrencilerin muhasebe meslek mensuplarını ve etik eğitimini nasıl algıladıkları incelenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının etik algılarına yönelik bilimsel çalışmalar olmasına rağmen eğitim sürecinin farklı kademelerinde olan öğrencilerin meslek

etiğiyle ilgili algılarının etik eğitimi alıp almadıklarına göre değerlendirmesiyle ilgili fazla bir çalışmaya rastlanmaması bu araştırmanın yapılmasının nedenlerinden biridir. Bu açıdan bakıldığında araştırmanın etik algısının geliştirilmesi için gerekli etik eğitime yönelik gelecek çalışmalar için bir veri olabileceği düşünülmektedir. Ayrıca meslek etiği ilkeleri çerçevesinde öğrencilerin, meslek mensuplarını nasıl değerlendirdikleri, etik eğitiminin içeriğinin belirlenmesi açısından da önem arz etmektedir.

5.3 Araştırmanın Evreni, Örnekleme ve Sınırlılıkları

Araştırmanın evreni, Ankara ve Konya illerinde muhasebe eğitimi veren lise, üniversite ve sosyal bilimler enstitüleridir. Örnekleme ise söz konusu eğitim kurumlarından seçilen 74 ticaret meslek lisesi, 65 ön lisans, 75 lisans, 86 yüksek lisans öğrencisi olmak üzere toplam 300 öğrenciden oluşmaktadır. Tablo 5.1’de ankete katılanların genel dağılımı yer almaktadır.

Tablo 5.1: Ankete katılanların genel dağılımı.

		Ticaret Mes. L.	Ön Lisans	Lisans	Yük. Lisans	TOPLAM
BAY	Etik Eğitimi almış	16	7	27	28	78
	Etik Eğitimi almamış	14	7	8	35	64
BAYAN	Etik Eğitimi almış	24	14	16	6	60
	Etik Eğitimi almamış	20	37	24	17	98
	TOPLAM	74	65	75	86	300

Analiz sonuçlarının mümkün olduğunca gerçekleri yansıtması için anket formları titizlikle incelenmiş, cevaplanan 314 anket formundan 300 anket formunun değerlendirilmesine karar verilmiştir. Eksik ya da gerçekle örtüşmeyen anket formları değerlendirme dışında tutulmuştur.

Araştırma Ankara ve Konya illerinde gerçekleştirilmiştir. Anket iki ilde yapılmasına rağmen elde edilen sonuçların literatüre ve meslek etiği eğitimi konusunda karar vericilere katkılar sağlayabileceği düşünülmektedir.

5.4 Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırmada anket tekniği kullanılmıştır. Bu tekniğin seçilme nedenleri uygulanmasının kolay olması, geniş kitlelerden daha fazla bilgi toplamaya uygunluğu ve gerekli verilerin tarafsız ve uygun olarak toplanabilmesi sağlayan bir teknik olmasıdır. Anket tekniği ayrıca cevaplanma kolaylığı sağladığı, gizlilik ve güvenilirliği yüksek olduğu ve değerlendirmesinin kolay olması nedenlerinden dolayı tercih edilmiştir. 5'li Likert Ölçeği şeklinde hazırlanan anket iki bölüm şeklinde hazırlanmıştır. Likert tekniğinin kullanılmasındaki amaç, katılımcıların algılarının seviyesini ölçmektir.

İki bölümden oluşan anket formunun ilk bölümünde eğitim sürecindeki öğrencilere cinsiyeti, eğitim sürecinin hangi aşamasında oldukları ve etik eğitimi alıp almadıklarını belirleyen toplam 3 adet soru sorulmuştur. İkinci bölümde ise Sakarya ve Kara (2010)'nın meslek etiğiyle ilgili uyguladığı 35 maddelik ölçekten yararlanılarak dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve gerekli özen, gizlilik, mesleki davranış ilkelerini belirleyen 5'er adet sorudan oluşan toplam 25 adete soruya cevap aranmıştır. Anketteki veriler değerlendirilirken Sakarya ve Kara (2010)'nın muhasebe meslek mensuplarının uyacakları temel etik ilkeleri esas alarak uyguladığı anketteki gruplandırma esas alınmış ve anket aşağıdaki şekilde gruplandırılarak yorumlanmıştır.

1. Grup Sorular: Meslek mensuplarının dürüstlük ilkesine göre değerlendirilmesine ilişkin sorulardır (Anketteki 1 ile 5 numaralı ve arası sorulardır).
2. Grup Sorular: Meslek mensuplarının tarafsızlık ilkesine göre değerlendirilmesine ilişkin sorulardır (Anketteki 6 ile 10 numaralı ve arası sorulardır)
3. Grup Sorular: Meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve gerekli özen ilkesine göre değerlendirilmesine ilişkin sorulardır (Anketteki 11 ile 15 numaralı ve arası sorulardır).
4. Grup Sorular: Meslek mensuplarının gizlilik ilkesine göre değerlendirilmesine ilişkin sorulardır (Anketteki 16 ile 20 numaralı ve arası sorulardır).

5. Grup Sorular: Meslek mensuplarının mesleki davranış ilkesine göre değerlendirilmesine ilişkin sorulardır (Anketteki 21 ile 25 numaralı ve arası sorulardır).

İkinci kısım değişkenleri olarak tanımlanan dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve gerekli özen, gizlilik, mesleki davranışın her biri için 5 önerme cümlesi tanımlanmıştır. Bu önermelere katılımcıların, “Kesinlikle Katılmıyorum” dan, “Kesinlikle Katılıyorum”a kadar 5 seçenekten birisi ile cevap vermeleri istenmiştir. Ayrıca bazı tersine önermeler ile katılımcıların verdiği cevapların tutarlılıkları sınanmıştır. Değerlendirmelerde, tersine önermeler dışında, en çok istenen cevap olan “Kesinlikle Katılıyorum” için 5 puan verilirken en istenmeyen cevap olan “Kesinlikle Katılmıyorum” için ise 1 puan verilmiştir.

5.5 Araştırma Verilerinin Genel Analizi

Araştırmada öncelikle anketin güvenilirlik düzeyinin tespiti için güvenilirlik testi yapılmış olup, güvenilirlik katsayısı Cronbach Alpha değeri 0,823 olarak bulunmuştur. Bu durum, yapılan anket sonucunun $0,80 \leq \alpha < 1$ aralığında bulunduğu dolayısıyla “yüksek derecede güvenli” olduğunu göstermektedir. Ayrıca anket içerisine kontrol amacıyla yerleştirilen “tersine önermelere” alınan cevaplardaki tutarlılık da anketin katılımcılar tarafından rastgele değil ve fakat okunup anlaşılabilir olarak doldurulmuş olduğunun bir göstergesidir.

Anket verilerinin değerlendirilmesinde Microsoft Excel’in istatistik araçları kullanılmıştır. Araştırmanın hipotezleri test edilirken, bağımsız örneklem için T-Testi ve Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) uygulanmıştır. Bu kapsamda, katılımcıların “cinsiyet” ve “etik eğitimi alma” durumlarının verilen değişkenlerle ilgili algılamalarında farklılık oluşturup oluşturmadığı T-Testi; katılımcıların “eğitim durumlarının” verilen değişkenlerle ilgili algılamalarda farklılık oluşturup oluşturmadığı ise ANOVA testi ile analiz edilmiştir. Ayrıca, araştırmada kullanılan 5 değişken arasında anlamlı ilişki olup olmadığı da Korelasyon Analizi ile test edilmiştir.

Ankette yer alan önermelerin neredeyse tamamına katılımcılar tarafından görüş verilmiş olup, toplamda 25 önerme için 300 katılımcıdan 7500 cevap beklenirken sadece 24 adet boş cevabın olması anketteki önermelerin katılımcılar tarafından anlaşılıp, fikir beyan etmelerini sağladığı görülmüştür. En çok boş cevabın (toplamda

5 adet) geldiği önerme “ Meslek mensuplarının kamu ve mükellef baskısı olmadan karar verdiklerini düşünüyorum” yargısı olmuştur. Bununla beraber 300 katılımcıdan sadece 5 tanesinin bu önermeyi boş bırakırken, aynı önermeye 115 tane deneğin “katılmıyorum” 63 katılımcının ise “kesinlikle katılmıyorum” şeklinde geri bildirimde bulunmuş olması önermenin anlaşılır olduğunun göstergesidir.

Katılımcıların “Kesinlikle Katılıyorum” ifadesini en çok seçtikleri yargı (300 katılımcıdan 106 tanesi) “Etik konusunda eğitim ve öğretim sürecinde daha fazla yer verilmesi gerektiğini düşünüyorum” yargısıdır. Bu yargı için 120 katılımcı ise “Katılıyorum” seçimini yapmıştır. Dolayısıyla bu yargı toplamda % 75,33'lük oranıyla “Kesinlikle Katılıyorum” ve “Katılıyorum” anketteki en belirgin eğilimi göstermektedir.

5.6 Araştırmanın Hipotezleri

Çalışmanın hipotezleri olarak aşağıda sıralanan 3 temel hipotez belirlenmiş ve $\alpha = 0.05$ anlamlılık düzeyinde test edilmiştir.

H₁: Cinsiyete göre muhasebe meslek etiğine bakış farklılaşmaktadır.

H₂: Eğitim düzeyine göre muhasebe meslek etiğine bakış farklılaşmaktadır.

H₃: Eğitim sürecinde etik eğitimi alınıp alınmamasına göre muhasebe meslek etiğine bakış farklılaşmaktadır.

5.7 Araştırmanın Bulguları ve Detay Analizi

Araştırmaya temel teşkil eden anket sonuçlarının tamamı EK-B’de yer almaktadır. Anket sonuçlarının detay analizleri EK-B’deki tablodan alınan bölümler halinde aşağıda sunulmuştur;

Tablo 5.2: Etik eğitimi hakkındaki düşünceler.

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum (%)	Katılmıyorum (%)	Kararsızım (%)	Katılıyorum (%)	Kesinlikle Katılıyorum (%)
11. Etik konusunda eğitim ve öğretim sürecinde daha fazla yer verilmesi gerektiğini düşünüyorum.	6,00%	9,33%	9,33%	40,00%	35,33%
12. Türkiye’de meslek öncesi etik ilkeleri ile ilgili yeterli eğitimin verildiğini düşünüyorum.	19,33%	49,67%	15,33%	11,33%	4,00%

Tablo 5.2’de görüldüğü üzere, “Etik konusunda eğitim ve öğretim sürecinde daha fazla yer verilmesi gerektiğini düşünüyorum” yargısına katılımcıların %75,33’ü olumlu (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) geri dönüşü vermiştir. Ayrıca katılımcıların “Türkiye’de meslek öncesi etik ilkeleri ile ilgili yeterli eğitimin verildiğini düşünüyorum” şeklindeki aynı husustaki “tersine önermeye” %69 oranında olumsuz (kesinlikle katılmıyorum + katılmıyorum) cevap vermiş olmaları; katılımcıların Türkiye’de etik ilkeleri konusunda eğitim eksikliği olduğunu ve bu konuda eğitim almak istediklerini ortaya koyan bir durumdur.

Tablo 5.3: Meslek içi eğitim ve etik ilkelere uyma konusundaki düşünceler.

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum (%)	Katılmıyorum (%)	Kararsızım (%)	Katılıyorum (%)	Kesinlikle Katılıyorum (%)
14. Meslek mensuplarına yönelik meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılmasının etik ilkelerinin daha iyi algılanmasını sağlayacağını düşünüyorum.	7,00%	9,33%	13,33%	43,33%	27,00%
21. Meslek mensuplarının meslekleri ile ilgili hem yasal hem de etik ilkelere uymalarının önemli olduğunu düşünüyorum.	5,67%	7,33%	16,67%	37,67%	32,67%

Tablo 5.3’de görüldüğü üzere, “Meslek mensuplarının meslekleri ile ilgili hem yasal hem de etik ilkelere uymalarının önemli olduğunu düşünüyorum” yargısına %70,33 oranında olumlu (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) şeklinde geri dönüş olması katılımcıların büyük çoğunluğunun hem yasal hem de etik ilkelere uyulmasını önemli gördüklerini ortaya koymaktadır. Bununla beraber “Meslek mensuplarına yönelik meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılmasının etik ilkelerinin daha iyi algılanmasını sağlayacağını düşünüyorum” yargısının da aynı şekilde %70,33 oranında olumlu (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) bulunması; etik ilkelere uyulması konusunda meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılmasının gerekli olduğuna dair bir durumu ortaya koymaktadır.

Tablo 5.4: Etik ilkelere bağlılık ve üst yöneticilerin katkıları konularındaki düşünceler.

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum (%)	Katılmıyorum (%)	Kararsızım (%)	Katılıyorum (%)	Kesinlikle Katılıyorum (%)
4. Meslek mensuplarının etik ilkelerine bağlılığının mesleğe olan güveni ve saygılığını arttıracaklarını düşünüyorum.	7,00%	7,00%	17,00%	38,00%	31,00%
10. Ülkemizde etik ilkelerin yerleşmesi için firmaların üst yönetimlerinin de etik ilkeleri desteklemesi gerektiğini düşünüyorum.	6,00%	8,67%	15,67%	42,67%	27,00%

Tablo 5.4’de görüldüğü üzere, “Meslek mensuplarının etik ilkelerine bağlılığının mesleğe olan güveni ve saygılığını arttıracaklarını düşünüyorum” yargısı %69 oranında olumlu (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) geri dönüş almıştır. Dolayısıyla “Meslek mensupları etik ilkelerine bağlı kalırlarsa mesleğe duyulan güven ve saygı artacaktır” şeklinde bir görüş vardır.

“Ülkemizde etik ilkelerin yerleşmesi için firmaların üst yönetimlerinin de etik ilkeleri desteklemesi gerektiğini düşünüyorum” yargısı %69,67 oranında olumlu (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) görüş almıştır. Buradan etik ilkelerinin yerleşmesinde firmaların üst yönetimlerinin etik ilkelerini desteklemelerinin gerektiği sonucu çıkmaktadır.

Tablo 5.5: Meslek mensupları hakkındaki olumsuz düşünceler.

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum (%)	Katılmıyorum (%)	Kararsızım (%)	Katılıyorum (%)	Kesinlikle Katılıyorum (%)
6. Meslek mensuplarının mesleki kararlarını alırken dış etkenlerden etkilenmediğini düşünüyorum.	22,67%	43,33%	18,00%	11,33%	4,00%
8. Meslek mensuplarının kamu ve mükellef baskısı olmadan karar verdiklerini düşünüyorum.	21,00%	38,33%	23,33%	13,00%	2,67%
13. Meslek mensuplarının muhasebe ilke ve standartlarını tam, doğru ve eksiksiz bir şekilde uyguladıklarını düşünüyorum.	16,00%	38,00%	27,67%	16,33%	1,67%
23. Meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ilişkilerin zaman içerisinde etik davranışları etkilediğini düşünüyorum.	5,33%	12,67%	19,33%	47,33%	15,33%

Tablo 5.5 incelendiğinde, “Meslek mensuplarının mesleki kararlarını alırken dış etkenlerden etkilenmediğini düşünüyorum” yargısına katılımcıların %66’sı olumsuz (kesinlikle katılmıyorum + katılmıyorum) geri dönüş vermiştir. Bu durum meslek mensuplarının dış etkenlerden etkilenecek karar aldıkları yönünde bir genel kanaati işaret etmektedir.

“Meslek mensuplarının kamu ve mükellef baskısı olmadan karar verdiklerini düşünüyorum” yargısına katılımcıların yarısından fazlası (%59,33) olumsuz (kesinlikle katılmıyorum + katılmıyorum) görüş bildirmektedir. Dolayısıyla meslek mensuplarının kamu ve mükellef baskısından etkilenecek karar verdikleri yönünde bir eğilim söz konusudur.

“Meslek mensuplarının muhasebe ilke ve standartlarını tam, doğru ve eksiksiz bir şekilde uyguladıklarını düşünüyorum” yargısına katılımcıların yarısından fazlası (%54) olumsuz (kesinlikle katılmıyorum + katılmıyorum) görüş bildirmektedir. Bu durum meslek mensuplarının muhasebe ilke ve standartlarını tam, doğru ve eksiksiz uygulayamadıkları şeklinde bir eğilim olduğunu göstermektedir.

“Meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ilişkilerin zaman içerisinde etik davranışları etkilediğini düşünüyorum” tersine önermesine katılımcıların %62,67’si olumlu (kesinlikle katılıyorum + katılıyorum) geri dönüş vermiştir. Bu durum meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ilişkilerin zaman içerisinde etik davranışları etkilediği yönünde bir algının olduğunu göstermektedir.

5.7.1 Katılımcıların Demografik Özelliklerinin Analizi

Ankete katılan katılımcıların cinsiyet, eğitim durumu ve etik eğitimi alıp almadıklarına ilişkin dağılım Tablo 5.6’da yer almaktadır.

Tablo 5.6: Katılımcıların demografik özellikleri.

Demografik Özellikler		f	%
Cinsiyet	Bay	142	52,67%
	Bayan	158	47,33%
	Toplam	300	100,00%
Eğitim durumu	Tic. Mes.Lis.	74	24,67%
	Ön Lisans	65	21,67%
	Lisans	75	25,00%
	Yüksek Lisans	86	28,67%
	Toplam	300	100,00%
Etik Eğitimi alma durumu	Alanlar (Evet)	138	46,00%
	Almayanlar (Hayır)	162	54,00%
	Toplam	300	100,00%

Tablo 5.6’da yer alan verilerden de anlaşılacağı üzere anket dengeli dağılmış bir grup katılımcı üzerine uygulanmıştır. Anket sonuçları her gruptan birbirine çok yakın geri dönüş içerdiğinden, muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşum düzeyine ilişkin genel eğilimi sağlıklı şekilde yansıtmaktadır.

5.7.2 Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi

Araştırmada; “dürüstlük”, “tarafsızlık”, “mesleki yeterlilik ve gerekli özen”, “gizlilik” ile “mesleki davranış” olarak belirlenen değişkenler için katılımcı görüşlerinde, “cinsiyet”, “eğitim durumu” ve “etik eğitimi alıp almama durumu”ndan oluşan demografik özelliklere göre farklılık olup olmadığı test edilmiştir. Cinsiyet ve etik eğitimi alıp almama durumuna göre farklılıklar incelenirken “Bağımsız Örneklemeler için T-Testi”. Eğitim durumuna göre farklılıklar incelenirken “Tek Yönlü Varyans Analizi – Analysis of Variance (ANOVA)” kullanılmıştır. Ayrıca, araştırmada kullanılan 5 değişken arasında anlamlı ilişki olup olmadığı da Korelasyon Analizi ile test edilmiştir.

5.7.2.1 Eğitim sürecinde etik algısının cinsiyete göre karşılaştırılması

Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının cinsiyete göre farklılık gösterip göstermediğini test etmek için T-Testi kullanılmıştır. Çalışmada test edilen ana hipotezler;

H₀: Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda cinsiyete göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H₁: Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda cinsiyete göre anlamlı bir farklılık vardır.

şeklinde olup, test edilen beş (5) değişkenin cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterip göstermediklerinin görülmesi amacıyla, bahse konu ana hipotezler aşağıda sıralanan alt hipotezler haline dönüştürülerek test sonuçları değerlendirilmiştir.

H_{0A}: Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda dürüstlük ilkesi için cinsiyete göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H_{1A}: Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda dürüstlük ilkesi için cinsiyete göre anlamlı bir farklılık vardır.

H_{0B}: Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda tarafsızlık ilkesi için cinsiyete göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H_{1B}: Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda tarafsızlık ilkesi için cinsiyete göre anlamlı bir farklılık vardır.

H_{0C}: Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda mesleki yeterlilik ve gerekli özen ilkesi için cinsiyete göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H_{1C}: Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda mesleki yeterlilik ve gerekli özen ilkesi için cinsiyete göre anlamlı bir farklılık vardır.

H_{0D}: Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda gizlilik ilkesi için cinsiyete göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H_{1D}: Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda gizlilik ilkesi için cinsiyete göre anlamlı bir farklılık vardır.

H_{0E}: Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda mesleki davranış ilkesi için cinsiyete göre anlamlı bir farklılık yoktur.

H_{1E}: Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda mesleki davranış ilkesi için cinsiyete göre anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 5.7: Mesleki eğitim sürecinde etik algısının cinsiyete göre karşılaştırılması.

Değişkenler	Cinsiyet	N	Ortalama	S.Sapma	T	P(sig.)
Dürüstlük	Bay	142	2,4577	1,31380	0,333	0,739
	Bayan	158	2,4167	0,92849		
Tarafsızlık	Bay	142	2,2734	1,20008	-1,487	0,138
	Bayan	158	2,4551	0,98507		
Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen	Bay	142	2,4184	1,05937	-1,246	0,214
	Bayan	158	2,5633	0,94820		
Gizlilik	Bay	142	3,1408	1,28499	-0,141	0,888
	Bayan	158	3,1582	0,97480		
Mesleki Davranış	Bay	142	3,6972	1,23389	-2,139	0,033*
	Bayan	158	3,9747	1,28598		

*p< 0,05, %5 önem düzeyinde katılımcıların cinsiyetine göre anlamlı farklılık vardır.

Tablo 5.7’de yer alan T testi sonuçlarına göre sadece “Mesleki Davranış” değişkeninde cinsiyete göre anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Bu sonuca göre “H_{0E}: Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda mesleki davranış ilkesi için cinsiyete göre anlamlı bir farklılık yoktur.” hipotezi reddedilmektedir. Anlamlı farklılığın çıktığı bu yargıda katılımcıların ortalamaları dikkate alındığında bayan katılımcıların ortalamasının (3,9747) ile bay katılımcıların ortalamasından (3,6972) daha yüksek olduğu görülmektedir.

Bununla beraber, oluşturulan diğer alt hipotezler H_{0A}, H_{0B}, H_{0C}, H_{0D} kabul edilmektedir. Dolayısıyla, muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda mesleki davranış açısından cinsiyete göre farklılık gözlenirken dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ile gizlilik değişkenleri açısından cinsiyete göre anlamlı bir farklılık yoktur.

5.7.2.2 Eğitim sürecinde etik algısının etik eğitimi alınıp alınmama durumuna göre karşılaştırılması

Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının etik eğitimi alınıp alınmamasıyla farklılık gösterip göstermediğini test etmek için T-Testi kullanılmıştır. Çalışmada test edilen hipotezler;

H_0 : Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda, etik eğitiminin alınması ile alınmaması arasında fark yoktur.

H_1 : Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda, etik eğitiminin alınması ile alınmaması arasında fark vardır.

Tablo 5.8: Mesleki eğitim sürecinde etik algısının etik eğitimi alınıp alınmamasına göre karşılaştırılması.

Değişkenler	Etik Eğitimi	N	Ortalama	S.Sapma	T	P(sigma)
Dürüstlük	Almış	138	2,4453	1,10176	0,136	0,892
	Almamış	162	2,4286	1,12143		
Tarafsızlık	Almış	138	2,4015	1,19794	0,486	0,627
	Almamış	162	2,3418	1,00347		
Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen	Almış	138	2,6058	0,97585	1,770	0,078
	Almamış	162	2,4012	1,01192		
Gizlilik	Almış	138	3,1087	1,20708	-0,620	0,536
	Almamış	162	3,1852	1,04624		
Mesleki Davranış	Almış	138	3,8768	1,18909	0,476	0,635
	Almamış	162	3,8148	1,35680		

Yukarıdaki Tablo 5.8’de yer alan T testi sonuçlarına göre “dürüstlük”, “tarafsızlık”, “mesleki yeterlilik ve gerekli özen”, “gizlilik” ile “mesleki davranış” olarak belirlenen değişkenlerden hiçbirisinde $p < 0,05$ durumu gerçekleşmemiş, dolayısıyla bahse konu hiçbir değişken için katılımcıların % 5 inden fazlasında genel eğilimden farklı bir yaklaşım görülmemiştir. Bu sonuca göre “ H_0 : Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda, etik eğitiminin alınması ile alınmaması arasında fark yoktur” hipotezi kabul edilecektir. Bu sonuç; katılımcıların etik eğitimi alsın almasın, hepsinin etik algısı ile ilgili genel bir farkındalık düzeyine sahip olduklarını ve verilecek etik eğitiminin bu genel seviye üzerine detayda bir takım kazanımlar sağlayabileceği şeklinde yorumlanabilir.

5.7.2.3 Eğitim sürecinde etik algısının eğitim durumuna göre karşılaştırılması

Mesleki eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda eğitim durumunun farklılık yaratıp yaratmadığı dört ayrı grup üzerinde test edildiğinden, sonuçların

değerlendirilmesi tek yönlü ANOVA analizi ile gerçekleştirilmiştir. Çalışmada test edilen hipotezler;

H₀: Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda eğitim durumu anlamlı bir farklılık oluşturmaz.

H₁: Muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda eğitim durumu anlamlı bir farklılık oluşturur.

Tablo 5.9: Mesleki eğitim sürecinde etik algısının eğitim durumuna göre karşılaştırılması.

Değişkenler	Eğitim	Ortalama	Standart Sapma	F	P(sig)	F crit.
Dürüstlük	Tic.Mes.Lis.	2,6081	1,2553	1,593260	0,191096	2,635313
	Ön Lisans	2,5000	1,0794			
	Lisans	2,4189	0,8769			
	Y.Lisans	2,2558	1,1808			
Tarafsızlık	Tic.Mes.Lis.	2,7702703	1,33006294	5,090170	0,001896*	2,635629
	Ön Lisans	2,203125	0,98983135			
	Lisans	2,2638889	0,73219875			
	Y.Lisans	2,2352941	1,11064426			
Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen	Tic.Mes.Lis.	2,9324324	1,29674195	8,123875	0,000032*	2,635209
	Ön Lisans	2,4923077	0,84759615			
	Lisans	2,4189189	0,68511662			
	Y.Lisans	2,1860465	0,90615595			
Gizlilik	Tic.Mes.Lis.	2,8648649	1,21436505	3,029474	0,029736*	2,635106
	Ön Lisans	3,1230769	1,17211538			
	Lisans	3,36	0,74702703			
	Y.Lisans	3,2325581	1,23939808			
Mesleki Davranış	Tic.Mes.Lis.	3,4189189	1,50703443	6,436726	0,000310*	2,635106
	Ön Lisans	4,0307692	0,99903846			
	Lisans	4,16	1,00108108			
	Y.Lisans	3,7906977	1,29685363			

*p< 0,05, %5 önem düzeyinde katılımcıların eğitim seviyesine göre anlamlı farklılık vardır.

Tablo 5.9’da elde edilen sonuçların analizinden muhasebe mesleği eğitim sürecinde, etik algısının oluşumunda eğitim durumunun “dürüstlük” değişkeni dışında, anlamlı farklılıklara yol açtığı görülmektedir. Dolayısıyla H₀ hipotezinin “dürüstlük” değişkeni dışındaki değişkenler için reddedilmesi ve ANOVA analizi, farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu vermediğinden, anlamlı farklılıkların olduğu değişkenlerde (Dürüstlük haricindeki dört değişken) çoklu karşılaştırma

yapılması faydalı olacaktır. Bu amaçla “Gruplar Arası Çoklu Karşılaştırma” (Post Hoc Multiple Comparison) testlerinden “Tukey-Kramer” testi yapılmıştır.

Tablo 5.10: Etik algısının farklı eğitim seviyesinden gruplar arası çoklu karşılaştırma sonuçları.

Bağımlı Değişken	Eğitim Düzeyi	Mutlak Fark (a)	Kritik seviye (b)	Fark	Sonuç
Tarafsızlık	Tic. Lis. ile Ön lisans arasında	0,56714	0,46926	a > b	belirgin farklılık vardır
	Tic. Lis. ile lisans arasında	0,506381		a > b	belirgin farklılık vardır
	Tic. Lis. ile Yük.lisans arasında	0,534976		a > b	belirgin farklılık vardır
	Ön Lisans ile Lisans arasında	0,060764		a < b	belirgin farklılık yoktur
	Ön Lisans ile Yük. Lisans arasında	0,032169		a < b	belirgin farklılık yoktur
	Lisans ile Yük. Lisans arasında	0,028595		a < b	belirgin farklılık yoktur
Mesleki Yeterlilik ve gerekli özen	Tic. Lis. ile Ön lisans arasında	0,44012	0,44489	a < b	belirgin farklılık yoktur
	Tic. Lis. ile lisans arasında	0,513513		a > b	belirgin farklılık vardır
	Tic. Lis. ile Yük.lisans arasında	0,746386		a > b	belirgin farklılık vardır
	Ön Lisans ile Lisans arasında	0,073389		a < b	belirgin farklılık yoktur
	Ön Lisans ile Yük. Lisans arasında	0,306261		a < b	belirgin farklılık yoktur
	Lisans ile Yük. Lisans arasında	0,232872		a < b	belirgin farklılık yoktur
Gizlilik	Tic. Lis. ile Ön lisans arasında	0,258212	0,48148	a < b	belirgin farklılık yoktur
	Tic. Lis. ile lisans arasında	0,495135		a > b	belirgin farklılık vardır
	Tic. Lis. ile Yük.lisans arasında	0,367693		a < b	belirgin farklılık yoktur
	Ön Lisans ile Lisans arasında	0,236923		a < b	belirgin farklılık yoktur
	Ön Lisans ile Yük. Lisans arasında	0,109481		a < b	belirgin farklılık yoktur
	Lisans ile Yük. Lisans arasında	0,12744		a < b	belirgin farklılık yoktur
Mesleki Davranış	Tic. Lis. ile Ön lisans arasında	0,611850	0,50607	a > b	belirgin farklılık vardır
	Tic. Lis. ile lisans arasında	0,741081		a > b	belirgin farklılık vardır
	Tic. Lis. ile Yük.lisans arasında	0,371779		a < b	belirgin farklılık yoktur
	Ön Lisans ile Lisans arasında	0,129231		a < b	belirgin farklılık yoktur
	Ön Lisans ile Yük. Lisans arasında	0,240071		a < b	belirgin farklılık yoktur
	Lisans ile Yük. Lisans arasında	0,369302		a < b	belirgin farklılık yoktur

Tablo 5.10’da yer alan verilere göre dört değişken (tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranış) için ön lisans, lisans ve yüksek lisans öğrencileri arasında belirgin farklılıklar yoktur. Farklılıklar daha ziyade ticaret lisesi öğrencileri ile diğer eğitim seviyesindeki katılımcılar arasında görülmektedir. Bu durumda, muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda, eğitim

durumunun anlamlı farklılıklara yol açtığı ve bu farklılıkların daha ziyade ticaret lisesi öğrencileri ile diğer eğitim düzeyindekiler arasında olduğu görülmektedir. Yaşları diğer gruplara göre daha küçük olan ticaret lisesi öğrencilerinin, kendilerinden daha büyük ve tecrübeli insanlardan farklı hayat görüşüne sahip olmasının bu sonucu doğurduğu düşünülebilir. Örneğin tarafsızlık konusunda diğer tüm gruplardan belirgin şekilde farklı görüşe sahiptirler. Ticaret lisesi öğrencileri dışındaki grupların aynı doğrultuda görüş bildirmiş olmaları ise, aldıkları eğitimin geçen zamanla yoğunlaşarak, hayat tecrübesine dönüşmesi olarak yorumlanabilir.

5.7.2.4 Meslek etiği ile ilgili değişkenler arasındaki ilişkinin incelenmesi

Genel olarak meslek etiğine ilişkin değişkenler arasında ilişki olup olmadığını test etmek için korelasyon analizi yapılmıştır. Çalışmada test edilen hipotezler;

H₀: Meslek etiğine yönelik değişkenler arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H₁: Meslek etiğine yönelik değişkenler arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Yukarıda bahsedilen iki ana hipotez, birbiri ile karşılaştırılan iki değişken için alt hipotezler üretmek mümkündür. Örneğin;

H_{0A}: Dürüstlük ile tarafsızlık arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H_{0B}: Dürüstlük ile tarafsızlık arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Bununla beraber, birbirleriyle karşılaştırılacak değişken sayısının fazla oluşu üretilecek çok sayıda alt hipoteze yol açacağından, bu yöntem yerine elde edilen sonuçlarda bahsi geçen değişkenler arasındaki ilişkilerin varlık ya da yokluğu direkt ifade edilmiştir.

Tablo 5.11: Değişkenler arası ilişki seviyeleri.

Değişkenler	Dürüstlük	Tarafsızlık	Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen	Gizlilik	Mesleki Davranış
P (sig.)					
Dürüstlük		0,000	0,000	0,006	0,177
Tarafsızlık	0,000		0,000	0,837	0,029
Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen	0,000	0,000		0,010	0,691
Gizlilik	0,006	0,837	0,010		0,000
Mesleki Davranış	0,177	0,029	0,691	0,000	

Tablo 5.11’de yer alan veriler ışığında değişkenlerin üç tanesi arasında istatistiki olarak anlamlı ($P_{(sig.)}>0,05$) ilişki olduğu, bununla beraber bahsi geçen değişkenler arası ilişkilerin tamamının yüksek düzeyde olmadığı da görülmektedir. Bu durumda;

“Dürüstlük ile Mesleki Davranış” değişkenleri arasında istatistiki açıdan anlamlı da olsa zayıf ($P_{(sig.)}=0,177$) bir ilişki vardır. Bu nedenle, bahse konu iki değişken arasında ilişki olmadığını savunan H_0 hipotezi reddedilmiştir. Dürüstlük ile Mesleki Davranış dışındaki tüm değişkenler arasında ise anlamlı bir ilişki yoktur, dolayısıyla H_0 hipotezi kabul edilmiştir.

“Gizlilik ile Tarafsızlık” değişkenleri arasında anlamlı ve istatistiki açıdan nispeten güçlü ($P_{(sig.)}=0,837$) bir ilişki vardır. Bu nedenle, bahse konu iki değişken arasında ilişki olmadığını savunan H_0 hipotezi reddedilmiştir. Gizlilik ile Tarafsızlık dışındaki tüm değişkenler arasında ise anlamlı bir ilişki yoktur, dolayısıyla H_0 hipotezi kabul edilmiştir.

“Mesleki Davranış ile Mesleki Yeterlilik ve Özen” değişkenleri arasında anlamlı ve istatistiki açıdan güçlü sayılabilecek seviyede ($P_{(sig.)}=0,691$) bir ilişki vardır. Bu nedenle, bahse konu iki değişken arasında ilişki olmadığını savunan H_0 hipotezi reddedilmiştir. “Mesleki Davranış ile Tarafsızlık” ve “Mesleki Davranış ile Gizlilik” değişkenleri arasında anlamlı bir ilişki yoktur, dolayısıyla H_0 hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 5.12: Değişkenlerin birbirleri üzerindeki etkileri.

Değişkenler (korelasyon katsayısı r)	Dürüstlük	Tarafsızlık	Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen	Gizlilik	Mesleki Davranış
Dürüstlük	1,000	0,400	0,284	0,159	-0,078
Tarafsızlık	0,400	1,000	0,310	-0,012	-0,126
Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen	0,284	0,310	1,000	0,149	0,023
Gizlilik	0,159	-0,012	0,149	1,000	0,277
Mesleki Davranış	-0,078	-0,126	0,023	0,277	1,000

Tablo 5.12’de değişkenler arasındaki ilişkilerin korelasyonu görülmektedir. Bu kapsamda aşağıda Tablo 5.13’de yer alan ölçüt kullanılarak değişkenler arası ilişkilerin seviyesi ve yönü (pozitif ya da negatif) belirlenmiştir.

Tablo 5.13: Korelasyon katsayısının ilişki düzeyi karşılıkları.

r (korelasyon katsayısı)	İlişki düzeyi
± 0,00-0,25	çok Zayıf
± 0,26-0,49	Zayıf
± 0,50-0,69	Orta
± 0,70-0,89	Yüksek
± 0,90-1,00	ok Yüksek

“Dürüstlük” ile “Tarafsızlık” değişkenleri arasında pozitif yönlü, zayıf bir ilişki vardır. Bu ilişki Tablo 5.12’de verilen ölçüt dikkate alınarak zayıf olarak sınıflanmasına rağmen, incelenen değişkenler arasındaki en kuvvetli ilişki düzeyidir.

“Dürüstlük” ile “Mesleki Yeterlilik ve Gerekli zen” değişkenleri arasında pozitif yönlü, zayıf bir ilişki vardır.

“Dürüstlük” ile “Gizlilik” değişkenleri arasında pozitif yönlü, çok zayıf bir ilişki vardır.

“Dürüstlük” ile “Mesleki Davranış” değişkenleri arasında negatif yönlü, çok zayıf bir ilişki vardır.

“Tarafsızlık” ile “Mesleki Yeterlilik ve Gerekli zen” değişkenleri arasında pozitif yönlü, zayıf bir ilişki vardır.

“Tarafsızlık” ile “Gizlilik” değişkenleri arasında negatif yönlü, çok zayıf bir ilişki vardır.

“Tarafsızlık” ile “Mesleki Davranış” değişkenleri arasında negatif yönlü, çok zayıf bir ilişki vardır.

“Mesleki Yeterlilik ve Gerekli zen” ile “Gizlilik” değişkenleri arasında pozitif yönlü, çok zayıf bir ilişki vardır.

“Mesleki Yeterlilik ve Gerekli zen” ile “Mesleki Davranış” değişkenleri arasında pozitif yönlü, çok zayıf bir ilişki vardır.

“Gizlilik” ile “Mesleki Davranış” değişkenleri arasında pozitif yönlü, çok zayıf bir ilişki vardır.

Yapılan korelasyon analizi ışığında ve kullanılan ölçüte göre, değişkenler arasındaki ilişkilerin zayıf ya da çok zayıf seviyede kaldığı görülmüştür. Sonuç olarak; “Değişkenler arasındaki ilişkiler çok düşük düzeyde olup, sadece istatistik açıdan anlam ifade eden seviyededir. Dolayısıyla değişkenler arası ilişkiler, değişkenlerin birbirlerini pozitif ya da negatif yönde etkileyecek kadar güçlü değildir”.



ALTINCI BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

6.1 Sonuç

Ürettiği bilgilerin başta devlet olmak üzere müşteriler, işverenler ve çalışanlar, yatırımcılar, finans sektörü ve kredi kuruluşları tarafından kullanılması muhasebe meslek mensuplarına sadece yasal değil aynı zamanda ahlaki sorumluluklar da getirmektedir. Geniş kesimler tarafından kullanılan bu bilgilerin başta dürüstlük, tarafsızlık ve güvenilirlik olmak üzere sosyal sorumluluk bilinciyle, belirli kişi ya da kuruluşların değil, tüm toplumun çıkarları gözetilerek üretilmesi gereklidir. Etik ilke ve kurallar temel alınarak üretilen bilgiler, muhasebe meslek mensuplarının sunduğu hizmetin kalitesini ve güvenilirliğini de artıracaktır.

Meslek mensupları, mesleğinin gerektirdiği görev ve sorumlulukları yerine getirirken ahlaki ikilemlerle karşılaşabilir, çelişkiye düşebilir. Bu tür ikilemler ve çelişkiler söz konusu olduğunda, meslek mensubunun etik değerler çerçevesinde hareket etmesi hem meslek mensubunun sunduğu bilgilerin doğru ve güvenilir olmasını sağlayacak hem de geniş kesimleri tarafından kullanılan bilgilerin yararlılığı artacaktır.

Ahlakla karşılaştırıldığında kavramsal olarak daha geniş bir anlama sahip olan etik, neyin iyi ve kötü, neyin doğru ve yanlış olduğunu ahlaki açıdan araştırır. Etiğin ilgilendiği konulardan ilki bireyin iyi insan olması için taşıması gereken özellikler, diğeri ise davranışları belirleyip sınırlama getiren kuralların neler olduğudur. Bu çerçevede meslek etik ilkeleri de iş yaşamında neyin iyi – kötü, doğru – yanlış, haklı – haksız olduğunu belirleyen, mesleki faaliyetler yerine getirilirken meslek mensuplarını örgüt kültürü altında belirlenen kurallara uymaya zorlayan ilkelerdir. Bu ilkeler meslek kuruluşları bünyesindeki bireyleri mesleğin gerektirdiği kurallar,

standartlar ve prensipler doğrultusunda hareket etmeye zorlarken kamusal yararı da ön plana çıkarmaktadır. Dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik, mesleki yeterlilik ve özen, güvenilirlik, sorumluluk gibi temel etiksel ilke ve standartlar çerçevesinde mesleğini icra eden meslek mensupları aynı zamanda mesleğin saygınlığını ve itibarını da artıracaktır.

Muhasebe meslek etiğine yönelik ulusal ve uluslararası boyutta yapılan düzenlemelerin en önemlisi Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından geliştirilen etik ilkelerdir. Ülkemizde de bu uluslararası kuruluşun üyesi olan TÜRMOB tarafından meslek mensuplarının uyacağı etik ilkeler yasal çerçevede içinde düzenlenmiştir. Yapılan tüm yasal düzenlemelere karşın mesleki faaliyetlerin etik ilke ve kurallar temel alınarak sürdürülmesinde muhasebe meslek mensubunun eğitim sürecinde aldığı etik eğitiminin önemi büyüktür. Ülkemizde orta öğretimde lise, yüksek öğrenimde ise ön lisans, lisans ve yüksek lisans düzeyinde muhasebe eğitimi verilmektedir. IAESB tarafından geliştirilen muhasebe ve etik eğitime yönelik standartlar sayesinde meslek mensubu adayı öğrencilere etiksel karar alma ve etiksel duyarlılığın geliştirilmesi, etiksel bir sorunla karşılaşıldığında bunun çözümüne yönelik beceri kazandırılabilir. Bir olayın iyi – kötü, doğru – yanlış olduğuna karar vermek ancak ahlaki yargı ile mümkün olabilir. Ancak bireylerin ahlaki olgunluk düzeyleri arasında farklılık olabileceği için bu farklılıktan kaynaklanan sorunları aşmada en etkili unsur, meslek mensubu adayı olan öğrencilere ve meslek mensuplarına yönelik etik eğitimidir.

Bu tez çalışması muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşum düzeyini belirlemek için yapılmıştır. Muhasebe meslek mensubu olmanın ön şartı en az lisans düzeyinde eğitim yeterliliği olmasına karşın muhasebe eğitiminin farklı kademelerinde olan öğrencilerin etik algılarını belirlemek amacıyla anket uygulanmış ve çıkan sonuçlar istatistiksel analiz yöntemleriyle değerlendirilmiştir.

Yapılan çalışma neticesinde elde edilen sonuçlar kısaca aşağıda özetlenmiştir:

1. Katılımcılar, Türkiye’de etik ilkeleri konusunda eğitim eksikliği olduğunu ve bu konuda eğitim almak istediklerini belirtmektedirler.
2. Muhasebe mesleği icra edilirken hem yasal, hem de etik ilkelere uyulmasının önemli olduğu vurgulanmaktadır.
3. Etik ilkelerine uyulması konusunda meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılmasının gerekli olduğu düşünülmektedir.

4. Meslek mensupları etik ilkelerine bağlı kalırlarsa mesleğe duyulan güven ve saygının artacağı kanaati hakimdir.
5. Etik ilkelerinin yerleşmesinde firmaların üst yönetimlerinin etik ilkelerini desteklemelerinin gerektiği düşünülmektedir.
6. Meslek mensuplarının dış etkenlerden etkilenecek karar aldıkları yönünde bir kanı vardır.
7. Meslek mensuplarının kamu ve mükellef baskısından etkilenecek karar verdikleri düşünülmektedir.
8. Meslek mensuplarının muhasebenin ilke ve standartlarını tam, doğru ve eksiksiz uygulayamadıklarına inanılmaktadır.
9. Meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ilişkilerin zaman içerisinde etik davranışları etkilediği düşünülmektedir.
10. Cinsiyete göre yapılan karşılaştırma sonucunda, mesleki davranışlar konusunda bayan katılımcıların baylara göre daha olumlu düşündükleri sonucuna varılmıştır.
11. Etik eğitimi alıp almama durumuna göre yapılan karşılaştırma sonucunda, katılımcıların etik eğitimi almaktan bağımsız olarak, etik algısı ile ilgili genel bir farkındalık düzeyinde oldukları anlaşılmıştır.
12. Eğitim seviyesine göre yapılan karşılaştırma sonucunda, muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik algısının oluşumunda, eğitim durumunun anlamlı farklılıklara yol açtığı ve bu farklılıkların daha ziyade ticaret meslek lisesi öğrencileri ile diğer eğitim düzeyindekiler arasında olduğu görülmüştür.
13. Genel olarak meslek etiği ile ilgili değişkenler arasındaki ilişkiler çok düşük düzeyde olup, sadece istatistik açıdan anlam ifade eden seviyededir. Dolayısıyla değişkenler arası ilişkiler, değişkenlerin birbirlerini pozitif ya da negatif yönde etkileyecek kadar güçlü değildir.

Tüm bu sonuçlar neticesinde, ülkemizde meslek etiği hakkında genel bir kavramsal anlayışın olduğu söylenebilir. Bu çerçeveden bakılarak öğrencilerin yaptığı değerlendirmede meslek mensuplarının mesleki kararlarını alırken dış etkenlerden etkilenecek ve mükellef - kamu baskısı altında karar verdikleri, muhasebe ilke ve kurallarını tam, doğru ve eksiksiz bir şekilde uygulamadıkları ya da uygulayamadıkları, mükellefleriyle aralarındaki ilişkilerin zaman içinde etik

davranışları etkilediğine ilişkin, etik yönden olumsuz kabul edilecek yargıların oluştuğu görülmektedir.

Muhasebe mesleği icra edilirken hem yasal, hem de etik ilkelere uyulmasının önemli olduğu, etik ilkelerine bağlı kalınırsa mesleğe duyulan güvenin ve saygının da artacağı, dolayısıyla etik eğitimi verilmesinin çok önemli olduğu, ayrıca etik konusunda meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılmasının gerektiği, bunun içinse firmaların üst yönetimlerinin destek vermelerinin vazgeçilmez olduğu değerlendirilmektedir.

6.2 Öneriler

Yapılan çalışma neticesinde elde edilen sonuçlar dikkate alınarak oluşturulan öneriler aşağıda sıralanmıştır:

1. Öğrencilerin meslek mensuplarının etik ilkelere bağlı kalmaları halinde mesleğe olan güvenin ve saygının artacağı yönünde genel bir kanaati vardır. Ancak ülkemizde etik ilkelere yönelik eğitimin eksik ve yetersiz olduğunu belirtmektedirler. Bu durum eğitim süreçlerinde kaliteli etik eğitime daha fazla yer verilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Bu amaçla, meslek mensubu yetiştirmeye yönelik başta lisans ve yüksek lisans programları olmak üzere etik eğitimi verilmeyen fakülte ve programlarda etik eğitimi verilmeli, etik eğitiminin verildiği eğitim kurumlarında ise müfredat gözden geçirilerek, içerik ve uygulanan yöntemlerin geliştirilmesine yönelik çalışmalar yapılmalıdır.
2. Etik algısının oluşumunda ticaret meslek lisesi öğrencileri ile diğer eğitim düzeyindekiler arasında önemli bir farkın olması, ticaret meslek lisesi öğrencilerinin de yetersiz etik eğitim aldığı sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Meslek mensubu olmanın ön şartı en az lisans derecesi gerekliliği olsa da ara eleman ihtiyacının sağlandığı meslek liselerinde etik eğitiminin gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu eğitim kademesinde de uluslararası standartlar ve yasal düzenlemeler esas alınarak öğrencilerin ahlaki olgunluk düzeyleriyle uyumlu ders içerikleri müfredata uygulanabilir.
3. Etik eğitimi alıp almama durumuna göre yapılan karşılaştırmada katılımcıların etik eğitimi almaktan bağımsız olarak, etik algısı ile ilgili genel bir farkındalık düzeyinde oldukları görülmüştür. Bu durum, verilen

etik eğitiminin öğrenciler üzerinde davranış değişikliğine yol açacak nitelikte olup olmadığının sorgulanmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla elde edilen bu bulgudan yola çıkılarak araştırmacılara etik eğitim kalitesi ile içeriğinin incelenmesi önerilebilir. Böylelikle elde edilecek veriler ışığında müfredatta yeni düzenlemeler yapılması mümkün olabilecek, meslek mensubu adayları olan öğrencilerin etik eğitim kalitesi artırılabilir.

4. Meslek eğitiminin amacı, bireyin mesleğe yönelik bilgi ve becerilerini artırmak, mesleki yönden yetiştirmenin yanı sıra bireyin o meslekle ilgili kişilik kazanmasına yardımcı olmaktır. Muhasebe mesleğinin icra edilmesiyle ilgili kurallar, yöntemler, teknikler, mevzuat ve uygulamalar yani temel bilgiler bilişsel öğrenme yöntemleriyle öğretilir. Ancak mesleğin ahlaki değerlerinin benimsenmesi, meslekle ilgili ortak kültürün geliştirilmesi, mesleği icra etmeye aday öğrencilerin olumlu tutum ve davranış geliştirmelerinin sağlanması ancak duyuşsal öğrenme yöntemleriyle geliştirilebilir. Muhasebe meslek mensubu adayları öğrencilerin eğitim programlarına ön lisans düzeyinden başlamak üzere, mesleğin gerektirdiği etik kurallara uymaları sağlamak amacıyla duyuşsal öğrenmeyle ilgili dersler eklenebilir. Bu bağlamda, meslek mensuplarının etik eğitimleriyle ilgili geliştirilen uluslararası standartlar kapsamında özellikle çok taraflı vaka çalışmaları, seçilmiş metin ve videoların paylaşılması, canlandırma, etik ikilemleri içeren gerçek durumların analizi gibi uygulamaya yönelik teknikler, müfredatta ve ders programlarına eklenebilir. Bu konuyla ilgili araştırmacılara bu tekniklerin eğitim programlarına nasıl ve hangi yöntemlerle ekleneceğinin araştırılması önerilebilir.
5. Meslek mensubu adayları öğrencilere muhasebe mesleğiyle ilgili bilgi ve becerilerin yanı sıra ahlaki yapısının kazandırılması, mesleğinde yetkin olan eğitimcilerle mümkündür. Mesleğin gerektirdiği ahlaki yapı ve ilkelerin öğrencilere kazandırılması için muhasebe mesleğindeki eğitimcilerin de mesleğin gerektirdiği ve uluslararası eğitim standartlarının öngördüğü yöntem ve teknikler ile mevzuat hususlarında eğitilmesi; bu eğitimin uzaktan eğitim veya yüz yüze eğitim yoluyla verilmesi sağlanabilir. Böylelikle muhasebe mesleği eğitim sürecinde etik eğitiminin

kalitesinin ve meslek mensubu adayların farkındalıklarının artırılması, eğitimcilerin etik eğitimi konusunda profesyonel açıdan zenginleşmesi mümkün olacaktır. Bu amaçla eğitimcilerin etik eğitimine yönelik hedeflerin ve içeriğin belirlenmesi, bunların hangi yöntem ve tekniklerle verilebileceğine dair çalışmalar yapılması araştırmacılara önerilebilir.

6. Öğrenciler, eğitim öğretim süreci dışında, mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi sırasında da meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılması gerektiğini belirtmektedirler. Böylelikle ülkemizde meslek mensuplarının etik eğitimiyle ilgili olarak TESMER tarafından verilen zorunlu etik eğitiminin gerekliliği bir kez daha vurgulanmıştır.
7. Firmaların üst yönetimlerinin de etik ilkeleri desteklemeleri gerektiğini vurgulayan bu çalışma neticesinde ayrıca kurumsal bazda da etik eğitiminin verilmesi önerilebilir.
8. Yapılan çalışmadan elde edilen “kaliteli etik eğitimi” ihtiyacı göz önüne alındığında, ileride yapılacak araştırmalarla mevcut etik eğitiminin yetersiz kalmasının nedenleri, içerik ve kullanılacak yöntemlerin geliştirilmesi maksadıyla uygulanacak yöntemler ve farklı eğitim kademelerinde müfredatla ilgili hangi düzenlemelerin yapılması gerektiğine yönelik araştırmalar faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Ağyar, E., Kutluk, F.A, Cengiz, E. (2012). Meslek Yüksekokulları Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Sosyo-Ekonomik Değişkenler Işığında Mesleki Etiğe Bakış Açılarının İncelenmesi (Akdeniz Üniversitesi Örneği). *Journal of Yaşar University*. 25(7), 4203-4228.
- Akarsu, B. (1982). *Ahlak Öğretileri*. İstanbul: Remzi Kitapevi, 3.basım.
- Akarsu, B. (1998). *Felsefe Terimleri Sözlüğü*. İstanbul: İnkılap Yayınevi, 12.baskı.
- Akdoğan, H. (2003). *Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Öneme Meslek Mensuplarının Yaklaşımları*. Eskişehir: T.C.Anadolu Üniversitesi Yayınları. No:1470, 1.basım.
- Akdoğan, H. (2005). Muhasebe Meslek Etiğinde Teleolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılmaları. *Süleyman Demirel Üniversitesi.İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, C: 10, S: 1, 295-300.
- Akın, O., Özdaşlı, K. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkelere Uyma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları İle Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:63, Temmuz, 59-74.
- Aktaş, M., A. (2012). *Muhasebe Mesleğinde Etik ve Uyum*. Ankara: İlksan Matbaası Ltd.Şti., 1.basım.
- Arslan, M. (2012). *İş ve Meslek Ahlakı, Dünya ve Türkiye Örnekleri*. Ankara: Siyasal Kitapevi, 3.basım.
- Ay, M., Güler, E. (2011). Öğrencilerin Etik Değerleri: Meslek Yüksekokulu Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma. III. *Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı*, Nevşehir http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national_presantations/UL03.pdf (Erişim: 15.11.2015).

- Aydın, İ. (2012). *Yönetmelik, Mesleki ve Örgütsel Etik*. İstanbul: Pegem Akademi, 5.baskı.
- Aymankuy, Y., Sarıoğlan, M. (2005). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:8, Sayı:14, 23-45. <http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c8s14/makale/c8s14m2.pdf> (Erişim: 28.1.2015)
- Badiou, A. (2006). *Etik - Kötülük Kavrayışı Üzerine Bir Deneme*. (T. Birkan, Çev.). İstanbul: Metis Yayınları, 2.basım.
- Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ (Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 44). (2015). *T.C. Resmi Gazete*, 29362, 21 Mayıs 2015.
- Balsarı, Ç. K., Dalkılıç A. F., Çakar, U., Alakavuklar, O. N. (2013). *Etik: Muhasebe Mesleği Yönünden Değerlendirme*. Ankara: Mu-Den Yayıncılık, 1.basım.
- Başaran, İ., E. (2008). *Örgütsel Davranış,İnsanın Üretim Gücü*. Ankara: Ekinoks Eğitim Danışmanlık Hizmetleri ve Basın Yayın Dağıtım Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti., 1.basım.
- Cevizci, A. (2003). Ahlak, Etik. Felsefe Ansiklopedisi içinde (Cilt 1, s. 93-119). İstanbul: Etik Yayınları, 1.baskı.
- Cevizci, A. (2006). Değer. Felsefe Ansiklopedisi içinde (Cilt 4, s. 51-53). Ankara: Ebabil Yayınları, 1.baskı.
- Cevizci, A. (2014). *Etik - Ahlak Felsefesi*. İstanbul: Say Yayınları, 1.basım.
- Civan M., Yıldız, F. (2003). Globalleşme Sürecinden Muhasebe Meslek Eğitiminin Etkilenmesi. *6.Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 16-19 Nisan 2003. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06sempozyum/3oturum/mehme tcivan.pdf> (Erişim: 9.6.2015)
- Civelek, M. A., Durukan, B. (1997). Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı. *Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri –Uluslararası Muhasebe Sempozyumu*. 30 Nisan-4 Mayıs 1997. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN3OTURUM/02-MehmeTCIVELEK.doc> (Erişim: 7.3.2015).

- Çalışlar, A. (1983). *Ansiklopedik Kültür Sözlüğü*. İstanbul: Altın Kitaplar Yayınevi, 1.baskı.
- Çubukcu, S. (2012). Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi Düzenlemeleri Çerçevesinde Etik Eğitime İlişkin Durum Analizi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:12, Sayı:1, 103-116. <https://earsiv.anadolu.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11421/174/686324.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (Erişim: 3.5.2015)
- Çukacı, Y. (2006). Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama. *Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1, 89-111.
- Daştan, A. (2009). Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: XXVI, Sayı:1, 281-311.
- Durkheim, E. (1986). *Meslek Ahlakı*. (M. Karasan, Çev.). İstanbul: Milli Eğitim Basımevi, 3.basım.
- Ekici, K., M. (2013). *Meslek Etiği*. Ankara: Yargı Yayınevi, 3.baskı.
- Ergin, H. (1996). *Muhasebeye Giriş*. Kütahya: Üniversite Kitapevi, 3.baskı.
- Feldman, F. (2012). *Etik Nedir?* (F.B. Aydar, Çev.). İstanbul: Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi, 1.baskı.
- Fidan E. M, Subaşı, Ş. (2014). Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, 111-130.
- Frankena, W. (2007). *Etik*. (A. Aydın, Çev.). Ankara: İmge Yayınevi, 1.baskı.
- Güçlü, A., Uzun, E., Uzun, S. ve Yolsav, Ü. H. (2003). *Felsefe Sözlüğü*. Ankara: Bilim ve Sanat Yayınları, 2.basım.
- Gül, K., Ergün, H. (2004). Muhasebe Mesleğinde Etik. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ocak, 53-78.
- Güney, S., Çınar, O. (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 26, Sayı: 2, 91-106.

Hançerlioğlu, O. (1993). *Felsefe Ansiklopedisi, Kavramlar ve Akımlar*, Cilt: 3, İstanbul: Remzi Kitapevi, 2.baskı.

Hançerlioğlu, O. (1996). *Felsefe Sözlüğü*. İstanbul: Remzi Kitapevi, 10.baskı.

<http://tr.wikipedia.org/wiki/Meta-etik> (Erişim: 1.3.2015)

IAESB. (t.y). (Erişim: 29.5.2015), <http://www.ifac.org/education/about-iaesb>

IESBA. (t.y). (Erişim: 15.5.2015), <http://www.ifac.org/ethics/about-iesba>

IFAC. (t.y). (Erişim: 15.5.2015), <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview>

IFAC. (t.y). (Erişim: 21.12.2014), <http://www.ifac.org/about-ifac>

Karacan, S. (2014). *Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 1.Basım.

Kaya, N., Yanık, R. (2011). Muhasebe Meslek Ahlakı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi. *Ekev Akademi Dergisi*, Yıl: 15, Sayı: 49, 293-306.

Kısakürek, M., Alpan, N. (2010). Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 47, Temmuz, 213-228. <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/108/16.pdf> (Erişim: 2.2.2015)

Kolçak, M. (2013). *Meslek Etiği*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2.baskı.

Kongar, E. (1994). *Kültür Üzerine*. İstanbul: Remzi Kitapevi, 4.basım.

Köknel, Ö. (2000). *Bireysel ve Toplumsal Şiddet*. İstanbul: Altın Kitaplar Yayınevi, 2.basım.

Kuçuradi, I. (1994). *Uludağ Konuşmaları, Özgürlük, Ahlak, Kültür Kavramları*. Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu, 2.baskı.

Kuçuradi, I. (1999). *Etik*. Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu, 3.baskı.

Kuçuradi, İ. (2003). Etik ve Etikler. TMH - *Türkiye Mühendislik Haberleri*, Sayı 423 - 2003/1 <http://kisi.deu.edu.tr/timucin.yalcinkaya/ETIK%20ve%20ETIKLER%20-%20KUCURADI.pdf> (Erişim: 7.12.2014)

- Kurnaz, N., Gümüş, Y. (2010). Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Muhasebe Mesleği İle İlgili Etik Dışı Davranışlara İlişkin Algı Analizi: Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 46, Nisan, 157-174. <http://journal.mufad.org/attachments/article/143/14.pdf> (Erişim: 4.5.2015)
- Kurt, G., Okan, P., Başer, F. (2010). Muhasebe Meslek Mensubu Olabilecek Öğrencilerin Meslek Etiği Konusundaki Algılama ve Eğilimlerinin Belirlenmesi. *ASMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt: 3, Sayı:1, 1-20.
- Kutlu, H. A. (2011). *Muhasebe Meslek Ahlakı*.Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti., 2.basım.
- Kutlu, H., A. (2013). *Meslek Etiği*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd.Şti., 2.basım.
- Kutluk, F.A., Ersoy, A. (2011). Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma. *Ege Akademik Bakış*, Cilt: 11, Sayı: 3, 425-438.
- Mahmutoğlu, A. (2009). Etik ve Ahlak; Benzerlikler, Farklılıklar ve İlişkiler. *Türk İdare Dergisi*, Yıl: 81, Haziran/Eylül, İçişleri Bakanlığı, Sayı: 463-464, 225-250.
- Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992). T.C. Resmi Gazete, 21447, 26 Aralık 1992.
- Mintz, S. M. (1995). Virtue Ethics And Accounting Education. *Issues in Accounting Education* .Vol.10, Issue: 2, Fall: 247. http://www.academia.edu/10054721/Virtue_Ethics_and_Accounting_Education (Erişim: 8.3.2015).
- Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliği. (2014). T.C. Resmi Gazete, 28954, 27 Mart 2014.
- Nuttall, J. (2011). *Ahlak Üzerine Tartışmalar - Etiğe Giriş*. (A. Yılmaz, Çev.), İstanbul: Ayrıntı Yayınları, 2.baskı.
- Otlu, F. (1999). Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının yeri ve Önemi. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, S: 4 (Güz), 125-142.

- Öktem, M. K., Leblebici, D. N., Arslan, M., Kılıç, M., Aydın, M. D. (2003). Girişimci Örgütsel Kültür ve Çalışanların İç Girişimcilik Düzeyi: Uygulamalı bir Çalışma. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 21, Sayı 1, 169-188. <http://www.academia.edu/1177817/> GİRİŞİMCİ ÖRGÜTSEL KÜLTÜR VE ÇALIŞANLARIN İÇ GİRİŞİMCİLİK DÜZEYİ UYGULAMA MALİ BİR ÇALIŞMA
- Özbirecikli, M., Ural, T. (2006). Muhasebe Mesleğinde Yaşanan Etik Dışı Davranışların Tespiti ve Etiksel Değerlendirmesi: Türkiye Örneği. *İşletme Finans Dergisi*, Sayı: 248, 102-119.
- Özkol, E., Kök, D., Çelik, M., Gönen, S. (2005). Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelerine Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Mayıs, 107-124.
- Özlem, D. (2014). *Etik Ahlak Felsefesi*. İstanbul: Notos Kitap Yayınevi, 3.basım.
- Özmen, F., Güngör, A. (2008). Eğitim Denetiminde Etik. *İnönü Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 15, 137-155.
- Pieper, A. (2012). *Etiğe Giriş*. (V. Atayman ve G. Sezer, Çev.). İstanbul: Ayrıntı Yayınları, 2.basım.
- Russell, B. (2008). *Din ile Bilim*. (A.Göktürk, Çev.). İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 3.baskı.
- Sakarya, Ş., Kara, S. (2010). Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12 (18): 57-72.
- Selimoğlu, S. K. (1997). Muhasebe Meslek Ahlakı (Etiği) Yaklaşımı. *Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri – Uluslararası Muhasebe Sempozyumu*, 30 Nisan - 4 Mayıs 1997 <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN3OTURUM/03-1SEVALKARDES.doc> (Erişim: 29.2.2015).
- Selimoğlu, S. K. (2006). Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı:76, Kasım, 437-456. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/malicozum_kongreozel/23%20sevalkardesselimoglu.pdf
- Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik. (2007). T.C. Resmi Gazete, 26707, 21 Kasım 2007.

Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik (2007). T.C. Resmi Gazete, 26675, 19 Ekim 2007.

Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik. (2012). T.C. Resmi Gazete, 28508, 25 Aralık 2012.

Sözbilir, N. (2000). *Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar*. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası, Yayın No:26, 1.basım.

Şengel, S. (2010). Sürekli Muhasebe Meslek Eğitiminin Önemi ve Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 47, 81-94. <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/117/7.pdf> (Erişim: 20.2.2015)

Şengün, M., Kaya, M. (2007). Ahlaki Olgunluk Ölçeği: Geçerlik Ve Güvenirlik Çalışması. *On Dokuz Mayıs Üniversitesi, İlahiyat Fakültesi Dergisi*, Sayı: 24-25, 51-64. http://dergi.ilahiyat.omu.edu.tr/Makaleler/2143731370_20072503047.pdf (Erişim: 20.6.2015).

Tepe, H. (2009). *Etik ve Meslek Etikleri*. Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu, 2.baskı.

Tepe, H. (2011). *Etik ve Metaetik*. Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu, 2.baskı.

Tezcan, M. (1987). *Kültür ve Kişilik (Psikolojik Antropoloji)*. Ankara: Bilim Yayınları, 1.basım.

Tugay, O., Ömürbek, V. (2014). Meslek Yüksekokullarında Verilen Muhasebe Derslerinin Uygulamada Kullanılma Düzeyi ve Yeterliliği Üzerine Bir Araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ekim, Cilt-Sayı: 7 (3), 53-74. <http://iibfdergi.nigde.edu.tr/article/view/5000071647/5000065951> (Erişim: 8.6.2015).

Türk Dil Kurumu. (t.y.). Büyük Türkçe Sözlük (Erişim: 22.2.2015) http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5561c3955d1415.12625773

Türk, Z. (2004). *Muhasebe Meslek Ahlakı*. Adana: Nobel Kitapevi, 1.basım.

Türkeri, M. (2014). *Etik Kuramları*. (M. Türkeri Çev.). Ankara: Lotus Yayınevi, 3.baskı.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği. (1990). T.C. Resmi Gazete, 20545, 11 Haziran 1990.

TÜRMOB. (2010). *Uluslararası Eğitim Bildirileri El Kitabı*. (Uluslararası Eğitim Standartları ve Uluslararası Eğitim Uygulamaları Açıklamaları). (Y. Öztürk, S. Gündoğdu, Çev.). Ankara: Mu - Den A.Ş., Türmob Yayınları, No: 462.

TÜRMOB. (2013). *Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı*. Ankara:Mu-Den A.Ş.,Türmob Yayınları:457, (Y. Öztürk, İ. Türker, A. A. Biçer, S. Gündoğdu, Çev.). [http://www.tmud.org.tr/Files/Etik %20Kur%20El%20Kit.%202013.pdf](http://www.tmud.org.tr/Files/Etik%20Kur%20El%20Kit.%202013.pdf) (Erişim: 12.2.2015).

TÜRMOB.(2014).(Erişim:29.5.2015),<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Attachment.aspx?param=+quFU/yYHWfyNz7CBeVO+idSHBSArCy7i9UJXD4KCAHgodZITsbH5j6wgZ7hsxrHyHsDFz6F7+s=>

Uyar, S., Kahveci, A., Yetkin, M. (2015). Öğrencilerin Muhasebe Meslek Etiği Algısı: ALTSO Meslek Yüksekokulu Örneği. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ocak, Cilt-Sayı: 8 (2), 237-247.

Uzunçarşılı, Ü., Toprak, M., Ersun, O. (2000). *Şirket Kültürü ve İş Prensipleri*. İstanbul: Mega Ajans, İstanbul Ticaret Odası Yayın No:2000-4, 1.basım.

Ünsal, A. (2007). İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci, *Doktora Tezi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Ankara.

Ünsal, A. (2009). Muhasebe Etik Eğitim Sistem Bileşenlerinde Sürekli Etkin Eğitim. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 22 / 2009, 409-422.

Yanık, S. (2011). Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar. *TSPAKB*. Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisans Eğitimi, Haziran, 1-192.

Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 36, Ağustos-Aralık, 155-178.

Yılmaz, E., Yıldırım, S., Bahar, H. H. (2015). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Etik Algısı: Samsun Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak, 21-42.

Yüksel, M. (2002). Modernleşme Bağlamında Hukuk ve Etik İlişkisine Sosyolojik - Bir Bakış. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 1, Cilt: 57, 177-195.

Zaif, F., Ayanoglu, Y. (2007). Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye'de Bir İnceleme. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9/1, 115- 136.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. (1989). T.C. Resmi Gazete, 20194, 13 Haziran 1989.

5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (2008). T.C. Resmi Gazete, 26948, 26 Temmuz 2008.



EKLER

1. EK-A: Anket Formu	116
2. EK-B: Muhasebe Meslek Etiği Konulu Anket Sonuçları.....	120



Ek-A: Anket Formu

ANKET FORMU

Değerli Katılımcı,

Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda, İşletme Yüksek Lisansı yapmakta olup, "Muhasebe Mesleği Eğitim Sürecinde Etik Algısının Oluşum Düzeyi Üzerine Görgül Bir Çalışma" konulu tez çalışmasına devam etmekteyim. Aşağıdaki ankette sizlere yöneltilen sorulara vereceğiniz cevaplar, konuyla ilgili araştırmadan elde edilecek sonuçlar açısından büyük önem taşımaktadır. Sizlerden alınan veriler, bilimsel araştırma ve değerlendirmeler dışında kesinlikle hiçbir şekilde başka bir amaçla kullanılmayacaktır. Vereceğiniz cevapların sizi bağlayıcı herhangi bir yönü yoktur. Lütfen kimlik bilgilerinizi yazmayınız.

Sorulara tarafsız olarak vereceğiniz cevaplardan dolayı şimdiden teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dilerim.

Ayşe Serap Arslanoğlu

Thk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Yüksek Lisans Öğrencisi

1-Cinsiyetiniz?

- a) Bay b) Bayan

2-Şu anda görmekte olduğunuz Eğitim?

- a) Ticaret Meslek Lisesi öğrencisi
b) Ön Lisans öğrencisi
c) Lisans öğrencisi
d) Yüksek Lisans öğrencisi

3-Eğitim sürecinizde etik eğitimi aldınız mı?

- a) Evet b) Hayır

Tablo A.1: Anket formu.

	İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum (%)	Katılmıyorum (%)	Kararsızım (%)	Katılıyorum (%)	Kesinlikle Katılıyorum (%)
DÜRÜSTLÜK	1. Türkiye’de meslek mensuplarının etik ilkelere uymada yeterli özeni gösterdiğini düşünüyorum.					
	2. Meslek mensuplarının yasaların yetersiz kaldığı durumlar olsa bile etik ilkelerine bağlı kaldığını düşünüyorum.					
	3. Meslek mensuplarının mükelleflerin ve kamunun çıkarlarını eşit şekilde koruduğunu düşünüyorum.					
	4. Meslek mensuplarının etik ilkelerine bağlılığının mesleğe olan güveni ve saygınlığını arttıracaklarını düşünüyorum.					
	5. Mükelleflerin meslek etiğine yeterli saygıyı gösterdiğini düşünüyorum.					
TARAFSIZLIK	6. Meslek mensuplarının mesleki kararlarını alırken dış etkenlerden etkilenmediğini düşünüyorum.					
	7. Meslek mensuplarının yasalar çerçevesinde mükelleflerin hakkını koruduğunu düşünüyorum.					
	8. Meslek mensuplarının kamu ve mükellef baskısı olmadan karar verdiklerini düşünüyorum.					
	9. Meslek mensuplarının yasaları mümkün olduğunca mükellef lehine yorumladığını düşünüyorum.					
	10. Ülkemizde etik ilkelerin yerleşmesi için firmaların üst yönetimlerinin de etik ilkeleri desteklemesi gerektiğini düşünüyorum.					

Tablo A.1 (Devam): Anket formu.

MESLEKİ YETERLİLİK VE GEREKLİ ÖZEN	11. Etik konusunda eğitim ve öğretim sürecinde daha fazla yer verilmesi gerektiğini düşünüyorum.					
	12. Türkiye’de meslek öncesi etik ilkeleri ile ilgili yeterli eğitimin verildiğini düşünüyorum.					
	13. Meslek mensuplarının muhasebe ilke ve standartlarını tam, doğru ve eksiksiz bir şekilde uyguladıklarını düşünüyorum.					
	14. Meslek mensuplarına yönelik meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılmasının etik ilkelerinin daha iyi algılanmasını sağlayacağını düşünüyorum.					
	15. Meslek mensuplarının kendilerini mesleki alanda yeterince geliştirdiklerini düşünüyorum.					
GİZLİLİK	16. Meslek mensuplarının mükelleflere ait bilgileri üçüncü şahıslarla paylaşmadığını düşünüyorum.					
	17. Meslek mensuplarının mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarda uygun görülen bilgileri verdiğini düşünüyorum.					
	18. Meslek mensuplarının ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgileri verdiğini düşünüyorum.					
	19. Yasal bir zorunluluğun olmadığı durumlarda meslek mensuplarının ilgisiz kişi ve kurumlara mükellef ile ilgili bilgileri vermediğini düşünüyorum.					
	20. Meslek mensuplarının ilgili taraflara gerektiğinde bilgi verdiğini düşünüyorum.					

Tablo A.1 (Devam): Anket formu.

MESLEKİ DAVRANIŞ	21. Meslek mensuplarının meslekleri ile ilgili hem yasal hem de etik ilkelere uymalarının önemli olduğunu düşünüyorum.					
	22. Ülkemizde muhasebe meslek etiğiyle ilgili yeterli yasal düzenlemelerin olmadığını düşünüyorum.					
	23. Meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ilişkilerin zaman içerisinde etik davranışları etkilediğini düşünüyorum.					
	24. Ahlaki değerlerin yasalara bağlanmasının zor olduğunu düşünüyorum.					
	25. Meslek mensuplarının gelir düzeyinin etik davr. etkilemediğini düşünüyorum.					

Ek-B: Muhasebe Meslek Etiği Konulu Anket Sonuçları

Tablo B.1: Muhasebe meslek etiği konulu anket sonuçları.

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum (%)	Katılmıyorum (%)	Kararsızım (%)	Katılıyorum (%)	Kesinlikle Katılıyorum (%)	Ortalama	Stndrt Sapma
1. Türkiye’de meslek mensuplarının etik ilkelere uymada yeterli özeni gösterdiğini düşünüyorum.	22,00%	39,00%	21,33%	14,67%	3,00%	2,38	1,07
2. Meslek mensuplarının yasaların yetersiz kaldığı durumlar olsa bile etik ilkelerine bağlı kaldığını düşünüyorum.	18,33%	37,67%	28,67%	12,00%	3,33%	2,44	1,03
3. Meslek mensuplarının mükelleflerin ve kamunun çıkarlarını eşit şekilde koruduğunu düşünüyorum.	19,67%	37,33%	24,00%	16,00%	2,33%	2,44	1,05
4. Meslek mensuplarının etik ilkelerine bağlılığının mesleğe olan güveni ve saygınlığını arttıracığını düşünüyorum.	7,00%	7,00%	17,00%	38,00%	31,00%	3,79	1,16
5. Mükelleflerin meslek etiğine yeterli saygıyı gösterdiğini düşünüyorum.	13,67%	35,67%	30,00%	15,33%	5,00%	2,62	1,06

Tablo B.1 (Devam): Muhasebe meslek etiği konulu anket sonuçları.

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum (%)	Katılmıyorum (%)	Kararsızım (%)	Katılıyorum (%)	Kesinlikle Katılıyorum (%)	Ortalama	Stndrt Sapma
6. Meslek mensuplarının mesleki kararlarını alırken dış etkenlerden etkilenmediğini düşünüyorum.	22,67%	43,33%	18,00%	11,33%	4,00%	2,30	1,07
7. Meslek mensuplarının yasalar çerçevesinde mükelleflerin hakkını koruduğunu düşünüyorum.	8,33%	26,33%	32,33%	28,33%	4,67%	2,95	1,03
8. Meslek mensuplarının kamu ve mükellef baskısı olmadan karar verdiklerini düşünüyorum.	21,00%	38,33%	23,33%	13,00%	2,67%	2,37	1,04
9. Meslek mensuplarının yasaları mümkün olduğunca mükellef lehine yorumladığını düşünüyorum.	6,67%	26,00%	31,00%	29,33%	6,67%	3,03	1,04
10. Ülkemizde etik ilkelerin yerleşmesi için firmaların üst yönetimlerinin de etik ilkeleri desteklemesi gerektiğini düşünüyorum.	6,00%	8,67%	15,67%	42,67%	27,00%	3,76	1,12
11. Etik konusunda eğitim ve öğretim sürecinde daha fazla yer verilmesi gerektiğini düşünüyorum.	6,00%	9,33%	9,33%	40,00%	35,33%	3,89	1,16

Tablo B.1 (Devam): Muhasebe meslek etiği konulu anket sonuçları.

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum (%)	Katılmıyorum (%)	Kararsızım (%)	Katılıyorum (%)	Kesinlikle Katılıyorum (%)	Ortalama	Standart Sapma
12. Türkiye’de meslek öncesi etik ilkeleri ile ilgili yeterli eğitimin verildiğini düşünüyorum.	19,33%	49,67%	15,33%	11,33%	4,00%	2,31	1,03
13. Meslek mensuplarının muhasebe ilke ve standartlarını tam, doğru ve eksiksiz bir şekilde uyguladıklarını düşünüyorum.	16,00%	38,00%	27,67%	16,33%	1,67%	2,49	1,00
14. Meslek mensuplarına yönelik meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılmasının etik ilkelerinin daha iyi algılanmasını sağlayacağını düşünüyorum.	7,00%	9,33%	13,33%	43,33%	27,00%	3,74	1,16
15. Meslek mensuplarının kendilerini mesleki alanda yeterince geliştirdiklerini düşünüyorum.	13,33%	33,67%	33,00%	16,33%	3,00%	2,62	1,01
16. Meslek mensuplarının mükelleflere ait bilgileri üçüncü şahıslarla paylaşmadığını düşünüyorum.	11,67%	22,00%	42,00%	21,00%	3,00%	2,82	0,99
17. Meslek mensuplarının mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca uygun görülen bilgileri verdiğini düşünüyorum.	7,00%	21,00%	31,00%	35,67%	5,00%	3,11	1,02

Tablo B.1 (Devam): Muhasebe meslek etiği konulu anket sonuçları.

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum (%)	Katılmıyorum (%)	Kararsızım (%)	Katılıyorum (%)	Kesinlikle Katılıyorum (%)	Ortalama	Stndrt Sapma
18. Meslek mensuplarının ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgileri verdiğini düşünüyorum.	8,33%	28,00%	31,33%	27,33%	4,00%	2,91	1,02
19. Yasal bir zorunluluğun olmadığı durumlarda meslek mensuplarının ilgisiz kişi ve kurumlara mükellef ile ilgili bilgileri vermediğini düşünüyorum.	6,67%	20,67%	32,33%	31,67%	8,67%	3,15	1,06
20. Meslek mensuplarının ilgili taraflara gerektiğinde bilgi verdiğini düşünüyorum.	7,33%	17,00%	28,67%	39,33%	7,33%	3,22	1,05
21. Meslek mensuplarının meslekleri ile ilgili hem yasal hem de etik ilkelere uymalarının önemli olduğunu düşünüyorum.	5,67%	7,33%	16,67%	37,67%	32,67%	3,84	1,13
22. Ülkemizde muhasebe meslek etiğiyle ilgili yeterli yasal düzenlemelerin olmadığını düşünüyorum.	7,00%	15,67%	28,00%	35,00%	13,67%	3,33	1,11
23. Meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ilişkilerin zaman içerisinde etik davranışları etkilediğini düşünüyorum.	5,33%	12,67%	19,33%	47,33%	15,33%	3,55	1,06

Tablo B.1 (Devam): Muhasebe meslek etiği konulu anket sonuçları.

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum (%)	Katılmıyorum (%)	Kararsızım (%)	Katılıyorum (%)	Kesinlikle Katılıyorum (%)	Ortalama	Stndrt Sapma
24. Ahlaki değerlerin yasalara bağlanmasının zor olduğunu düşünüyorum.	10,00%	21,67%	21,67%	31,67%	14,67%	3,19	1,22
25. Meslek mensuplarının gelir düzeyinin etik davr. etkilemediğini düşünüyorum.	20,33%	27,67%	22,33%	22,33%	7,33%	2,69	1,23

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Ayşe Serap ARSLANOĞLU
Uyruğu : T.C.
Doğum Yeri ve Tarihi : Keşan-1966
Medeni Hali : Evli
E-Posta Adresi : aysesarlanoglu@gmail.com
İletişim (Telefon) : (505) 372 7115

EĞİTİM

Lise : Ankara Aydınlikevler Lisesi (1981-1984).
Lisans : Orta Doğu Teknik Üniversitesi, İİBF, Ekonomi (1984-1989)
Yüksek Lisans : Türk Hava Kurumu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı (2013- 2016)

MESLEKİ DENEYİM

1990 – 1997- Vakıfbank- Fon Yönetimi Müdürlüğü, Kontrolör.
2004 -.... - Milli Eğitim Bakanlığı, Öğretmen.

YABANCI DİL

İngilizce