

**T.C.  
KAFKAS ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE MESLEK AHLAKI VE KARS İLİ MERKEZİNDE  
BİR ARAŞTIRMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Mehmet GÜNER**

**Danışman  
Yrd. Doç. Dr. Hüseyin Ali KUTLU**

**KARS - 2007**

**T.C.**  
**KAFKAS ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE**

Mehmet GÜNER'in yüksek lisans tezi olarak hazırladığı “**Muhasebe Meslek Ahlakı ve Kars İli Merkezinde Bir Araştırma**” adlı bu çalışma, yapılan tez savunması sınavı sonunda jüri tarafından Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği uyarınca değerlendirilerek oy ..... ile kabul edilmiştir.

.....\.....\ 2007

**Adı Soyadı**

**İmza**

<b>Başkan</b>	<b>: Yrd. Doç. Dr. Cavit YEŞİLYURT</b>	.....
<b>Üye</b>	<b>: Yrd. Doç. Dr. Hüsnü KAPU</b>	.....
<b>Üye</b>	<b>: Yrd. Doç. Dr. Hüseyin Ali KUTLU</b>	.....

Bu tezin kabulü, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun .....\ .....\ ..... gün ve .....\ ..... sayılı kararıyla onaylanmıştır.

.....  
**Enstitü Müdürü**

## İÇİNDEKİLER

	<b>Sayfa No:</b>
<b>ÖZET</b>	<b>I</b>
<b>ABSTRACT</b>	<b>II</b>
<b>ÖNSÖZ</b>	<b>III</b>
<b>KISALTMALAR</b>	<b>IV</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b>	<b>V</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b>	<b>VI</b>
<b>GİRİŞ</b>	<b>1-3</b>

## BİRİNCİ BÖLÜM AHLAK VE AHLAKLA İLGİLİ KAVRAMLAR

<b>1. AHLAK VE AHLAKLA İLGİLİ KAVRAMLAR</b>	<b>4</b>
<b>1.1. Ahlakın Tanımı</b>	<b>4</b>
<b>1.2. Etik – Ahlak İlişkisi ve Ahlak Felsefesi</b>	<b>6</b>
<b>1.3. Temel Ahlak Teorileri</b>	<b>9</b>
<b>1.3.1. Teleolojik Teori (Sonuçsalcılık)</b>	<b>10</b>
<b>1.3.1.1. Egoizm</b>	<b>11</b>
<b>1.3.1.2. Faydacılık (Utilitarinanim)</b>	<b>12</b>
<b>1.3.2. Deontoloji (Kant’ın Ödev Ahlakı)</b>	<b>14</b>
<b>1.4. Ahlakın Diğer Kavramlarla İlişkisi</b>	<b>16</b>
<b>1.4.1. Ahlak Yasa İlişkisi</b>	<b>17</b>
<b>1.4.2. Ahlak Din - Vicdan İlişkisi</b>	<b>20</b>
<b>1.4.3. Ahlak ve Kültür – Değerler İlişkisi</b>	<b>22</b>
<b>1.5. Ahlak Türleri</b>	<b>23</b>
<b>1.5.1. Kişisel (Bireysel) Ahlak</b>	<b>23</b>
<b>1.5.2. Toplumsal Ahlak</b>	<b>24</b>
<b>1.5.3. İş Ahlakı</b>	<b>25</b>
<b>1.5.4. Çalışma ve Meslek Ahlakı</b>	<b>28</b>

**İKİNCİ BÖLÜM**  
**MESLEK AHLAKI VE MUHASEBE MESLEĞİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ**

<b>2. MESLEK AHLAKI VE MUHASEBE MESLEĞİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ</b>	<b>30</b>
<b>2.1. Meslek Ahlakı</b>	<b>30</b>
2.1.1. Meslek Ahlakının Tanımı	30
2.1.2. Meslek Ahlakına Duyulan Gereksinim	32
<b>2.2. Muhasebe Mesleği</b>	<b>34</b>
2.2.1. Muhasebe Mesleğinin Tanımı ve Gelişimi	35
2.2.2. Muhasebe Mesleğinin Fonksiyonu	36
2.2.2.1. Muhasebe Sistemine İlişkin Fonksiyonları	37
2.2.2.2. Karar Destek Sistemine İlişkin Fonksiyonları	41
2.2.2.3. Denetim Sistemine İlişkin Fonksiyonları	42
2.2.3. Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Yasal Düzenlemeler	42
<b>2.3. Muhasebe Meslek Ahlakı</b>	<b>44</b>
2.3.1. Muhasebe Meslek Ahlakının Tanımı	45
2.3.2. Muhasebe Meslek Ahlakına Duyulan Gereksinim	46
2.3.3. Muhasebe Meslek Ahlakı İlkeleri ve Kuralları	47
2.3.3.1. Bağımsızlık	48
2.3.3.2. Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık	49
2.3.3.3. Genel Standartlar, Standartlara Uyum ve Muhasebe İlkelerine Uyum	50
2.3.3.4. Gizlilik ve Sır Saklama	51
2.3.3.5. Şarta Bağlı Ücret	51
2.3.3.6. Meslek Onuru İle Bağdaşmayan Faaliyetler	52
2.3.3.7. Haksız Rekabet ve Reklam Yasası	52
2.3.3.8. Meslek Unvanı	53
2.3.4. Muhasebe Meslek Ahlakına İlişkin Düzenlemeler	54
2.3.4.1. Amerika Birleşik Devletleri’nde Yapılan Düzenlemeler	54
2.3.4.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	58
2.3.4.3. Türkiye Mevzuatında Meslek Ahlakına İlişkin Yapılan Düzenlemeler	61

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM UYGULAMA

<b>3. KARS İLİNDE BİR ARAŞTIRMA</b>	<b>66</b>
3.1. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları	66
3.2. Araştırmanın Yöntemi	66
3.2.1. Araştırmanın Değişkenleri	67
3.2.2. Araştırmanın Analiz Yöntemi	67
3.3. Araştırmanın Hipotezleri	68
3.3.1. Ankete Katılanların Demografik Özellikleri	68
3.3.2. Ahlak İlkeleri Boyutlarının ve Anket Sorularının Analizi	70
3.3.3. Hipotezlerin Test Edilmesi	75
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER</b>	<b>84</b>
<b>KAYNAKLAR</b>	<b>88</b>
<b>EKLER</b>	<b>97</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ</b>	<b>99</b>

## ÖZET

Bu çalışmada, Kars ili merkezinde faaliyet gösteren muhasebe meslek elemanlarının, Türkiye’de muhasebe mesleği ile ilgili mevzuatla ortaya konulan muhasebe meslek ahlakı ilkelerine duyarlılık düzeyi araştırılmıştır.

Veri toplama yöntemi olarak anket çalışması tercih edilmiş olup örnek kütle 23 meslek mensubundan oluşmaktadır. Araştırmanın değişkenleri, mevzuatta dağınık olarak ortaya konulan muhasebe meslek ahlakı ilkelerinden oluşmaktadır ve ulaşılan veriler istatistiksel olarak analiz edilmektedir.

Araştırma sonuçları, meslek elemanlarının demografik özelliklerine göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeylerinde anlamlı bir farklılık oluşmadığını göstermiştir. Bununla birlikte etik ilkelerin boyutları arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Ahlak, Ahlaki İlkeler, Meslek Ahlakı, Muhasebe Mesleği, Muhasebe Meslek Ahlakı

**ABSTRACT**

In this study sensitivity level of accounting profession staff working in center of Kars city, to ethic principles of accounting profession, manifested by legislation related to accounting profession in Turkey, was researched.

Survey study was selected as data collecting method and sample contains 23 profession staffs. Variables of research are formed of ethic principles of accounting profession manifested dispersed in legislation and data received are analysed statistically.

Research results showed that there isn't a significant difference on sensitivity degree to ethic principles related to demographic characteristics of profession staff. With this result a significant relationship between dimensions of ethic principles was found.

**Key Words:** Ethics, Ethic Principles, Profession Ethics, Accounting Profession, Ethics of Accounting Profession

## ÖNSÖZ

Bir ülkenin ekonomisinin sağlıklı ve düzenli bir şekilde, aksamadan işlemesini sağlayan işletmeler kâr maksimizasyonu hedeflerine ulaşmak için çaba sarfederler. Diğer taraftan başta devlet olmak üzere, işletme sahip ve yöneticileri, ortaklar, çalışanlar, müşteriler gibi işletme ile ilgisi olan çıkar grupları da kendi menfaatlerini korumak için çalışmalarına yön vereceklerdir. Hem işletmeler hem de ilgili çıkar grupları faaliyetlerine yön verirken muhasebenin kendilerine sunduğu tabloları, raporları ve beyannameleri kullanacaklardır. Haliyle muhasebe mesleği ekonomiye yön veren kurumlara veri sağlamak gibi önemli bir sorumluluğa sahiptir. Bu önemli sorumluluk da meslek mensuplarının faaliyetlerini sosyal sorumluluk bilinci ve titizlikle yerine getirmelerini gerektirmektedir. Meslek mensupları faaliyetlerini kaliteli bir şekilde yürütebilmeleri için hem kişisel hem de mesleki ahlak kurallarına uygun hareket etmelidirler.

Çalışmada, meslek mensuplarının ilgili taraflara eşit uzaklıkta ve profesyonel bir şekilde mesleklerini icra edebilmesi için sahip olmaları gereken meslek ahlakı ilkeleri açıklanmaya çalışılmış ve meslek mensuplarının meslek ahlakı kurallarına verdikleri önem bir diğer deyişle bu kurallara duyarlılık düzeyleri incelenerek mesleğe saygınlık kazandırmaya çalışan ilgililere meslek ahlakı ilkelerine verilen önemin hatırlatılması amaçlanmıştır.

Çalışmanın meydana gelebilmesi için uygun çalışma imkanı sunulması sebebiyle, Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dekanlığı'na ve Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne yardımlarından ötürü teşekkür ederim.

Tez konumun belirlenmesinde, çalışmamın ilerlemesinde ve düzeltilmesinde verdiği güç ve destekten ötürü danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Hüseyin Ali KUTLU'ya teşekkürü bir borç bilirim.



**KISALTMALAR**

<b>ABD:</b>	Amerika Birleşik Devletleri
<b>AICPA:</b>	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
<b>IFAC:</b>	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>İDT:</b>	İktisadi Devlet Teşekkülleri
<b>SM:</b>	Serbest Muhasebeci
<b>SMMM:</b>	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SPK:</b>	Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TMUDESK:</b>	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TÜRMOB:</b>	Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>YMM:</b>	Yeminli Mali Müşavir

**ŞEKİLLER LİSTESİ**

<b><u>Sekiller</u></b>	<b><u>Sayfa</u></b>
<b>Şekil 1.1.</b> Ahlak Kurallarının Yasaya Dönüşümü	<b>18</b>
<b>Şekil 1.2.</b> İş Ahlakına Uygun Davranışları Etkileyen Faktörler	<b>26</b>
<b>Şekil 1.3.</b> İş Ahlakının Kapsamı	<b>29</b>
<b>Şekil 2.1.</b> Meslek Ahlakının Çeşitli Boyutları	<b>32</b>
<b>Şekil 2.2.</b> Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme ve Çevresi ile İlişkisi	<b>38</b>
<b>Şekil 2.3.</b> Bir Muhasebe Sisteminin İşletilmesine İlişkin Süreç	<b>40</b>

## TABLOLAR LİSTESİ

<b><u>Tablolar</u></b>	<b><u>Sayfa</u></b>
<b>Tablo 1.1.</b> Hukuk ve Ahlak Arasındaki Farklılıklar	<b>19</b>
<b>Tablo 2.1.</b> Muhasebe Fonksiyonlarında Oluşan Değişiklik	<b>37</b>
<b>Tablo 2.2.</b> Ülkemizde Yasa ve Tebliğlerde Yer Alan Meslek Ahlakı Kurallarının Dağılımı	<b>65</b>
<b>Tablo 3.1.</b> Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri	<b>69</b>
<b>Tablo 3.2.</b> Ahlak İlkeleri Boyutlarının ve Anket Sorularının Analizi	<b>70</b>
<b>Tablo 3.3.</b> Meslek ve Meslek Onuru İle Bağdaşmayan Faaliyetlerde Bulunmama Boyutuna İlişkin Soruların Analizi	<b>72</b>
<b>Tablo 3.4.</b> Bağımsızlık Boyutuna İlişkin Soruların Analizi	<b>72</b>
<b>Tablo 3.5.</b> Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık Boyutuna İlişkin Soruların Analizi	<b>73</b>
<b>Tablo 3.6.</b> Genel Standartlar, Standartlara Uyum ve Muhasebe İlkelerine Uyum Boyutuna İlişkin Soruların Analizi	<b>73</b>
<b>Tablo 3.7.</b> Sır Saklama Boyutuna İlişkin Soruların Analizi	<b>74</b>
<b>Tablo 3.8.</b> Şarta Bağlı Ücret Boyutuna İlişkin Soruların Analizi	<b>74</b>
<b>Tablo 3.9.</b> Reklam Yasağı ve Haksız Rekabet Boyutuna İlişkin Soruların Analizi	<b>75</b>
<b>Tablo 3.10.</b> Meslek Unvanı ile Ahlak Boyutları Arasındaki İlişki	<b>76</b>
<b>Tablo 3.11.</b> Cinsiyet ile Ahlak İlke Boyutları Arasındaki İlişki	<b>77</b>
<b>Tablo 3.12.</b> Eğitim Seviyesi ile Ahlak İlke Boyutları Arasındaki İlişki	<b>78</b>
<b>Tablo 3.13.</b> Defter Sayısı ile Ahlak İlke Boyutları Arasındaki İlişki	<b>78</b>
<b>Tablo 3.14.</b> Gelir Düzeyi ile Ahlak İlke Boyutları Arasındaki İlişki	<b>79</b>
<b>Tablo 3.15.</b> Mesleki Tecrübe ile Ahlak İlke Boyutları Arasındaki İlişki	<b>80</b>
<b>Tablo 3.16.</b> Yaş ile Ahlak İlke Boyutları Arasındaki İlişki	<b>80</b>
<b>Tablo 3.17.</b> Ahlak İlke Boyutları Arasındaki İlişki	<b>82</b>

## GİRİŞ

Ekonomik hayatın lokomotifi konumunda olan işletmeler kendi faaliyetlerinde sağlıklı bir organizasyon oluşturarak büyümelerini gerçekleştirirken aynı zamanda da ekonominin gelişmesine yardımcı olurlar. Bir işletme, ekonomide kalıcı olabilmek için sağlam bir organizasyonun yanında işletme içi ve işletme dışı çıkar grupları ile iyi bir etkileşim oluşturmak zorundadır.

Küreselleşme eğilimlerinin son yıllarda artış göstermesi, ekonomiden iş yaşamına, pazarlama anlayışlarından muhasebe uygulamalarına kadar birçok alanda büyük değişiklikleri de beraberinde getirmiştir. Dünya, geçmiş yıllara nazaran günümüzde bu büyük değişikliklerin özümsemeye çalışıldığı bir küre haline gelmiştir. İletişim artmış ve yeni piyasalar kapılarını dış dünyaya açmıştır. Bu durum, bireylerin ve toplumların geçmiş yıllara göre birçok konuya bakış açısını temelden değiştirmiştir. Bu değişim çoğu zaman kaynakların kullanımı konusunda da sıkıntılara yol açmıştır. Ülkelerin doğal kaynakları hızla tükenirken yöneticiler gücü ve zenginliği başka çözümlerde aramaya başlamıştır. Günümüzde ülkeleri zengin yapan, doğal kaynaklarından çok yetişmiş ve kaliteli insan gücü ve bu insan gücünün iyi yönetilmesi olmuştur.

Küreselleşmenin alevlendirdiği bir diğer kavram da rekabet olgusudur. Küreselleşen firmaların yaptıkları atılımlar rekabeti şiddetlendirmiş ve işletmeler artık sadece ürettikleri mal ve hizmetlerle değil, çevreye karşı sorumluluklarıyla da değerlendirilir olmuşlardır. İşletmeler ayakta kalabilmek için bir taraftan çevre ile olan ilişkilerini düzenlemek ve değişikliklere karşı proaktif olma gerekliliği ile de karşı karşıya kalmışlardır. Bu bağlamda her bireyin toplum içinde yerine getirmesi gereken yükümlülükler olarak ifade edilen sosyal sorumluluk kavramı ortaya çıkmıştır. Ahlak kavramı da sosyal sorumlulukların gerektirdiği etik sorumluluktan oluşmaktadır.

Ahlak, son yıllarda dünyada ve ülkemizde en çok konuşulan konular arasında yer almıştır. Örgütsel ve bireysel anlamda ahlaki davranışlar araştırmacıların yoğun

ilgi alanlarından birisi haline gelmiştir. İnsan yaşamını düzenleyen kurallar dizisinin bir kolu olan ahlak kuralları, genel olarak yazılı olmayan, nesilden nesile değişmeden ya da evrimleşerek aktarılan, adet, töre ve gelenek gibi kavramlar olarak karşımıza çıkmıştır.

Küreselleşmenin beraberinde getirdiği gelişimlere ve eğilimlere uyum sağlayabilmek için profesyonel mesleklerde, meslekteki faaliyetlerin yerine getirilmesinde gerekli görülen ahlak kuralları yazılı hale getirilmiş ve bu şekilde uygulamaya konulmuştur. Son yıllarda başarılı sanayileşme sürece sergileyen ülkelere bakıldığında meslek ahlakı kavramının gelişmenin bir aracı olarak kullanıldığı görülmektedir.

Muhasebe mesleği de küreselleşmenin beraberinde getirdiği karmaşıklıktan etkilenmiş ve muhasebe mesleğinin uygulama sonuçlarına olan talep artmıştır. Muhasebecilerin, bilgi talep eden ilgililere karşı olan sorumluluğu artmış ve başta girişimciler ve devlet olmak üzere ilgililerin alacağı karları aydınlatıcı, doğru, güvenilir ve tarafsız bilgiler sunma gerekliliği daha da önemli bir hal almıştır. Muhasebecinin sorumluluğunun artması, görevlerini yerine getirirken muhasebe uygulamalarında ahlaki boyutları göz önünde bulundurmaları sonucunu da beraberinde getirmiştir. Muhasebe mesleğinde ahlaki ilkelere önem verilmesi hem ilgili taraflar arasında oluşabilecek çıkar çatışmalarını önleyecek hem de muhasebe mesleğine olan saygınlığı artıracaktır.

Bu çalışmanın amacı; muhasebe meslek mensuplarının ahlak ilkelerini algılama düzeylerini ve demografik özelliklerine göre algılama düzeyinin farklılaşp farklılaşmadığını değerlendirmektir. Bu çerçevede, Kars ili merkezinde mesleği bağımsız olarak yerine getiren Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir'lerin ahlak ilkeleri ile ilgili görüşlerinin anket yoluyla belirlenmesine çalışılmıştır.

Muhasebe meslek ahlakı incelenirken tümdengelim metodunun kullanılması, önce genel ahlakın, daha sonra meslek ahlakının ve nihayetinde de muhasebede meslek ahlakının irdelenerek bir sonuca ulaşılmaya çalışılmasının yararlı olacağı düşünülmüştür. Buradan hareketle çalışma üç bölüme ayrılmış, birinci bölüm genel ahlakın irdelenmesine, ikinci bölüm meslek ahlakının ve muhasebede meslek

ahlakının irdelenmesine ayrılmış, üçüncü bölümde ise algılama düzeyinin ölçüldüğü uygulama çalışmasına yer verilmiştir.

Birinci bölümde, genel olarak ahlakı kavramının çeşitli tanımları verilmiş, ahlak ile etik kavramı arasındaki ilişki açıklanmış ve genel ahlak teorilerinden bahsedilerek ahlak kavramının temel unsurları açıklığa kavuşturulmuştur. Aynı bölümde ahlakın literatürdeki yerini ortaya koyabilmek amacıyla diğer kavram ya da bilimlerle ilişkisine yer verilmiş ve son olarak ahlak çeşitleri açıklanarak bölüm sonlandırılmıştır. Tümdengelim metoduna uygun olarak genel ahlak kavramlarından ahlak çeşitlerine doğru konu detaylandırılmış ve bir sonraki bölümle bağlantıyı kurabilmek için son olarak kısaca meslek ahlakı kavramı tanımlanmıştır.

İkinci bölümde, muhasebede meslek ahlakının ayrıntılı olarak incelenebilmesi için öncelikle genel anlamda meslek ahlakı kavramı incelenmiş ve muhasebe mesleği hakkında, mesleğin gelişim sürecinden fonksiyonlarına ve Türkiye’de meslekle ilgili olarak düzenlenen mevzuata kadar detaylı bilgi verilmiştir. Genel kavramların açıklamasını takiben muhasebede meslek ahlakı olgusu uluslararası ve ulusal bağlamda incelenmiş ve meslek ahlakı anlamında muhasebe mesleğinin gelmiş olduğu nokta ortaya konulmuştur.

Üçüncü ve uygulamayı içeren son bölümde ise Kars ili merkezinde faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarının muhasebe meslek ahlakını algılama düzeylerini ölçmek üzere anket çalışması yapılmıştır. Anket çalışması ile meslek mensuplarının muhasebe meslek ahlakını algılama düzeylerini ölçmenin yanı sıra meslek mensuplarının demografik özelliklerindeki (unvan, eğitim düzeyi, cinsiyet, defter sayısı, gelir düzeyi ve deneyim) değişimlerin algılama düzeyini değiştirip değiştirmediği araştırılmıştır.

## I.BÖLÜM

### 1. AHLAK VE AHLAKLA İLGİLİ KAVRAMLAR

#### 1.1. Ahlakın Tanımı

Ahlak kavramı ile ilgili literatürde, bakış açılarından kaynaklanan farklı tanımlamalarla karşılaşılmaktadır. Ahlak, genellikle insanların kendisine uygun olarak yaşamlarını sürdürdükleri bir ilkeler ve kurallar topluluğudur<sup>1</sup>. Doğru ve iyi şeyin ne olduğunu veya yanlış ve kötü şeyin ne olduğunu açıklayan bir davranış kodunu oluşturan kural koyucu ilkeler setidir<sup>2</sup>. Ahlak, genel olarak doğru veya yanlış tanımlama uygulamaları ile ilgilidir. Bu uygulamalar, törelerin ve yasaların çeşitli türleri ile birlikte kültürlerin ve kurumların içerisinde nesilden nesile aktarılmış olan uygulamalardır<sup>3</sup>. İnsanı ve insan davranışlarını konu alan ve insanın yaratılıştan gelen özelliklerinin yanında, eylemlerine ‘iyi’ ve ‘kötü’ çerçevesinde yön veren, eğitimle kazanılan bir davranışlar seti ya da rehberidir<sup>4</sup>.

Ana Britannica Genel Kültür Ansiklopedisi de 1986 yılındaki basımında ahlakı insanların toplum içindeki davranışlarını düzenlemek amacıyla başvurulan kurallar ve ilkeler dizgesi olarak tanımlamıştır.

Tüm bu tanımlar dikkate alındığında genel anlamda ahlakı, bir birey veya grubun belirli eylemlerinin doğruluğunu veya yanlışlığını, eylemde bulunan insanların iyi veya kötü taraflarını ve bu eylemlerin etkilemekte olduğu toplumun refahını tesis eden olumlu etkenlerin neler olduğunu araştıran ve bunları teşvik etmek

---

<sup>1</sup> İnayet Aydın, **Eğitim ve Öğretimde Etik**, Pegem A Yayıncılık, Kasım 2003, s.14.

<sup>2</sup> Şevki Özgener, **İş Ahlakının Temelleri: Yönelimsel Bir Yaklaşım**, Nobel Yayıncılık, Ankara, Nisan 2004, s.6.

<sup>3</sup> Tom L. Beauchamp, **Ethical Theory And Its Application To Business**, Prentice Hall, Inc., New Jersey, 1988, s.1.

<sup>4</sup> Ömer Torlak, **Pazarlama Ahlakı**, Beta Yayınları, İstanbul, 2.Baskı, Mart 2000, s.69.

için gerekli davranış ve karar türlerini açıklayan standartlar, değerler, ilkeler ve kurallar bütünü olarak tanımlamak mümkündür<sup>5</sup>.

Ahlak kelimesinin kökeni Arapça'da huy anlamına gelen "hulk", Yunanca'da karakter anlamına gelen "ethos" ve Latince "mos" kelimelerine dayanır. Genel olarak Türkçe sözlüklerde bireyin doğuştan gelen ve sonradan deneyimlerle sahip olduğu bir takım davranış şekilleri, huyları, tavırları ve manevi seviyesini belirten tutum ve davranışları şeklinde tanımlanmıştır<sup>6</sup>.

Ahlak kavramını belirleyen dört durum söz konusudur<sup>7</sup>; İlk olarak ahlak kavramı bir düzen ve kurallar bütünü olarak nitelendirilir. İkinci olarak, ahlak kavramı zaman ve mekana göre değişim gösterebilen göreceli ve öznel bir kavramdır. Üçüncü olarak, ahlak kavramı, kendiliğinden doğal olarak oluşan, bazen toplumsal uzlaşma ile kabul edilen, genelde geleneklere göre zaman içinde aktarılan bir kabullenme sürecidir. Son olarak ahlak bir eylem kuramıdır. Yani ahlak kuralları bilgi olsun diye değil eyleme geçirilsin diye gelişir.

Ahlak kavramının temelinde sorumluluk olgusu vardır. Genel olarak sorumluluk bireyin kendi davranışlarının sonuçlarını üstlenmesi olarak tanımlanır. Her bireyin toplum içinde yaşamasının gereği olarak, topluma karşı sosyal sorumluluk olarak adlandırılan bir takım yükümlülükleri vardır<sup>8</sup>. Ahlak kavramı, her bireyin toplum içinde yerine getirmesi gereken yükümlülükler olarak tanımlanabilen sosyal sorumlulukların gerektirdiği etik sorumluluktan ortaya çıkmaktadır<sup>9</sup>. Sorumluluklar bütün ahlaki sistemlerde ortak bir temel oluşturmaktadır. Bu durumda sorumlulukları gözeten, insanlığa faydalı olan her eylem ahlaki olarak nitelendirilebilir. Bu koşulları sağlamayan eylemler ise ahlaki olarak şüpheyle karşılanması gereken eylemlerdir<sup>10</sup>.

<sup>5</sup> Özgener, a.g.e., s.6.

<sup>6</sup> Recep Pekdemir, "Türkiye'de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:4, (Ekim 1999), s.18.

<sup>7</sup>Hasan Dilan, "Ahlak ve Politika", **1. Türkiye Uluslararası İş ve Meslek Ahlakı Kongre Kitabı**, Hacettepe Üniversitesi, 2003, s.182

<sup>8</sup> Salih Özel, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik I", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sayı No:91, (Temmuz 2000), s.18.

<sup>9</sup> Habip Akdoğan, "Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Öneme Meslek Mensuplarının Yaklaşımları", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, (Mart 2003), s.5.

<sup>10</sup> Mahmut Arslan, **İş ve Meslek Ahlakı**, Nobel Yayınları, Ankara, Ekim 2001, s.28.



Ahlak kuralları insan davranışlarına yasaklama, engel olma veya izin verme şeklinde yön verir. Ahlaki kurallara uygun davranma ya da davranmama kişinin bireysel kararına bağlıdır.

Ahlak, bir takım kurallara uymayı gerektirir. Toplumun kurumlarının ahlaki anlayış ve bilinçle oluşturulması hem o kurumun içinde hem de diğer kurumlarla ilişkisinde sağlıklı bir paylaşım ve iletişime imkân vermektedir. Aksi takdirde, toplum organları sağlıksız ve birbirinden kopuk bir hal alacaktır<sup>11</sup>.

Politik oluşumlar ve ana diller gibi ahlak ta her bir bireyin ahlak standartlarını kabul etmesi ile varolurlar. Öyle ki bireyler kendi kurallarını koyarak kendi ahlak standartlarını oluşturamazlar. Ahlak kesinlikle kişisel bir davranış ya da kod olamaz<sup>12</sup>. Genel olarak ahlakın üç temel dayanağı vardır<sup>13</sup>:

1- Tanrısal veya Dinsel Kaynak: Özünde inanç temelinden hareket eden bir ahlak anlayışı yatmaktadır. Burada ahlakın kaynağı olarak ilahi adaletin her din için kendine has olan kurallar gösterilmektedir.

2- Toplum Temeline Dayalı Ahlak: Sosyal koşullar ve toplum gelenekleri değiştikçe sosyal sorumluluk ve uyulması beklenen kurallar da değişeceğinden farklı toplumlarda farklı ahlak anlayışları olacağını belirtir.

3- Birey Temeline Dayalı Ahlak: Her insanın farklı akıl yapısı, farklı değerleri olduğu gerçeğinden hareketle ahlakın da her insan için farklı yorumlanabileceği anlayışına dayanır.

## **1.2. Etik – Ahlak İlişkisi ve Ahlak Felsefesi**

Türkçe’de etik ve ahlak kavramlarının eş anlamlıymış gibi kullanılması, kavram karmaşasına neden olmaktadır. Bu nedenle etik ile ahlak kavramlarını karşılaştırmalı olarak açıklamak faydalı olacaktır.

---

<sup>11</sup> Sera Görpe ve Seda Çakar Mengü, “Halkla İlişkilerde Etik Değerlerin Algılanması ve Anlamlandırılması”, **1. Türkiye Uluslararası İş ve Meslek Ahlakı Kongre Kitabı**, Hacettepe Üniversitesi, 2003, s.148

<sup>12</sup> Beauchamp, a.g.e., s.1-2.

<sup>13</sup> Dilan, a.g.m., s.182.

Etik, bireyin veya toplumun ahlak standartlarını araştıran bir disiplin olarak tanımlanabilir. Etik ahlak standartlarının bireyin yaşamına nasıl etki ettiğini ve bu standartların mantıklı olup olmadığını araştırır<sup>14</sup>.

Britanica ansiklopedisine göre etik “insanlar arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan değerleri ahlaki bakımdan iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış olanın niteliğini ve temellerini araştıran felsefe dalı” olarak tanımlanır.

Etik, ahlaki faziletin doğasını inceleyen ve insan davranışlarını değerlendiren bir felsefe dalıdır<sup>15</sup>.

Bir başka tanıma göre etik, bir Şeyin doğru veya yanlış olduğu hakkındaki soruya cevap veren ahlaki prensipler ve değerler setidir. Aynı zamanda bireylerin ilişkilerinde sergiledikleri spesifik ahlaki seşimlerin ve genel olarak ahlaki kuralların bir araştırmasıdır<sup>16</sup>.

Etik, iyi veya kötü, doğru veya yanlış gibi yargıları ve neyin olması gerektiğini içerir. Epikurus’a göre etik, araştırılan, üzerine gidilen veya kağınılan Őeylerle, yaşamın farklı yönleri ve en temel amacı ile uğraşır<sup>17</sup>.

Tüm bu tanımlardan hareketle etik kavramının daha kolay anlaşılabilecek bir tanımlı yapılacak olursa, etik, insanların koyduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluştıran değerleri ve kuralları doğru veya yanlış ya da iyi veya kötü gibi ahlaki kavramlar açısından araştıran bir felsefe disiplini<sup>18</sup>.

Etik, ahlak, örf – adet ve tre ile yakın ilişki içerisinde olmasına rağmen bunlardan ayrılan birtakım özelliklere sahiptir. Ahlak, bir birey veya topluluğun belirli zaman dilimlerinde farklılıklar göstermekle birlikte, birtakım olaylar karşısında sergiledikleri eylemlerde uymak zorunda oldukları davranış biğimleridir. Ahlak bilimi olan etik ise, iyi – kötü, yararlı – zararlı gibi kavramları inceleyerek toplum içinde karşılıklı ilişkileri doğru ya da yanlış olarak yargılayan ahlaki ilkeler

<sup>14</sup> Manuel G Velasquez, **Business Ethics: Concept and Cases**, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, 2002, s.11.

<sup>15</sup> Thomas I. White, **Business Ethics**, Maxmillan Publishing Company, New York, 1985, s.1.

<sup>16</sup> Emel Gnenę Güler, “Ethics in Tourism”, **1. Türkiye Uluslararası İş ve Meslek Ahlakı Kongre Kitabı**, Hacettepe niversitesi, 2003, s.291.

<sup>17</sup> Laura Pincus Hartman, **Perspectives in Business Ethics**, McGraw-Hill Companies, Singapore, 1998, s.2.

<sup>18</sup> iğdem Kirel, “rgtlerde Etik Davranışlar Yönetimi ve Bir Uygulama alışması”, **Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları**, Eskişehir, (2000), s.2.

ve standartlar sistemidir<sup>19</sup>. Ahlak kurallarından çoğu kez etik diye söz edilse de esasında etik ahlakın felsefesidir. Etik, ahlaki eylemin felsefi bilgisidir<sup>20</sup>.

Etik ve ahlak kavramları temelde birbirleri ile çok yakından ilişkili olmakla beraber etik kavramının genel olarak ahlaki davranışları konu alan bir disiplini ifade etmesi iki kavram arasındaki farklılığı ortaya koymaktadır. Etik, toplumun tamamı için genel kabul görmüş ilke ve ilkeler bütününe ifade etmesi dolayısı ile ahlaka göre daha formel bir yapıya sahiptir denilebilir. Bir başka açıdan etik, felsefi bir disiplinin adı olup ahlakın felsefesini yapmaktadır yani genel olarak ahlakı konu alan disiplini, ahlak felsefesini belirtmektedir<sup>21</sup>.

Ahlak felsefesi, toplumların herhangi bir dönemde sergiledikleri davranışları ve bu davranışları düzenleyen kuralları ortaya koyan ve inceleyen; temelde iyi, kötü, özgürlük, erdem, vicdan, sosyal sorumluluk, ahlaki davranış ve ahlak yasası gibi kavramları konu edinmiş bir bilim dalıdır<sup>22</sup>.

Ahlak felsefesi çeşitli kriterlere ve incelediği konulara göre birtakım sınıflandırmalara tabi tutulabilir. Felsefi açıdan, varolan ahlaki kuralları ortaya koyan ve inceleyen pozitif ahlak ile yapılması veya yapılmaması istenen davranışları, bir başka ifade ile olması veya olmaması gereken durumları inceleyen normatif ahlak olarak ayırt edilebilir. Evrensellik açısından, toplumun tüm bireyleri tarafından kabul edilebilecek ahlak kuralları belirlenebileceğini ifade eden objektif ahlak ile toplumun tüm kurumlarının aynı ahlak kurallarını benimseyemeyeceğini savunan subjektif ahlak olarak sınıflamak mümkündür. Bir başka ayırım ise, bireyin yalnız kendi mutluluğunu düşünerek bu yönde ahlaki yargılar ortaya konulması gerektiğini savunan *mutluluk ahlakı* ve bireysel mutluluğa önem verilerek toplumun gözardı edilmesinin ahlaki olmayacağını ve toplumun tamamının mutluluğu dikkate alınarak

---

<sup>19</sup> Mehmet Erol Duyar, "Polis Meslek Etiği: Kamuoyu ve Emniyet Çalışanları Tarafından Algılanışı", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas, (Eylül 2003), s.26.

<sup>20</sup> Erhan Kotar, "Muhasebe Denetim Mesleğinde Ahlakın Yeri ve Önemi", **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMM Yayınları, No. 20, Alanya, 30 Nisan – 4 Mayıs 1997, s. 65-66.

<sup>21</sup> Erdal Özkol, Dünder Kök ve Ötekiler, "Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelerine Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, (Mayıs 2005); s.108.

<sup>22</sup> İ. Hakkı Güneş, "Muhasebede Meslek Ahlakı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:59, (Kasım 1997), s.54.

daha duyarlı bir sosyal sorumluluklar çerçevesi çizen *ödev ve sorumluluklar ahlaki* olarak yapılabilir<sup>23</sup>.

Sonuç olarak, ahlak kavramı insan davranışlarını değerlendiren bir değer yargısı olması nedeniyle sübjektiflik derecesi oldukça yüksektir. Ayrıca ahlaki kuralların evrensel de olsalar tüm olası durumları kapsayabilmesi ve çözüm üretebilmesi olanaksızdır.

### 1.3. Temel Ahlak Teorileri

Ahlaki karar verme sürecine etki eden ilkeler çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadırlar. Bu çeşitlilik, ahlaki davranışa yön veren nedenler hakkında filozofların ortak bir görüşe sahip olamamalarından kaynaklanmaktadır. Ancak çeşitli ahlak teorilerinin incelenmesi ahlaki davranışın nedenlerine doğru cevaplar verilmesini sağlayacaktır.

Filozoflar genel olarak etik teorileri üç gruba ayırmışlardır<sup>24</sup>: metaetik, normatif etik ve uygulamalı etik. Metaetik etik değerlerimizin ve prensiplerimizin kaynağının ne olduğunu ve ne ifade ettiklerini araştırır. Meta-etik, etik ifadelerin doğasını araştırır. Şu tür sorular içerir: Etik iddiaların doğasında doğru veya yanlış olabilme mi vardır? Yoksa etik iddialar duyguların ifadelerinden mi ibarettir? Evrensel gerçeklere odaklanarak etik prensiplerin sadece sosyal uydurmalar olup olmadığı ve bireysel duygularımızın basitçe anlatımından daha fazlasını içerip içermediği sorunlarını çözmeye çalışır. Normatif etik, doğru ya da yanlış davranışları düzene koyan ahlak standartlarına erişecek daha pratik bir ödev anlayışını içerir. Normatif etik, meta-etik ile uygulamalı etik arasındaki köprü olarak tanımlanabilir. Doğruyu yanlıştan ayıracak pratik ahlak standartlarını ve ahlaklı bir hayatın nasıl yaşanacağını bulmaya çalışır. Bu, kişinin sahip olması gereken iyi alışkanlıklar, takip etmesi gereken görev ve sorumluluklar, veya davranışlarının diğerleri üzerindeki sonuçlarını içerebilir<sup>25</sup>. Birtakım ahlaki karar içeren sorular esasında normatif teorinin ortaya koyduğu ahlaki yönergelerin yol göstermesi sonucunda cevaplanır.

<sup>23</sup> Abdulkerim Daştan, "Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, (Eylül 2001), s.5.

<sup>24</sup> James Fieser, "The Internet Encyclopedia of Philosophy", <http://jbe.la.psu.edu>, (15.08.2006), s.1.

<sup>25</sup> <http://tr.wikipedia.org/wiki/Etik>

Nihayet, uygulamalı etik ise, hayvan hakları, sermaye dağılımı, çevresel ilgi, nükleer savaş vb. birtakım ihtilafli konularda yapılan spesifik araştırmaları içerir. Metaetiğin ve normatif etiğin kavramsal araçlarını kullanarak bu ihtilafli konuları çözmeye çalışır.

Normatif etik, ahlak felsefesinin en büyük çalışma alanını oluşturur. Normatif ahlak teorilerini genelde iki başlık altında izlemek mümkündür. Bunlar teleoloji ve deontolojidir. Teleoloji, eylemlerin ahlaki değerinin ancak eylemin sonucu tarafından belirlendiğini ileri sürer<sup>26</sup>. Deontoloji ise, kararlara yön veren kurullar ve prensipler üzerine kurulmuş bir sistemdir. Ahlaki eylemlerde eylemin sonucunun eylemin doğruluğuna çok az etkili olduğu ve iyi niyetli bir bireyin ahlaki kararlarında kararın sonucunu önemsemeksizin neyin doğru olduğuna dayalı olarak karar verdiğini ileri sürer<sup>27</sup>. Ahlaki eylemin, birtakım ödev ya da kurallara uyup uymamasına bağılı olarak doğru ya da yanlış olabileceğini savunur.

### 1.3.1. Teleolojik Teori (Sonuçsalcılık)

Genel olarak, eylemlerimizin sonuçlarını tartarak ahlaki sorumluluğumuza karar verebiliriz. Sonuçsalcıların normatif teorilerine göre, doğru bir ahlaki davranış ancak bir eylemin sonucunun maliyet – fayda analizi aracılığı ile karar verilebilir. Teleolojik teoriye yani sonuçsalcılığa göre bir eylem şayet sonuçları olumlu ise ahlaki olarak doğrudur.

Teleolojik teoride öncelikle maliyet – fayda analizi ile bir eylemin iyi ve kötü sonuçları ortaya konulur. Daha sonra, iyi sonuçların toplamının kötü sonuçlar toplamından fazla olup olmadığına karar verilir. Eğer iyi sonuçlar daha fazla ise eylemin ahlaki olarak uygun olduğuna karar verilir<sup>28</sup>.

Teleolojik teoride, eylemlerin sonuçlarının olumlu ya da olumsuz olduğuna karar verilirken kriter olarak nelerin dikkate alınması gerektiği sorunu bu teorinin çeşitli şekillerde sınıflandırılmasına neden olmuştur<sup>29</sup>. Teleolojik teorinin iki sınıflaması mevcuttur. Birincisi, sadece birkaç sonuçsalcının savunduğu egoizm

<sup>26</sup> Beauchamp, a.g.e., s.25.

<sup>27</sup> Hartman, a.g.e., s.6.

<sup>28</sup> Fieser, a.g.e., s.7.

<sup>29</sup> Alpaslan Yüce, “İş Ahlakı Bağlamında Yöneticilerin Çalışanlara Karşı Ahlaki Sorumlulukları: Kafkas Üniversitesinde Bir Uygulama Örneği”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kars, (2005), s.17.

olarak adlandırılan versiyonudur. Egoizme göre doğru eylem, tüm alternatif sonuçlar göz önüne alındığında bu alternatifler arasından bireyin çıkarını maksimum yapan yani bireye en yüksek faydayı veya en az zararı veren sonucun var olduğu eylemdir. İkinci tür ise sonuçsalcıların birçoğu tarafından savunulan ve doğru eylemin sadece tek bir birey ile yani “ben” ile ilgili olduğu savını reddeden faydacılık (utilitarianism) teorisidir. Faydacılığa göre, doğru olan eylem, bütünüün çıkarını maksimum yapmalıdır. Yani bütün insan toplumunun çıkarını maksimum yapmalıdır<sup>30</sup>.

### 1.3.1.1. Egoizm

Egoistler, her bireyin kendine göre farklı olarak tanımladığı kişisel çıkarını maksimum kılacak kararlar vermeleri gerektiğine inanırlar. Egoizmi anlayabilmek için kişisel çıkar tabirinin daha detaylı açıklanması yerinde olacaktır. Egoistlere göre kişisel çıkar, fiziksel esenlik, güç, keyif, şöret, tatmin edici bir kariyer, iyi bir aile yaşantısı, sağlık vb. olarak tanımlanabilir. Ancak çoğu durumda kişisel çıkardan kasıtlı tam olarak neyin anlaşıldığı karmaşası ortaya çıkmaktadır. Bir görüşe göre kişisel çıkar mutlulukla eşdeğer olarak kullanılabilir. Elbette, burada bireyin sadece kendi kişisel çıkarının kendi mutluluğuna eşdeğer olduğu ifade edilmektedir. Öte yandan, mutluluğun konsepti, egoizmin prensipleri içine giren tüm olası durumlara kılavuzluk etmek için yeterli kesinlikte değildir<sup>31</sup>. Etik karar alma durumunda, bir egoist büyük olasılıkla kendi kişisel çıkarına en fazla katkıyı yapacak olan alternatifi seçecektir. Egoist bir bireyin inancı genellikle “Kendin için en büyük yararı sağlayacak şekilde hareket et” şeklinde ifade edilmektedir<sup>32</sup>.

Ahlak filozofları egoizmi kişisel ve kişisel olmayan ya da evrensel egoizm diye iki alt dala ayırmışlardır<sup>33</sup>. Kişisel egoistler, yalnızca kendi çıkarlarını önemseyerek diğer bireylerin menfaatlerini dikkate almazlar. Temelde, toplumun veya diğer bireylerin eylemden nasıl etkilenecekleri ile ilgilenmeden, kişisel çıkarın uzun dönemde en yüksek düzeye çıkarılması isteğinin ön plana çıktığı egoizm türüdür. Kişisel olmayan egoistler ise tüm bireylerin kendi çıkarlarını kollamak

<sup>30</sup> Thomas Donaldson, Patricia H.Werhane, **Ethical Issues In Business**, Prentice Hall, New Jersey, 1996, s.3.

<sup>31</sup> W.Michael Hoffman ve Diğerleri, **Business Ethics**, McGraw-Hill, New York, 2001, s.21-22

<sup>32</sup> O.C. Ferrell, John Fraedrich, **Business Ethics: Ethical Decision Making and Cases**, Houghton Mifflin Company, Boston, 1994, s.55.

<sup>33</sup> Arslan, a.g.e., s.18.

zorunda olduklarını savunurlar. Daha açık bir ifade ile, her birey kendi çıkarını maksimum yapacak davranışları sergilerken diğer bireylerden de kendisi gibi davranarak kendi çıkarlarını maksimum yapmalarını bekler ve eylemlerini bu düşünce ile gerçekleştirir<sup>34</sup>.

### 1.3.1.2. Faydacılık (Utilitarinizm)

Faydacılık, mümkün olan en çok sayıda kimsenin, olabilecek en büyük mutluluğunu sağlamak amaç ve hedefleri doğrultusunda yararlılık ilkesini temel bir ahlak ilkesi olarak benimser. Bireyin gerçekleştirdiği eylem kendisine en büyük yararı sağlıyorsa ahlakidir. Diğer bir ifade ile, bir eylemin sonuçları, maksimum haz ve mutluluk, minimum acı ve üzüntüyü sağlayabiliyorsa ahlakidir.

Kişi eyleme kalkışmadan önce, eylemin sonucu ile ilgili bir yararlılık analizi çıkartıp eylemin sevinç ve mutluluk yaratan sonuçları ile üzüntü getiren sonuçlarını karşılaştırmalıdır. Karşılaştırma sonucunda mutluluk yaratan sonuçlar daha fazlaysa gerçekleştirilecek eylem iyidir ve yapılması ahlaki olarak nitelendirilir<sup>35</sup>.

Bu çerçevede, İngiliz düşünürler Jeremy Bentham tarafından ortaya konulmuş ve John Stuart Mill tarafından geliştirilmiştir.

Bentham, uygulanabilir bir ahlak sistemi ortaya koyabilmek amacıyla, bir eylemin sonuçlarından meydana gelen haz ve acı miktarını ölçebilmek için bir sistem ileri sürmüştür. Hazcı (Hedonik) hesaplama olarak adlandırılan sistem, farklı eylemlerin sonuçlarının karşılaştırılmasında kullanılacak yedi kavram tanımlamıştır. Zevk veren ya da acı veren duyguların sonuçlarının esas gücünü ortaya koyan *yoğunluk*, bunların ne zaman sonuçlanacağını belirten *süreç*, belirli bir eylem tarafından ortaya konulacak bir duygunun ne kadar mantıklı olduğunu belirten *belirlilik veya belirsizlik*, duyguların ne kadar kısa bir süre içinde hissedilebileceğini gösteren *yakınlık veya uzaklık*, bu hislerin gelecekteki hazlara veya acılara yol gösterip göstermeyeceğini ortaya koyan *verimlilik* ile *masumluk* ve son olarak ne kadar insanın etkilendiğini gösteren *kapsam*.

Hedonik hesaplamanın en büyük avantajı açık, kamusal, objektif ve dürüst ahlak hakkında tartışılabilen bir yöntem geliştirmiş olmasıdır. Eylemlerin sağladığı

<sup>34</sup> Ferrell ve Fraedrich, a.g.e., s.55.

<sup>35</sup> Annemarie Pieper, **Etîğe Giriş**, (Çev: V.Atayman, G. Sezer), Ayrıntı Yayınları, İstanbul, 1999, s.239.

Fayda veya zarar tanımlanabilir ve ölçülebilir. Üstelik her bir bireyin mutluluğu hesaplanabilmesine rağmen kimsenin bireysel mutluluğu bir başkasınınkinden daha fazla olamaz. Faydacılık bir çok yönden demokratik bir teoridir<sup>36</sup>.

Bentham, bir davranışın ahlaki olup olmadığı kararına ulaşmayı sağlayacak objektif bir kriter geliştirdiğine inanmıştır. Ona göre, zevk kavramı, her birey için farklı yorumlanabileceği için, yani kimileri entellektüel zevklerle tatmin olurken kimilerinin basit ihtiyaçlarının karşılanması ile yetinebilmesi, ahlakiliği yorumlama sürecinde objektifliği sağlayacaktır.

John Stuart Mill, Bentham'ın zevk ilkesini çok basit bulmuş ve zeka ve hayal gücünden kaynaklanan zevklerin basit fiziksel zevklerden çok daha belirleyici ve objektif olacağını ileri sürmüştür<sup>37</sup>. Bentham, tüm hazların eşit olduğunu ileri sürerken, Mill, faydacılığa hazların ve acıların kalitelerine göre sınıflandırılacakları fikrini eklemiştir. Ona göre, bazı hazlar diğerlerine nazaran daha arzu edilir ve daha değerli olabilirler. Mill'in esas olarak daha üstün diye tabir ettiği hazlar; zeka, eğitim, başkalarına duyarlılık, ahlaki bir duygu ve fiziksel sağlık ile ilişkili olan hazlardır. Daha alt seviyedeki hazlar ise, tensel düşkünlükten ileri gelen bir takım davranışlar, tembellik, bencillik, aptallık ve cehalet gibi kavramları içeren hazlardır<sup>38</sup>. Dolayısıyla, Mill'e göre, daha üstün olan hazların daha alt seviyelerdeki hazlara göre daha önce giderilmesi, bireylerin faydaları açısından daha önemlidir. Mill, "Mutsuz bir Sokrates olmak, mutlu bir domuz olmaktan daha iyidir" diyerek bu görüşünü pekiştirmiştir<sup>39</sup>.

Bazı modern ahlakçılar faydacılığı, mutluluk dışında bazı sonuçları da kapsayacak şekilde ve bir kişinin mutluluğunu diğer kişilerininki ile karşılaştırmayı sağlayacak şekilde değiştirmişler ve faydacılığı *eylem faydacılık* ve *kural faydacılık* olarak ayırmışlardır.

Eylem faydacılar, faydanın prensiplerinin bireysel eylemlere uygulanabileceğine inanmışlardır. Yani birey her bir bireysel eyleminin sonuçlarını faydasını maksimum yapıp yapmadığına göre ölçebilir. Şayet sonuçlar, diğer eylemlerin sonuçlarından daha fazla fayda getiriyorsa ahlaken tercih edilebilir<sup>40</sup>.

<sup>36</sup> White, a.g.e., s.5.

<sup>37</sup> Arslan, a.g.e., s.19-20.

<sup>38</sup> White, a.g.e., s.6-7.

<sup>39</sup> Donaldson ve Werhane, a.g.e., s.4.

<sup>40</sup> a.g.e., s.5.



Ayrıca, eylem faydacılar, bir bireyin her türlü durumda mümkün olan en çok kişi için en büyük faydayı sağlayacak eylemi gerçekleştireceğini savunurlar. Bir eylem faydacı, herhangi bir ahlak kuralının çiğnenmesi bir çok kişi için büyük fayda sağlayacaksa kuralı çiğnemekte tereddüt etmeyecektir<sup>41</sup>. Örneğin, büyük bir üretim siparişini kaçırmak istemeyen bir firmanın rüşvet vermemesi sonucu siparişi alamaması durumunda bin ortağın zarar göreceği ve binlerce kişinin işsiz kalma ihtimali olması halinde eylem faydacılık açısından rüşvet vermek vermemeye göre tercih edilen bir durum olacaktır<sup>42</sup>.

Diğer taraftan, kural faydacılar hangi eylemin daha iyi olduğuna karar verebilmek için genel kuralların takip edilebileceğini savunurlar. Kural faydacılar, prensiplerin veya kuralların üzerine kurulmuş bir davranışı her bir durum için farklı bir tetkik yapılmasına tercih ederler. Buna rağmen, kural faydacılar basmakalıp ahlak kurallarını otomatik olarak kabul etmezler. Eğer alternatif bir kural daha fazla fayda sağlıyorsa basmakalıplığı değiştirmeyi savunurlar<sup>43</sup>.

### 1.3.2. Deontoloji (Kant'ın Ödev Ahlakı)

Her insan, yasal bir sistemde yaşamasının getirisi olarak bu sistem tarafından garanti altına alınan birtakım haklara sahiptir. Ancak, yasal hakların bu belirliliği karşısında ahlaki hakların nasıl temellendiği kesin değildir.

Faydacılar, ahlaki kuralların faydayı maksimum yaptığı için, faydacı ahlak teorisinin ahlaki kurallar için tatmin edici bir temel oluşturduğunu ileri sürmüşlerdir. Ancak, faydacılık ahlaki kurallar için yeterli bir temel ileri sürdüğünü savunsa da esasında tatmin edici değildir. Bir kişinin herhangi bir eylemi yapmakta tamamen özgür olarak birtakım ahlaki kurallara sahip olduğunu söylemek, toplumdaki diğer kişilere sağlanması gereken hakları önemsemeksizin yalnızca tek bir bireye bir takım haklar vermekten ibarettir ve faydacılık bu bağlamda gerçekte faydacılık karşıtı bir konsepti savunur gibi gözükmektedir.

Deontolojistler, faydacıların aksine doğru söylemek, sözünü tutmak, başkalarının haklarına saygı duymak gibi birtakım eylemleri hangi koşulda olursa olsun doğru olduğunu; sahtekarlık, hırsızlık, hile yapmak gibi birtakım eylemlerin ise

<sup>41</sup> Beauchamp, a.g.e., s.29.

<sup>42</sup> Arslan, a.g.e., s.21.

<sup>43</sup> Ferrell ve Fraedrich, a.g.e., s.57.

her halükarda kötü olduğunu düşünmektedirler. Örneğin, yalan söylemek ne kadar fayda sağlarsa sağlasın asla doğru bir eylem olmayacaktır<sup>44</sup>. Mizaç kavramı yani insan ahlakının düzelmemiş ilk hali deontolojistler için oldukça önemlidir. Genel olarak, deontolojistler ahlaki prensiplerin doğasında istikrar ve kalıcılık olduğunu savunurlar. Bireylerin sahip olmaları gerektiğine inanılan mutlak haklar şu şekilde ifade edilmiştir<sup>45</sup>;

- Vicdan özgürlüğü,
- İzin verme ve onaylama hakkı,
- Gizlilik hakkı,
- Düşündüğünü ifade etme özgürlüğü,
- Hak edildiği şekilde değerlendirilme.

Ahlaki haklar için Immanuel Kant tarafından daha tatmin edici bir dayanak geliştirilmiştir. Kant, esasında faydacıların görüşlerini dikkate almaksızın tüm insanları etkileyen ahlaki haklar ve ödevler olduğunu göstermeye çalışmıştır. Herhangi bir eylemin ahlaki karakterine karar vermek için eylemin sonuçlarına önem vermeksizin temel bir ahlak kanunu geliştirdiğine inanmıştır<sup>46</sup>. Kant'a göre ahlaki kavramların temelinde iyi niyet yatmaktadır. Ahlaklı insan iyi niyet sahibi olan insandır ve sonuçları önemsemeksizin neyin doğru olduğunu düşünerek ahlaki kararlarını verir.

Bu aşamada iyi niyetli bir insanın neyin doğru olduğuna nasıl karar vereceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Kant, bu sorunu çözmek için her bireyin rasyonel bir insan olarak tüm insanlığa uygulanabilecek evrensel kanunların emrettiği prensiplere göre eylemde bulunması gerektiği fikrini açıklayan *kategorik zorunluluk (categorical imperative)* teorisini ileri sürmüştür. Basit olarak teori, herhangi bir eylemin doğruluğu sınanırken, eyleme yön veren kuralın her duruma ve her eyleme uygulanıp uygulanmamasına göre bireyin kuralın doğru olup olmadığına karar vermesi gerektiğini anlatmaktadır<sup>47</sup>. Bu teori ahlaki prensip üzerine kurulmuştur ve her bir bireyi diğer tüm bireylerle eşit olan özgür bir insan olarak ele almayı

---

<sup>44</sup> White, a.g.e., s.8-9.

<sup>45</sup> Ferrell ve Fraedrich, a.g.e., s.58.

<sup>46</sup> White, a.g.e., s.9.

<sup>47</sup> Hartman, a.g.e.,s.6.

gerektirmektedir. Yani, her insan eylemlerinde ahlaki haklara sahiptir ve herkesin diğeri insanlara bu yönde davranmak için karşılıklı görevleri vardır<sup>48</sup>.

Faydacılıkta olduğu gibi, deontolojistler de ahlak kuralları üzerine odaklananlar yani *kural deontolojistler* ve eylemlere odaklananlar yani *eylem deontolojistler* olarak ayrılmışlardır.

Kural deontolojistler, birtakım kural veya prensiplerin ahlaki davranışa rehberlik ederek belirli bir bağlamdan ileri gelen zorunlulukların geçersiz kılınmasını sağladığını savunurlar. Davranış kuralları ile bağdaşan bireysel temel haklar kural deontolojiyi meydana getirir.

Eylem deontolojistler ise, eylemlerin ahlakiliğini veya ahlak dışılığını yargılayan kendine özgü bir temel üzerine kurulduğunu farzederek. Eylem deontoloji, bireyin doğruluk, dürüstlük ve tarafsızlık gibi kavramları kullanarak karar vermesini ve uygulamasını gerektirir. Eylem deontoloji için de eylem faydacılıkta olduğu gibi, karar verme sürecinde geçmiş deneyimlerin ağırlığı kurallara göre daha fazla olmakla birlikte kurallar sadece rehber olarak bu sürece hizmet etmektedirler. Gerçekte eylem deontolojistler, insanların belirli eylemlerin doğruluğuna ya da yanlışlığına eylemin sonuçlarını ya da deontolojik kurallara yapılan herhangi bir atfı dikkate almaksızın karar verdiğini ileri sürmüşlerdir<sup>49</sup>.

Yukarıda açıklandığı gibi, ahlaki konular bir çok farklı bakış açısı ile değerlendirilebilmektedir. Felsefenin burada incelenen her bir türünün belirli bir eylemin doğru ya da yanlış olduğuna karar vermek için farklı temellere sahip olduğu görülmüştür. Farklı kişisel ahlak felsefelerinin savunucuları, her ne kadar tamamı ahlaki olarak davranışlar da, ortaya konulan bir eylemin değerlendirilmesinde kendi standartları çerçevesinde anlaşmazlık içinde olabilirler. Ahlaki karar alma sürecinde kesinlikle tek bir doğru yol ve ahlak felsefelerinin en iyisi diye bir kavram yoktur.

#### **1.4. Ahlakın Diğer Kavramlarla İlişkisi**

Ahlak, her şeyden önce toplumla ilgili bir kavramdır. Dolayısı ile toplumu etkileyen kavramlar bir şekilde ahlakla da ilişki içerisinde olacaklardır. Toplumun toplum olma özelliğini devam ettirebilmesi, düzen ortamının bozulmaması yolunda

<sup>48</sup> Velasquez, a.g.e., s.97.

<sup>49</sup> Ferrell ve Fraedrich, a.g.e., s.59.

hizmet eden bu kavramlar toplumsal değerler olarak nitelendirilir. İnsanların içi içe yaşaması sonucunda ortaya çıkmış olan ürünlerdir. Yasalar, din, kültür, gelenek ve görenekler ve tabi ki ahlak toplumsal değer olarak sıfatlandırılmış kavramlardır.

#### 1.4.1. Ahlak Yasa İlişkisi

İnsan davranışlarının bir kısmı yasaların kontrolü altındadır. Bir kısmı ise yasalardan bağımsız olarak tamamen kişisel tercihlerin neticesinde gelişir. Bu iki kavramı, yani yasaları hareket alanının bir ucu, kişisel tercihleri ise bu alanın karşıt ucu olarak düşünürsek ahlak bu iki kavram arasında yer alan geniş bir alanda davranışlarımıza yön verir.

Ancak her zaman ahlak ile yasalar bu kadar kesin sınırlarla birbirinden ayrılamaz ya da her zaman büyük ölçüde örtüşmeyebilir. Kimi zaman ahlaki açıdan doğru olmayan bir eylem yasalara uygun olarak gösterilebilir. Ya da aksi olarak yasaya aykırı olan bir davranış ahlaki açıdan uygun olarak nitelendirilebilir. Bu da şunu gösterir ki yasalar ahlaki bir zemine uygun olarak hazırlandığı zaman toplumda huzur ve istikrar ortamını temin etmek daha kolay olacaktır<sup>50</sup>.

Bu çerçeveyi daha iyi tasvir edebilmek için yasanın ya da hukukun ne olduğunu tanımlamak yerinde olacaktır. Genel anlamıyla hukuk, toplum halinde yaşamak durumunda olan bireylerin birbirleriyle ve toplumun bütünüyle olan ilişkilerini düzenleyen ve kamu gücü ile uyulması sağlanan kurallar bütünüdür.

Hukukun amacını ve kaynağını da kapsayan bir tanımlamada ise hukuk, toplumun genelinin yararını maksimum yapmak ve bireylerin ortak iyiliğini sağlamak amacıyla yasama organı tarafından konulmuş ve devlet tarafından uyulması güvence altına alınmış sosyal kurallar bütünü olarak ifade edilmiştir<sup>51</sup>.

Her toplum yapısal özelliklerinin farklı olması nedeniyle kendine özgü farklı ahlak anlayışları ile donanmıştır. Yani toplumlar arasında, hatta bir toplumun farklı bölgeleri arasında ahlak kurallarının farklılaşması normaldir. Ayrıca, zaman ve koşullara göre de ahlak kurallarının değişmesi olasıdır.

Hukuk kuralları ile ahlak kuralları çoğu durumda birbirleri ile kesişirler. Ahlak kurallarının kanun koyucular tarafından benimsenmesi durumunda hukuk

<sup>50</sup> Gürol Irzık, "Ahlaki Tartışmak ve Yaşamak", **Görüş Dergisi**, (Ocak 2001), s.18.

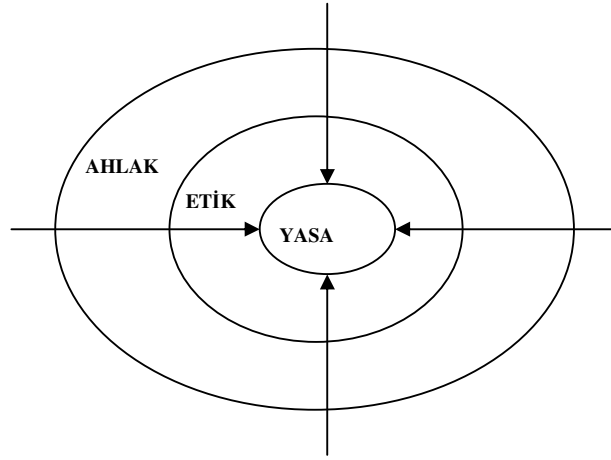
<sup>51</sup> Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s.12.

kuralı niteliği kazanması bir çok kanun maddesi için geçerli bir durumdur. Kanun koyucunun yasaları belirlerken ahlak kurallarından habersiz bir şekilde davranması söz konusu değildir. Ayrıca, hukuk düzeni toplumlar arasında farklılaştığından söz ettiğimiz yerleşik ahlakı hiçe sayamaz<sup>52</sup>.

Ahlak kurallarına aykırı davrandığında bireyin karşılaşacağı yaptırım en çok çevre tarafından ayıplanmak, kişilerle ilişkilerin zedelenmesi ya da bizzat kişinin kendi vicdanının rahatsız olması şeklinde olacaktır. Oysa ki yasalara uymamanın cezaları yasa koyucu tarafından maddi ya da fiziksel olarak ortaya konulmuştur.

Ahlak ile yasalar arasındaki ilişki çeşitli şekillerde gerçekleşebilir. Kimi zaman bazı davranış kurallarının hem ahlak hem de hukuk kuralları tarafından benimsenmesi anlamında *tekrarlama ilişkisi*; bazen yasaların bir eylemi düzenlerken eylemle ilgili uygulama şartları içine ahlakı da koyması anlamında *yollama ilişkisi*; son olarak ise ahlak kurallarının yasakladığı ve manevi yaptırım uyguladığı bir eyleme yasaların duyarsız kalması anlamında *yabancılık ilişkisi* ahlak ile yasalar arasındaki ilişkiyi açıklamaktadır<sup>53</sup>.

Ahlak ile yasa ilişkisini açıklarken ahlak kurallarının yasalar haline dönüşümünden de bahsetmek gerekir.



**Şekil 1.1 : Ahlak Kurallarının Yasaya Dönüşümü<sup>54</sup>**

<sup>52</sup> Ömer Anayurt, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001, s.36.

<sup>53</sup> Mesut Önen, **Hukukun Temel Kavramları**, Beta Yayınları, İstanbul, 1988, s.29.

<sup>54</sup> Songül Aktürk Şahin, "Meslek Etiği ve Sağlık Sektöründe Doktorlar Üzerine Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, U.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa 2003, s.20.

Şekil 1.1.'de görüldüğü ve yukarıda da açıklandığı gibi toplumun genel özelliklerinden meydana gelen ahlak kuralları zorlayıcı yaptırımları olmadığı için toplumun bazı kesimlerince ihlal edilmeye başlandığı zaman ya da bireyler ahlak kuralları ile ilgili birtakım sınırları aştıkları zaman etik ve yasa alanlarına doğru hareket eder. Yani daha etkili bir hal almaya başlarlar. Ahlak kuralları önce çeşitli meslek gruplarının etik kodlarına dönüşür, daha genel bir düzenleme yapılması gerektiğinde ise yasa halini alır<sup>55</sup>.

Yasaların içerikleri ne kadar mükemmel ve kapsamlı olursa olsun, toplum yasalara saygı göstermez ve yasalara aksi bir tavır sergilerse yasalar hedefledikleri amaçlara ulaşamazlar. Şayet toplum ahlaki ilkelere önem verip onları korumada duyarlı davranıyorsa yasalara karşı saygının düzeyi de yükselecektir. Bir başka ifade ile ahlaki ilkelere karşı duyarlı toplum yasalara saygılı bir toplum olarak nitelendirilecektir<sup>56</sup>.

Ahlak ve hukuk arasındaki benzerlik ve farklılıkları da kısaca ele almakta yarar bulunmaktadır. Tablo 1.1. ahlak ve hukuk arasında başlıca farklılık ve benzerlikleri ortaya koymaktadır.

**Tablo 1.1.** Hukuk ve Ahlak Arasındaki Farklılıklar

<b>Ahlak</b>	<b>Hukuk</b>
- Görev ve sorumlulukları açıklar.	- Hakları belirler
- İformeldir	- Formeldir
- Yazılı değildir	- Yazılıdır
- Davranışlarla ilgilidir	- Sözleşmelerle ilgilidir
- Temeli akla ve bilgelige dayalıdır	- Temeli bilgiye dayalıdır
- Gönüllülüğe dayanır	- Yaptırıma dayanır
- Kalple ilgilidir	- Kafa ile ilgilidir
- İnsanlar tarafından oluşturulur	- Belirli bir elit kesim tarafından oluşturulur
- Evrimsel olarak gelişme gösterir	- Yasaklayıcı normlardır
- İnsanın kendini düzenlediği kurallardır	- Gerektiğinde yasa ile düzenleme yapılır

**Kaynak:** C. Can Aktan, "Hukuk ve Ahlak", <http://www.canaktan.org/din-ahlak/ahlak/ahlak-felsefesi/hukuk-ahlak.htm>, (02.10.2006).

<sup>55</sup> Songül Aktürk Şahin, "Meslek Etiği ve Sağlık Sektöründe Doktorlar Üzerine Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, U.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa 2003, s.20.

<sup>56</sup> Mehmet A.Civelek, M. Banu Durukan, "Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı", III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMM Yayınları, No:20, (30 Nisan-4 Mayıs 1997), s.133-134.

### 1.4.2. Ahlak Din - Vicdan İlişkisi

Ahlak kavramı çoğu zaman din kaynaklarına bağlı olarak ortaya çıkmış ve belirli bir yaşama biçimi öngören bir ahlak anlayışı ihtiva etmiştir. Bununla birlikte ahlak kuralları din kurallarından bazı alanlarda ayrılır. Ahlak, temelde insanların kendi aralarındaki ilişkileri konu edinirken dinler, insanların kutsal saydıkları doğa üstü güçlerle ilişkileri ile ilgilenir. Ahlaka aykırı bir davranış ayıp denilerek yaptırma uğrarken dine aykırı bir davranış günah diye nitelenir. Öte yandan ahlak ve dinin bazı önermeleri ortak gibidir. Neredeyse bütün dinler ile birlikte ahlak da adam öldürmeyi, zinayı, yalan söylemeyi kötü bir şey olarak kabul ederler<sup>57</sup>.

Esasında din iyi ve doğruya ulaşmak, kötünden kaçınmak ve korunmak için bazı kurallar koymuştur. Yani ahlakın temel konusu olan doğru ve yanlış ya da iyi ve kötü kavramları dinin de temellerini oluşturmaktadır.

Ahlakın oluşumu incelendiğinde genellikle iki durumdan bahsedildiği görülmektedir. Birincisi ahlakın dinden bağımsız olarak tamamen kendiliğinden ve toplumun gereksinimlerinden oluşmasıdır. Bu aynı zamanda laik ahlak olarak ifade edilir. Toplum içinden çıkageldiği için de toplum gereksinimleri değiştikçe ahlak kuralları da değişime uğramaktadır. Bir diğeri ise insan davranışlarını ve eylemlerini tamamen ilahi kurallara yani kutsal kitaplara ve dini hukuka dayandıran ahlak anlayışıdır. Dini ahlak, kutsal kitaplarda açıkça belirtilmiştir ve yer ve zamana göre değişmesi mümkün değildir<sup>58</sup>.

Din olmaksızın ahlak olup olmayacağı üzerine iki farklı görüş söz konusudur. Birincisi dini ahlak olarak nitelendirdiğimiz insanı doğruya götürenin iman olduğunu ileri süren görüştür. Şayet din inancı yoksa kişinin ahlaklı davranamayacağından bahsederler. İkincisi ise dini inançlar olmadan da insanın ahlaklı davranabileceğini savunan laik ahlak görüşüdür. Dini inanç olmaksızın da insanın akli sayesinde doğruya ulaşabileceğini savunurlar<sup>59</sup>.

Gerçekten de ahlak için din gerekli midir? Çoğu insan, ahlakın ilahi kökenli olduğunu inkar etmenin ahlak dışı ve din, inanç gibi değerlere hakaret eden bir üslup olduğunu düşünmektedir. Gerçekte birbirinin zıttı gibi görünen ama aslında aynı şeyi

<sup>57</sup> Ahmet Arslan, **Felsefe**, İnkılap Kitabevi, İstanbul, 1998, s.110.

<sup>58</sup> C. Can Aktan, "Din, Vicdan ve Ahlak", <http://www.canaktan.org/din-ahlak/ahlak/ahlak-felsefesi/din-ahlak.htm>, (04.10.2006).

<sup>59</sup> Abdulkemim Daştan, a.g.e., s.29.

ifade eden iki kavramdan söz etmek mümkündür. Ya bazı inançlar oluşum sürecinde ahlaki duygularımızın yön vermesi sonucunda ortaya çıkmışlardır, ya da onları nizami bir dinin öğretilerinden bulup ortaya çıkarmışlardır. Her iki kavramında esasında ifade ettiği olgu, yaratılıştan gelen ahlaksızlıklarımızı kısıtlamak için dine ihtiyacımız olduğudur.

Ahlakın Tanrı'dan geldiği görüşü ile ilgili bir takım sorunlar mevcuttur. Problemlerden biri tüm inançlı insanlar ya da inançsız ateist insanlar tarafından paylaşılacak ahlak kuralları olmayışıdır. Bu ifade aynı zamanda bir diğer olguyu da ortaya koymaktadır. Erdemli davranışları farklı ilkelere kaynaklansa da ateistler, inanç sahibi insanlardan daha az ahlaki davranıyor değillerdir.

Bir diğer sorun ise ahlakın, kaynağını dünyanın en büyük ve köklü dinleri arasında bile var olan keskin kuramsal farklılıkların oluşturduğu bir din kavramından alıyor olmasıdır<sup>60</sup>.

Bazı düşünürlere göre ahlak ve din arasındaki ilişkide temel farklılık vicdani açıdan ve yaptırım türünden ortaya çıkar. Kişinin iradesi dışında oluşturulmuş olan din kuralları değişmez ve itaat zorunluluğu içerir. Dinin ilahi yaptırımına karşın, ahlakın yaptırımı tamamen vicdanidir<sup>61</sup>.

Hemen hemen bütün dinlerin ayrıntılı olarak ele aldıkları konulardan en çok üzerinde durulanı ahlak olmuştur. Hem İslam dininin kutsal kitabı Kur'an'da hem de Hıristiyanlık ve Musevilik dinlerinin kutsal kitapları İncil ve Tevrat'ta ahlak ile ilgili bireyleri ve toplumu ilgilendiren ilkelere yer verilmiştir.

İslam Dini'nin Peygamberi Hz. Muhammed "Ben güzel ahlakı tamamlamak üzere gönderildim" diyerek İslam Dininin amacını ortaya koymuştur. Yine Kur'an'da Hz. Peygamber için "Ve elbette sen yüce bir ahlak üzeresin"<sup>62</sup> denilerek bir peygamber için ve onun temsil ettiği din için ahlakın önemi ortaya konulmuştur<sup>63</sup>.

<sup>60</sup> Marc Hauser ve Peter Singer, "Morality without Religion", <http://wjh-www.harvard.edu/~mnkylab/publications/recent/HauserSingerMoralRelig05.pdf>, (06.10.2006).

<sup>61</sup> Erkan Yüksel, "Medya Etiği Nasıl Bir Şeydir", <http://www.dorduncukuvvetmedya.com/dkm/article.php?sid=6577>, (04.10.2006).

<sup>62</sup> Kur'an, Kalem Suresi, 68/4.

<sup>63</sup> Sadık Hüseyini Şirazi, "Ahlak ve Din Adabı", Eser ve Düşünce Yayınları, <http://www.s-alshirazi.org/languges/torki/subject/akhlaq/akhlaq.htm>, (10.10.2006).



### 1.4.3. Ahlak ve Kültür – Değerler İlişkisi

İnsan eylemlerinin tamamını yasaları kullanarak bir tanım çerçevesine oturtmak her zaman mümkün olmamaktadır. Bazen yasalarda düzenlemesine rastlanılmayan eylemleri önemsemek mümkün değildir. İnsanların sergiledikleri davranışların ahlaki ilkelere uygun olup olmaması, içinde yaşadıkları toplumun kültürüne, sahip olduğu değerlere, ilkelere bağlıdır<sup>64</sup>. Toplumun toplum olma özelliğinin bir gereği olan ortak kültür ve değerler davranışlara yön veren, onları bir sisteme göre düzenleyen kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>65</sup>.

Kültür, genel anlamı ile tarihsel gelişme süreci içinde yaratılan bütün toplumsal maddi ve manevi değerler ile bunları ortaya çıkarmada ve sonraki nesillere iletmede kullanılan, insanın doğal ve toplumsal çevresine hakimiyetinin ölçüsünü gösteren araçların bütünüdür<sup>66</sup>.

İnsanoğlunu, bir inanç bütünlüğü içinde toplayan din, insanların birbirleri ile anlaşmalarını sağlayan ve aralarında manevî bir bağ kuran dil, doğru temellere oturtulmuş ve toplumun tümü için genel geçer bir hayatın müjdecisi ahlâk, geçmişten bugüne toplumların kimliklerini ulaştıran gelenek, görenek, sanat değerleri, kısacası toplumun temelinden en küçük birimine kadar tamamının sahip olduğu bütün değerler; kültürün özünü oluşturur. Bu sebeple kültür, kendine has kokusu ve rengiyle seziş, duyuş, düşünüş ve ifade tarzıyla bir milletin karakteridir ve en önemli özelliği de millî oluşudur<sup>67</sup>.

Değerlerin ve kültürün ahlak ile ilişkisi irdelendiğinde, ahlakın da toplumsal bir değer yargısı olması, toplumda kendiliğinden ortaya çıkması, insanların ahlaka uygun davranmalarını zorlayan yasal ve hukuksal bir yaptırımı olmaması gibi özellikleri ile değerler ve kültür ile aynı temeli paylaştığı görülecektir<sup>68</sup>.

Değerlerin ve ahlaki yargıların toplumsal ve bireysel kaynaklı olmaları, toplumun tarihi, sosyal ve ekonomik özellikleri, din ve diğer etkenler tarafından biçimlenmeleri onların toplumdan bütünüyle bağımsız olmadıklarının göstergesidir.

<sup>64</sup> Hayri Ülgen, S. Kadri Mirze, “İşletmelerde Stratejik Yönetim”, Literatür Yayınları, İstanbul, 2006, s. 446.

<sup>65</sup> Naciye Sözbilir, “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kocatepe Ü., Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon, (1999), s.16.

<sup>66</sup> Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlüğü**, <http://www.tdk.gov.tr>, (10.10.2006).

<sup>67</sup> Ekrem Yaman, “Kültür Değerlerimizin Unutulması Hakkında Bazı Görüşler”, **Karapınar’ın Sesi Gazetesi**, Sayı 10, Karapınar, (30.04.1992), s.1.

<sup>68</sup> Abdulkerim Daştan, a.g.e., s.31.

İnsanlar değer ve ahlaki yargıları dünyaya geldikleri toplumda hazır olarak bulur. Bu da kültürün bireylere bağlı ya da bağımlı olmadığına bir göstergesidir<sup>69</sup>.

## 1.5. Ahlak Türleri

Ahlaki ilkeleri uygulandıkları alanlara ve etkiledikleri insan gruplarına göre bir takım alanlarda toplamak mümkündür. Ahlak sistemleri olarak da adlandırılabilen bu gruplandırmaya göre ahlaki ilkeler *kişisel ahlak*, *toplumsal ahlak*, *iş ahlakı* ve *çalışma ve meslek ahlakı* olarak sınıflandırılabilir.

### 1.5.1. Kişisel (Bireysel) Ahlak

Ahlakın, insanlar arasındaki ilişkileri düzenlemesi ve uyulması beklenen kuralları ortaya koyması nedeni ile üzerinde durulması gereken ilk türü bireysel ahlaktır.

Bireysel anlamda ahlak; insanın doğuştan sahip olduğu ya da sonradan kazandığı birtakım davranış şekilleri, huylar, manevi seviyesini belirten tutum ve tavırlar demektir. Bir insanın doğuştan sahip olduğu ya da sonradan edindiği özellikleri toplum tarafından üstün sayılan özelliklerde olabilir, tam tersi bir durumda olabilir<sup>70</sup>.

Bireysel ahlak, bireyin kendi vicdanı doğrultusunda oluşturduğu ahlak standartlarıdır. Vicdan, kişinin her davranışında doğru ve yanlış yargıları arasında değerlendirme yaparak kendine göre doğru olanı seçmesini sağlayan ahlaki birikimdir. Birey bu birikimi dikkate alarak yakın çevresinin değer yargılarının ve yasal düzenlemelerin çerçevesinde davranışlarına yön verir<sup>71</sup>.

Bireysel ahlakın oluşum evresinde birey, dış dünyayı kendi istekleri doğrultusunda şekillendirmeye çalışmaya başlaması ile birlikte her istediğini yapamayacağını, birtakım yasaklamalarla karşılaştığını, bazı davranışlarının ise takdir edildiğini görür. Zaman içinde yapılması ve yapılmaması gerekli olan davranışlarına kendisi karar vermeye, bu kararı verirken de kurallar, çevresel etkiler gibi birtakım etkenlerle yüz yüze olduğunu algılamaya başlar. Zamanla bu etkenlere

<sup>69</sup> Hayri Ülgen, S. Kadri Mirze, a.g.e., s. 446.

<sup>70</sup> <http://www.blogcu.com/pergel/642937>

<sup>71</sup> a.g.e., s. 448.

göre karar vermeyi, hatta kararlarını bu etkenler dahilinde yargılamayı da öğrenir. İşte bu süreçte vicdan yani kişisel ahlaki ilkeler gelişir ve bireysel ahlak oluşur<sup>72</sup>.

Bireysel ahlak, genel geçer bir şekilde ortaya konulmasa da genellikle şu ilkeleri ihtiva eder<sup>73</sup>:

- Diğer bireylerin mutluluğu ve refahını dikkate alma
- Diğer bireylerin özerkliğine saygı duyma
- Dürüstlük ve doğruluk
- Yasalara uygun davranma
- Temel hak ve adaleti savunma
- Adil olmayan çıkarları kabul etmeme
- Yardımsever olma
- Zararı önleyici şekilde davranma.

### 1.5.2. Toplumsal Ahlak

Toplumsal ahlak, bireyin sosyo-kültürel bir varlık olması dolayısı ile içinde yaşam sürdüğü toplumun değer yargıları toplamıdır. Toplumsal ahlak, cemiyetin iyi, güzel ve doğru saydığı kurallardır. Bireysel anlamda ahlak kavramı daha geniş anlamlı, esnek, insandan insana değişebilecek olumlu ya da olumsuz birtakım özellikleri ortaya koyarken, toplumsal ahlak incelendiğinde, sınırları daha belirli, her zaman olumlu anlamları içeren birtakım kavramları ifade ettiği görülecektir<sup>74</sup>.

İnsanlığın ilkel toplumlardan uygarlığa adım atması ile birlikte, gelişen toplumsal ilişkiler, birlikte yaşama zorunluluğu bir çok yerde kişisel çıkarlardan çok toplum çıkarları doğrultusunda hareket etme mecburiyetini ortaya çıkarmıştır.

Çocukluk evresinin devamı ile birlikte yetişkinliğe adım atmaya başlayan birey kişisel ahlaki ilkelerini oluşturduktan sonra toplumun hukuki kuralları, örf ve adetleri, gelenekleri, kültürü ve dini inanışları doğrultusunda oluşan değer yargılarına ve ahlak anlayışına uygun olarak yaşamaya başlar. Toplumun değer yargıları bu aşamada kimi zaman bireyin özgürlüklerini sınırlarken bir çok halde bireyi koruma altına alarak ona birtakım hak ve özgürlükler sunar.

<sup>72</sup> Annemarie Pieper, a.g.e., s. 23.

<sup>73</sup> Meltem Nurtanış Velioglu, "Pazarlamada Etik Karar Alma Davranışına Yönelik Bir Model ve Beşeri İlaç Sektöründe Bir Uygulama", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Ü. Sos. Bil. Enst., Eskişehir, (2002), s. 93.

<sup>74</sup> <http://www.blogcu.com/pergel/642937>

Ayrıca, yasalar ve diğer değer yargılarının yanı sıra toplumun tarihsel süreçte geçirdiği değişimler, sosyal özellikleri ve ekonomik göstergeleri de toplumsal ahlakın gelişiminde önemli rol oynamaktadırlar<sup>75</sup>.

### 1.5.3. İş Ahlakı

İş ahlakı, iş yaşamındaki politikalar, kurumlar ve davranışlar gibi ahlak standartları içeren değerler üzerine odaklanan, ahlaki doğru ve yanlışlardan ortaya çıkan bir ihtisas dalıdır. İş ahlakı modern toplumlar için mal ve hizmetler üreten ve dağıtan örgütler, sistemler ve bu örgütlerde çalışan insanlar için davranış belirleyici nitelikteki ahlaki standartların ortaya konulduğu bir çalışmadır. Başka bir deyişle iş ahlakı, uygulamalı etiğin bir dalıdır ve sadece ahlaki değerleri ve normları içermez aynı zamanda “iş” diye bilinen eylemlerin, işlemlerin, teknolojinin ve kurumların bir karışımından ibaret olan analizlerin sonuçlarını da uygulamaya çalışır<sup>76</sup>.

İş ahlakı ilkeleri veya iş yaparken etik değerler söz konusu olduğunda toplumun ve iş dünyasının doğru bulduğu ve iş yaparken kabul edip uygulayacağı yöntemlerle iş yapmak akla gelecektir. Her sektörde endüstrinin kendine has iş yapma şekilleri ve yöntemleri vardır. Şirketler iş yaşamında faaliyet gösterirken, işlerini en doğru nasıl yapmaları gerektiği konusunda bir belirleme yapmak ve sonrasında bütün endüstri toplumu olarak belirlenen değerler çerçevesinde bu en doğru uygulamaları ve iş davranış biçimlerini yürürlüğe koyup işletmek durumundadırlar<sup>77</sup>.

İşletmeler faaliyette buldukları toplumun alışkanlıkları, gelenek ve görenekleri ile ahlakının etkisi altında çalışırlar. İşletmenin yöneticileri, karar ve yürütme organları ve çalışanları, toplum içinde yetişen insanlardan oluşmuştur. Toplumun değer yargılarının ve koşullarının etkisi altındaki karar verici ve yöneticiler de karar aşamasında toplumsal ahlakı göz ardı edemezler. Bu da işletmelere toplumsal ahaktan kaynaklanan bir ahlak adabı kazandırır<sup>78</sup>.

Günümüzde şirketler sadece sonuçlarla değil, bu sonuçların nasıl elde edildiği konusunda da ilgilenmek zorundalar. Bazı şirketler belirli sonuçları elde etmek amacı

<sup>75</sup> Hayri Ülgen, S. Kadri Mirze, a.g.e., s. 449 – 450.

<sup>76</sup> Velasquez, a.g.e., s.15.

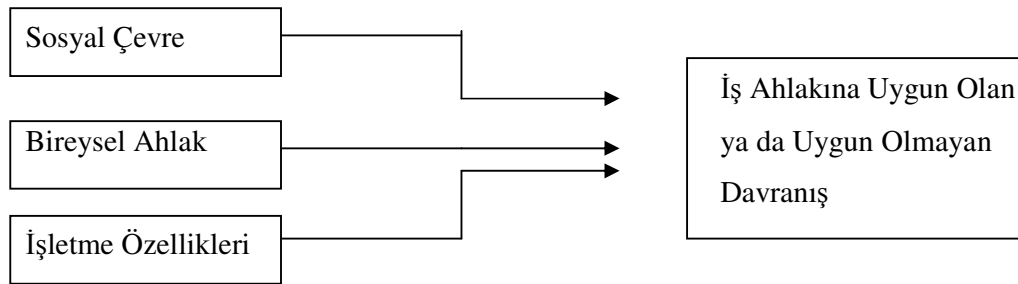
<sup>77</sup> Bülent Şenver, “Etik Değerler ve İş Ahlakı Söyleşi”, <http://kulupler.iku.edu.tr/etik/makaleler4.htm>, (17.11.2006).

<sup>78</sup> Hayri Ülgen, S. Kadri Mirze, a.g.e., s. 449.

ile yasa dışı veya haksız yollara başvurmadan kaçınmazken, bazıları şirket çalışanlarının uyması gereken iş ahlakı ilkelerini tanımlamakta ve bu ilkeleri uygulamaktadır.

İş ahlakı, iş ortamında faaliyet gösterirken sergilediğimiz davranışlarımıza yol gösteren birtakım ahlaki ilkeler ve değerleri kapsayan, doğru olmayı esas alan, kanun ve düzenlemelere uymanın haricinde sorumluluk duygusu çerçevesinde hareket etmeyi sağlayan bir davranış kuralları bütünüdür. Bireysel ve toplumsal ahlak kurallarının bir arada sergilenmesi ve bunların iş yaşamı ile iç içe geçmesi ile ortaya çıkan iş ahlakı, günümüzde daha da karmaşıklaşan ve sistematik bir hal alan ekonomik hayatın getirdiği zorluklar karşısında bireylerin bir ahlak boşluğu içerisinde yaşamaktan kurtulmasını sağlamıştır. İş ortaklarına sorumluluk ve yükümlülüklerini açık bir şekilde ifade eden kuralların var olması gerekmektedir. Ahlak kendiliğinden doğup büyüyemez. Ahlak, ahlakı tatbik edecek grubun eseridir<sup>79</sup>.

Bireylerin bir işletme veya organizasyon içindeki ahlaki veya ahlaki olmayan davranışlarının, bireyin yaşam sürdüğü sosyal çevre, ailesinden aldığı eğitim, din veya örgüt kültürü gibi birtakım belirleyici faktörleri vardır. Tüm bu faktörler ana gruplar halinde ifade edilecek olursa iş ahlakı, sosyal çevre, bireysel ahlak ve işletme özelliklerinin birleşmesi sonucunda şekillenir ve iş ahlakına uygun olan ya da uygun olmayan davranışlar ortaya çıkar<sup>80</sup>.



**Şekil 1.2.** İş Ahlakına Uygun Davranışları Etkileyen Faktörler<sup>81</sup>

<sup>79</sup> Başar Baypınar, “İş Yerinde Cinsel Taciz”, [www.isguc.org](http://www.isguc.org), (17.11.2006).

<sup>80</sup> Seval Kardeş Selimoğlu, “Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı”, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayınları, 1997, İstanbul, s. 145.

<sup>81</sup> Selimoğlu, a.g.e., s. 145.

İş ahlakı ile ilişki halinde olan kavramlardan birisi de sosyal sorumluluktur. Ahlak ile sosyal sorumluluk kavramları farklı anlamlar ifade etmesine rağmen çoğu zaman birbirleri yerlerine kullanılırlar. Sosyal sorumluluk, toplum için varlığını sürdüren işletmelerde karar verici pozisyona sahip olanların işletmenin ve kendilerinin menfaatleri dışında bir bütün olarak toplum çıkarlarının korunması doğrultusunda faaliyetler yapılması ile ilgili bir yükümlüktür. Sosyal sorumlu olmak, toplum üzerindeki pozitif etkileri maksimum, negatif etkileri ise minimum yapmaktır. Bu tanım daha da genişletilerek ekonomik, yasal, ahlaki ve gönüllü (iradeye bağlı) sorumlulukları da içerecek farklı tanımlamalar yapılabilir. Şirketlerin *ekonomik sorumluluğu*, işlerini devam ettirmelerini ve yatırımcıların taleplerini tatmin etmelerini sağlayacak bir fiyat ile toplumun ihtiyaç duyduğu ve istediği mal ve hizmetleri üretmektir. *Yasal sorumluluk*, şirketlerin uymak zorunda olduğu kanunlar tarafından oluşturulan ve şirketleri cezai müeyyideler çerçevesinde bağlayan kavramdır. *Ahlaki sorumluluklar*, yasalar tarafından düzenlenmeyen, toplumun şirketlerden yapmalarını bekledikleri davranış ve faaliyetler bütünü olarak tasvir edilir. Son olarak, *gönüllü sorumluluklar*, hayırsever örgütler ya da toplumsal projelere destek sağlayan örgütler gibi toplumun arzu ettiği şirketlerin sahip olması gereken sorumluluklar olarak tanımlanabilir. İş ahlakı, ahlak kurallarının ve ilkelerinin bireyler üzerindeki etkileri ile ilgilenirken, sosyal sorumluluk, örgütlerin kararları ve bu kararların toplum üzerindeki etkileri ile ilgilenmektedir<sup>82</sup>.

Bir işletmenin en üst düzey yöneticisinden en alt kademedeki işçisine kadar tüm personeli faaliyet prosesinde iş ahlakına uygun davranmak durumundadır. İş ahlakına uygun olmayan davranışlar çeşitli açılardan sınıflandırılarak ortaya konulabilir<sup>83</sup>.

- Firma Açısından: Vergi kaçırma, sigortasız işçi çalıştırma, asgari ücrete riayet etmeme, sahte belge basma, aldatıcı reklam yapma, çevreye duyarısız davranma gibi davranışlar.

<sup>82</sup> Ferrell ve Fraedrich, a.g.e., s. 6-7.

<sup>83</sup> Coşkun Can Aktan, **Meslek Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk**, Arı Düşünce ve Toplumsal Gelişim Derneği Yayını, İstanbul, 1999, <http://www.canaktan.org/din-ahlak/ahlak/meslek-ahlaki/uygun-olmayan.htm>, (28.11.2006).

- Lider Açısından: Çalışanlara değer vermeme, çalışanları özel işlerinde kullanma, çalışanlara adaletli davranmama, defter ve belgelerde tahrifat yapma gibi davranışlar.
- Yönetici Açısından: Sahte belgelerle işletmeden aşırı para çekilmesi, işletme giderlerini aşırı gösterme, çıkar elde etmek için nüfuzu olan kişilere hediyeler ve rüşvet verme, performans değerlemede adil olamama gibi davranışlar.
- İşçi Açısından: İşin yapılmasını gereksiz yere uzatma, görevi ihmal, geç gelme, müşteriye kötü muamele yapma gibi davranışlar.

#### 1.5.4. Çalışma ve Meslek Ahlakı

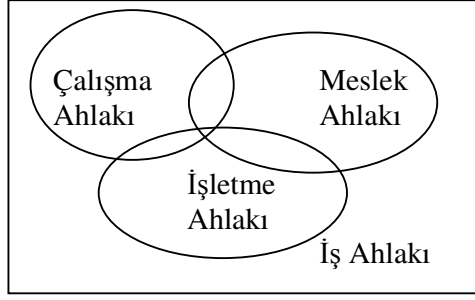
Çalışma ahlakı bir toplumda iş hayatına ve çalışmaya karşı sergilenen tavırlar ile iş ve çalışma hayatını düzenleyen değerler toplamıdır. Toplumların farklı özellikleri olması, çalışma alışkanlıklarının da farklı olmasını beraberinde getirecektir. Bazı toplumlar çalışmaya çok önem verip hayatlarını çalışma üzerine kurmuşken, bazı toplumlar daha çok dinlenme ve eğlenceyi ön planda tutmaktadır. Çalışmayı ön planda tutarak yaşamının amacı olarak görmeye Püriten ahlakı ya da Protestan çalışma ahlakı ya da kısaca çalışma ahlakı adı verilmektedir.

Çalışma ahlakına sahip olmak ya da olmamak bir kişilik özelliği olduğu kadar aynı zamanda da kültürel bir olgudur. Çalışma ahlakının nesiller boyu aktarımında gelenek ve görenekler, aile yapısı ve din önemli bir yere sahiptir. Çalışma ahlakının yüksek olduğu toplumlarda iş ahlakının oluşması daha kolaydır ve iş ahlakı ile ilgili daha az sorunla karşılaşmaktadır<sup>84</sup>.

Meslek ahlakı ise iş ve çalışma ahlakının önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Meslek ahlakı, herhangi bir meslek grubunun, mesleki gereksinimler doğrultusunda oluşturduğu, meslek üyelerini mesleğe uygun davranışlarda bulunmaya zorlayan, yetersiz ve ilkelere uymayan üyeleri dışlayan, meslek içi rekabeti makul ölçüler çerçevesinde düzenleyen ve bütün olarak mesleğin ideallerini korumayı amaçlayan ilkeler bütünüdür<sup>85</sup>.

<sup>84</sup> Arslan, a.g.e., s.49.

<sup>85</sup> Songül Aktürk Şahin, "Meslek Etiği ve Sağlık Sektöründe Doktorlar Üzerine Bir Uygulama", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, U.Ü. Sos. Bil. Enstitüsü, Bursa, (2003), s. 56.



**Şekil 1.3.** İş Ahlakının Kapsamı<sup>86</sup>

Ahlaki sorunun ortaya çıktığı duruma göre ahlak teorilerinden birisi ile çözüm geliştirilmesi mümkündür. Genel olarak meslek ahlakı, çalışma ahlakı ve bir işletme örgütünün kurumsal ya da örgütsel ahlakını temsil eden işletme ahlakı iş ahlakı kapsamında daha özel ahlak alanları olarak belirlenmiştir.

İkinci bölümde meslek ahlakı ve meslek ahlakı ilkeleri detaylı olarak ifade edilecektir.

<sup>86</sup> Arslan, a.g.e., s. 88.



## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. MESLEK AHLAKI VE MUHASEBE MESLEĞİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

#### 2.1. Meslek Ahlakı

Mesleki uygulamalarda değişik meslek grupları faaliyetlerinin düzenlenmesinde gerekli gördükleri ilkeleri ve kuralları belirleme yolunda çalışmalar yapmışlardır. Mesleğin gereklerinin doğru bir şekilde yerine getirilmesi ve meslek onurunun tam olarak tesis edilip korunabilmesi için yapılan bu çalışmalar, her mesleğin kendine özgü ahlak kurallarının oluşmasını da beraberinde getirmiştir. Bir başka açıdan, ahlaki ilkelerin birey temelli olması ve her bir bireyin farklı ilkelere önem veriyor olması ahlaki ilkelerin yasalara temel oluşturması sonucunu doğurmuştur. Ahlaki ilkeler ve kurullar zaman içinde yasaya dönüşse de tüm olası durumlar için ahlak yargılarının yasallaşması da olanaksızdır. Yasaların tüm ahlaki yargıları düzenleyememesi, bireylerin bir araya gelerek farklı mesleki birlikleri ve bu mesleki birlikler için belirlenmiş özel ilke ve kurullar oluşturmalarını sağlamıştır<sup>87</sup>.

##### 2.1.1. Meslek Ahlakının Tanımı

Meslek ahlakı, herhangi bir meslek grubunun, mesleki gereksinimler doğrultusunda oluşturduğu, meslek üyelerini mesleğe uygun davranışlarda bulunmaya zorlayan, yetersiz ve ilkelere uymayan üyeleri dışlayan, meslek içi rekabeti makul ölçüler çerçevesinde düzenleyen ve bütün olarak mesleğin ideallerini korumayı amaçlayan ilkeler bütünüdür<sup>88</sup>.

Meslekle ilgili ahlak kuralları mesleğin itibarını tesis eden ve meslek onurunun çığnmemesini sağlayan kurullar bütünüdür. Meslek ahlakı kuralları meslek mensuplarının meslek içi davranışlarını düzenlemeleri yanında topluma

<sup>87</sup> Ersin Güredin, “Denetçinin Meslek Ahlakı Standartları ve Uygulamadan Örnekler”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMM Yayınları, Alanya, 30 Nisan – 4 Mayıs 1997, s.116.

<sup>88</sup> Şahin, a.g.e., s. 56.

mesleki gereklerin profesyonel bir şekilde yerine getirildiğinin gösterilmesi anlamında da önemlidir. Bir başka tanımda meslek ahlakı; meslek hayatında sergilenen davranışlarla ilgili neyin doğru neyin yanlış, neyin haklı neyin haksız olduğuna karar verilebilmesi adına inançlar doğrultusunda ortaya konulan ilkeler ve kurallar bütünüdür<sup>89</sup>.

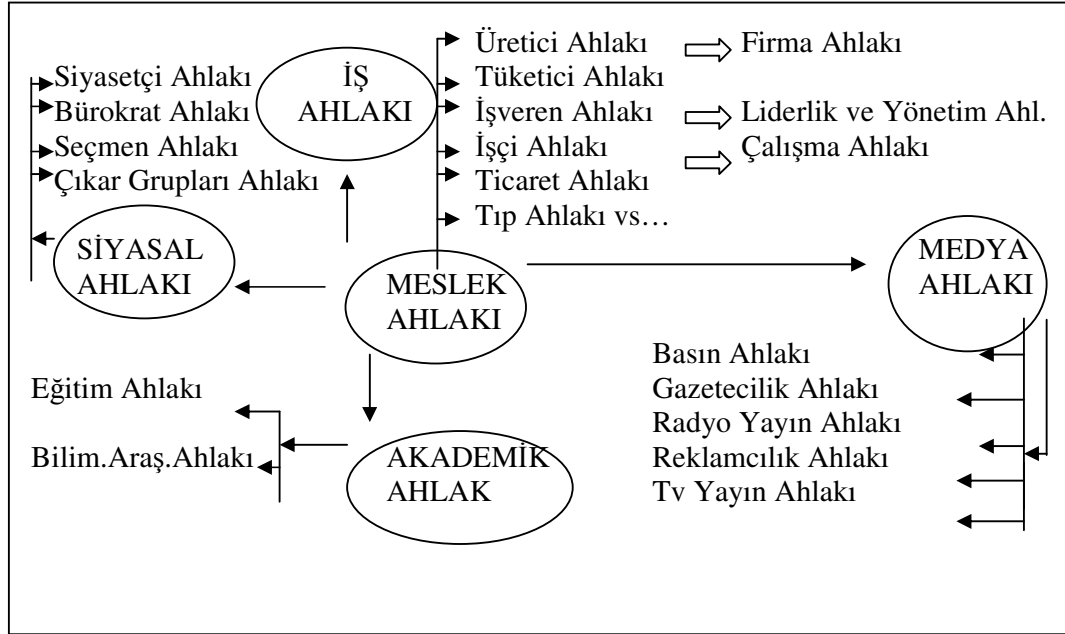
Meslek ahlakı ile ilgili bir diğer kavram da meslek standartlarıdır. Ülkemizde meslek ahlakı kuralları belirlenmemiş olan mesleklerin disiplin ve düzenlerinin sağlanması için imzalanan Ulusal Meslek Standartları Protokolü ile Meslek Standartları Komisyonu oluşturulmuştur. Henüz bir yasaya sahip olmayan Komisyon meslek standardını, bir mesleğin gereklerinin layıkıyla yerine getirilebilmesi ve mesleğin bir düzen içinde profesyonel olarak yürütülebilmesi için ihtiyaç duyulan asgari bilgi, beceri, tutum ve davranışları gösteren normlar olarak tanımlanmıştır<sup>90</sup>.

Her meslek için belirlenebilecek ortak ahlaki ilkeler olmakla birlikte genel olarak tüm mesleklerin kendine has farklı ahlaki ilkeleri de bulunmaktadır. Mesleklerin farklı özellikleri meslek ahlakının da farklı boyutlarda ortaya çıkmasını beraberinde getirmiştir. Şekil 2.1. meslek ahlakının ana meslek grupları itibarı ile çeşitlenmesini ve her meslek grubunun alt meslek dallarına ilişkin ahlak türlerini ortaya koymaktadır.

---

<sup>89</sup> Yusuf C. Çukacı, “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, **D.E. Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 8, Sayı 1, İzmir, (2006), s.97.

<sup>90</sup> <http://www.cetinersurucu.com/default.aspx?pid=19252&nid=6041>, (14.12.2006).



Şekil 2.1. Meslek Ahlakının Çeşitli Boyutları<sup>91</sup>

### 2.1.2. Meslek Ahlakına Duyulan Gereksinim

Aynı meslekte faaliyet gösteren bireylerin mesleği icra ederken, mesleğin gereklerini yerine getirirken ve meslek onurunu korumaya çalışırken belirli davranış kalıplarına uymaları meslek ahlakının gereğidir<sup>92</sup>.

İşletmelerin sermaye sahiplerine, çalışanlarına, müşterilerine ve topluma karşı ekonomik, yasal, ahlaki ve ihtiyari olmak üzere gruplandırılacak birtakım sorumlulukları vardır. Bunlardan ahlaki sorumlulukların temelini meslek ahlakına verilen önem oluşturmaktadır. Uygulamada, değişik meslek grupları kendi işlerini düzenlemede gerekli gördükleri usul, nizam ve kuralları belirleme eğiliminde olmuşlardır. Bu da her grubun kendine özgü ahlak kuralları oluşturması sonucunu beraberinde getirmiştir. Meslek mensuplarının faaliyetlerini yürütürken doğabilecek sorunları ve bu sorunları çözmeye izleyecekleri yolu belirleyici nitelikteki kurallar bütünü olarak ifade edilen meslek ahlakı kuralları bu bağlamda iki özelliği ihtiva eder. Birincisi, meslek mensuplarının uyması gereken değer ve davranışlara yol

<sup>91</sup> Can Aktan, "Meslek Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk", Arı Düşünce ve Toplumsal Gelişim Derneği Yayınları, [www.canaktan.org](http://www.canaktan.org), (14.12.2006).

<sup>92</sup> Ülgen ve Mirze, a.g.e., s.449.

göstermek, ikincisi ise, meslek ahlakına aykırı davranışlara karşı tavizsiz tutumları ortaya koymaktır<sup>93</sup>.

Günümüzde meslek ahlakı, tüm mesleki gereklerin disiplinli bir şekilde yürütülebilmesi için zorunlu hale gelmiştir. Her meslek grubunun gerektirdiği bilgi, beceri ve kişisel özelliklerin farklı oluşu her mesleğin kendine özgü meslek ahlakı kuralları benimsemesi gerekliliğini doğurmuştur. Mesleği icra eden bireyler zaman zaman değer yargılarında çelişkiye düşme, kurallarda ve kararlarda anlaşamama ve mesleki problemler gibi çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bütün bunların yanı sıra meslek elemanları görevlerini yerine getirirken doğruyu söylemek, mesleki çalışmalarında dürüst olmak, tutarlı ve doğru kararlar almak yönündeki sorumluluklarını belirlemekten de kaçınmazlar. İşte bu noktada üstlendikleri sorumlulukları ve mesleki görevlerini yerine getirirken ahlak kurallarıyla çelişkiye düşebilir, hatta çeşitli problemlerle karşılaşabilirler. Meslek mensubunun ahlak açısından ortaya çıkan bu problemlerini gidermede mesleğin gerektirdiği meslek ahlakı olgusu önemli rol üstlenir.

Ahlak, yasal zorunlulukların dışında bireyin kendini kontrol etmesini sağlayan ideal bir insan özelliğidir. Bu kavram herhangi bir mesleğin mensupları açısından irdelendiğinde, mesleki uygulamalarda moral ilkeler siteminin çalıştırılması ve müşteriler, toplum ve diğer meslek mensupları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kuralların yerine getirilmesi olarak ifade edilir<sup>94</sup>.

Meslek ahlakı kurallarının geçerliliği toplumun mesleğe ve onun faaliyetlerine karşı güveninin ve saygınlığının artmasıyla da doğru orantılıdır. Meslek ahlakı her zaman mesleğe mensup olan topluluğun oluşturduğu bir eserdir. Meslek mensuplarının toplumun içinden yükselerek yine toplumun değerleri çerçevesinde ahlak kuralları oluşturması, bu kuralların yürütülmesini ve denetlenmesini sağlaması gerekmektedir. Uygulamayı ve denetlemeyi sağlayan meslek mensupları kuruluşları ne kadar güçlü ve yaptırımları ne kadar etkili ise, meslek ahlakı da o kadar gelişip saygınlık kazanacaktır<sup>95</sup>. Öte yandan meslek mensuplarının belirledikleri ahlak kurallarını yazılı olarak ifade etmeleri de mesleğin

<sup>93</sup> Fikret Otlu, "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi", **Süleyman Demirel Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı 4, (1999), s. 127.

<sup>94</sup> Selimoğlu, a.g.e., s. 146 – 147.

<sup>95</sup> Ülgen ve Mirze, a.g.e., s.449.

saygınlığını artıracaktır. Bu sayede bir meslek standartları yasası oluşturulması için zemin hazırlanmış olacaktır. Böylece, ahlak standartları yasasına uygun faaliyetlerde bulunan meslekler hakkında bir yargıya varması kolaylaşacaktır. Ayrıca, belirlenen standartlar mesleğe girmek isteyen kişilere rehberlik görevi görürken, mesleği icra eden meslek mensuplarında da bir ölçüye sahip oldukları duygusu yaratacaktır.

Muhasebe meslek ahlakı işletmelerin geneli için kullanılan meslek ahlakı kavramının bir alt dalı şeklinde algılanabilir. Muhasebe meslek ahlakı meslek mensubu olan kişinin muhasebe uygulamalarındaki bağımsızlığını, mensubun otokontrolünü ve moral dürüstlüğü ifade eder. Diğer bir ifadeyle muhasebe meslek ahlakı, müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara muhasebe mesleğinin yüksek standartlara oturtulmuş ahlaki davranışlarla yürütüldüğünün gösterilmesi demektir.

Muhasebe mesleğinin toplumun refahı açısından diğer mesleklere duyulan ihtiyaç kadar muhasebe mesleğine de ihtiyaç duyulmaktadır. En önemli görevleri arasında toplumun yararına hizmet etmek ve çıkarlarını korumak olan muhasebecilerin, mesleği icra ederken yüksek meslek ahlakı standartlarına uymaları toplumun güvenini kazanabilmeleri ve piyasadaki rekabetçi ortamda birbirleriyle kolayca rekabet etmeleri açısından önemlidir<sup>96</sup>.

## 2.2. Muhasebe Mesleği

Meslek, bireyin geçimini sağlamak ve hayatını idame ettirebilmek için seçtiği iş ya da düşünce alanı veya üretime katkı sağlamak amacı ile faaliyet gösteren ve bu sayede ihtiyacı olan yaşam standartlarına ulaşmayı sağlayacak olan bir alanda iş yapmanın somut şekli olarak tanımlanmaktadır.

Bir işin meslek olarak kabul edilebilmesi için bazı nitelikleri taşıması gerekir. Bunlar<sup>97</sup>:

- Devamlı gelişen ve değişen bilgi yapısını içermesi,
- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanabilmesi,
- Kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşımasıdır.

<sup>96</sup> Selimoğlu, a.g.e., s. 146 – 147.

<sup>97</sup> Otlu, a.g.e., s. 126.

Muhasebe mesleği yukarıda sayılan niteliklerin tümünü taşımaktadır. Meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunları çözerken muhasebenin temel ilkelerinden yararlanarak mesleki yargılarını kullanmaları, gelişen ve değişen gereklilikler ve nitelikleri göz önüne alarak yeni oluşan ekonomik ve sosyal gerçeklere uygun bilgi üretiminin gerçekleşmesi ve işletme ile ilgili tüm kurum ve kuruluşlara ihtiyaç duydukları mali nitelikli bilgileri üretip bunları raporlar halinde ilgililere sunarken aynı zamanda kamu yararına da kullanılabilecek veriler hazırlanması ve kamuya çeşitli hizmetler sunulması muhasebenin belirtilen nitelikleri taşıdığına göstergesidir<sup>98</sup>.

### 2.2.1. Muhasebe Mesleğinin Tanımı ve Gelişimi

Muhasebe mesleği, gerçek ve tüzel kişi kurum ve işletmelerin, işletme ile ilişkisi olanlara hak ve sorumluluklarını belirtmek amacıyla varlıklarını ve kaynaklarını, borç – alacak durumlarını, gelir – gider ve kâra ilişkin hesaplarını önceden belirlenmiş kurallara, ilkelere ve yasalara uygun olarak kayıt altına alma ve kayıtlardan çıkarılan mali tablolar ile yorum yapma işidir<sup>99</sup>.

Bir diğer tanımlamada muhasebe mesleği, ülkenin ekonomik bütünlüğünü oluşturan kuruluşların muhasebe ile ilgili uygulamalarını yasalara, ilke ve kurallara uygun olarak tarafsız ve güvenilir bir tutumla yerine getiren bireylerin edindikleri iş ve uğraş alanı olarak ifade edilmiştir<sup>100</sup>.

Tarihsel süreçte muhasebe biliminin muhasebe mesleğine göre daha eski bir kavram olarak ortaya çıktığı görülmüştür. Muhasebe ile ilgili ilk kavramlar milattan önceki yüz yıllarda Mısır, Suriye ve Irak'ta gelişmiş olarak ortaya çıkan ticari faaliyetlerin kayıt altına alınması ile ortaya çıkmıştır<sup>101</sup>. Yapılan araştırmalarda, Babil'de kil tabletlere çivi yazısı ile, Mısır'da papirüsler üzerine ticaretle ilgili hesap kayıtlarının yapıldığı görülmüştür. Romalılar ise kayıt tutma tekniğini daha ileri noktalara taşımışlardır<sup>102</sup>.

<sup>98</sup> Daştan, a.g.e., s. 32 – 33.

<sup>99</sup> Seyhan Düzmen, “ Muhasebe Mesleğinde Etik”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karaelmas Üniv. Sos. Bil. Enst., Zonguldak, (2003), s. 6.

<sup>100</sup> Çukacı, a.g.e., s. 95.

<sup>101</sup> Nihat Küçükşavaş, **Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulaması**, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s. 10.

<sup>102</sup> Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s. 12 – 13.

Günümüzde kullanılan muhasebe tekniklerinin temeli niteliğindeki çift taraflı kayıt yönteminin ise 13. yüzyıldan itibaren İtalya’da kullanılmaya başlanıldığı anlaşılmıştır. 1494 yılında Luca Pacioli isimli İtalyan matematikçi ve din adamı Summa de Arithmetica, Geometria, Propotioni é Proportionalite (Aritmetiğin, Geometrinin, Oran ve Orantının Özeti) adlı eserinde çift taraflı kayıt yönteminin ilkelerini belirtmiştir. Böylece Luca Pacioli muhasebe ile ilgili ilk kavramları ortaya koyan kişi olarak “muhasebenin babası” sıfatı ile anılmıştır<sup>103</sup>.

İlk ortaya çıktığı tarihlerde basit bir kayıt tutma uygulamasından ibaret olan muhasebe, İtalyan yazar tarafından bir kuram olarak yayınlanınca, bir çok düşünürün konu üzerinde çalıştığı bir kavrama dönüşmüş ve ortaya konulan teorilerin birbirinden etkilenmesi ile günümüzdeki halini almıştır<sup>104</sup>.

Muhasebe mesleği ise, muhasebenin gelişimi sürecinde kayıt tutma aşamasına denk gelen katiplik müessesesi olarak ortaya çıkmıştır. Ticaretin devlet otoritesi altında olduğu dönemlerde devlet muhasebeciliği ya da devlet katipliği olarak yer bulan meslek, sanayi devrimi ile birlikte işletme muhasebeciliği halini almıştır.

Profesyonel muhasebecilikle ilgili ilk düzenlemeler İngiltere’de yapılmıştır. Institue of Chartered Accountants (Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü) adlı meslek örgütü 1870 yılında kurulmuş ve 1880 yılında resmen kabul edilmiştir.

Muhasebe mesleği, mesleğin gelişimiyle birlikte faaliyet alanlarını, şirket faaliyetlerini inceleme, vergileme, mali danışmanlık, denetleme vb. alanları da kapsayacak şekilde genişletmiştir<sup>105</sup>.

### **2.2.2. Muhasebe Mesleğinin Fonksiyonu**

Son yıllarda teknolojiye meydana gelen gelişmeler ve buna bağlı olarak bilgi teknolojisinde ortaya çıkan değişimler işletme fonksiyonlarında da önemli gelişmeler yaratmış, yeni kavramların ortaya atılmasına ve uygulamaya konulmasına neden olmuştur. İşletme fonksiyonlarından birisi olan muhasebe ve finansman da bu değişim ve gelişmelerden etkilenmiş ve etkilenmeye de devam etmektedir. Bu

<sup>103</sup> Sevilengül, a.g.e., s. 12 – 13.

<sup>104</sup> Sevilengül, a.g.e., s. 12 – 13.

<sup>105</sup> Daştan, a.g.e., s. 34.

çerçeve de muhasebe fonksiyonlarında ortaya çıkan değişim Tablo 2.1.'de gösterilmiştir.

**Tablo 2.1.** Muhasebe Fonksiyonlarında Oluşan Değişiklik<sup>106</sup>

<b>GELENEKSEL İŞLETMELERDE MUHASEBE FONKSİYONLARI</b>	<b>YENİDEN YAPILANMAKTA OLAN İŞLETMELERDE MUHASEBE FONKSİYONLARI</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dış Finansal Raporlama Yaklaşımı</li> <li>- Bilginin Kaynağı Muhasebe</li> <li>- Bilginin Nitelikleri:               <ul style="list-style-type: none"> <li>* Stokların Değerlenmesi</li> <li>* İşlemlerin Kontrolü</li> <li>* İş Emirlerinin Kullanılması</li> <li>* Standartlara Uyma</li> <li>* İşçilik Verim Sapmaları</li> <li>* Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımı</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- İşletme İçi Karar Alma Yaklaşımı</li> <li>- Muhasebe Ekibin Bir Parçası</li> <li>- Bilginin Nitelikleri:               <ul style="list-style-type: none"> <li>* Strateji ve Kontrolle Yönelik Bilgi Üzerine Yoğunlaşma</li> <li>* Etkinlik ve Verimlilik</li> <li>* Kalite ve Müşteri Tatminine Dayalı Başarı Ölçümleme</li> <li>* Sürekli İyileştirmeye Yönelik Bilgi</li> <li>* Katkı Yaratan Faaliyetlerin Belirlenmesi ve Kontrolü</li> <li>* Faaliyetlere İlişkin Genel Üretim Maliyetleri</li> </ul> </li> </ul>

Meydana gelen bu değişmelerle birlikte bir bilgi sistemi niteliğinde olan muhasebe mesleğinin fonksiyonları, muhasebe sistemine ilişkin fonksiyonlar, karar ve destek sistemine ilişkin fonksiyonlar ve denetim sistemine ilişkin fonksiyonlar olarak sınıflandırılarak açıklanabilir<sup>107</sup>.

### **2.2.2.1. Muhasebe Sistemine İlişkin Fonksiyonları**

Muhasebede mali nitelikte olan verilerin sınıflandırılarak kullanılabilen bilgilerin üretilebilmesi için öncelikle muhasebe sisteminin kurulması gerekmektedir. Kusursuz işleyen ve beklenen amaca ulaşmayı sağlayacak bir muhasebe sisteminin

<sup>106</sup> Selçuk Uslu, "Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Işığında Muhasebe Mesleği ve Eğitimi", **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı 4, (Ekim 1999), s.27.

<sup>107</sup> Uslu, a.g.e., s.27.



kurulması için gerekli olan birinci koşul, işletme ile ilgili kişi ve kuruluşların farklı nitelikteki bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak bir sistemin oluşturulmasıdır<sup>108</sup>.

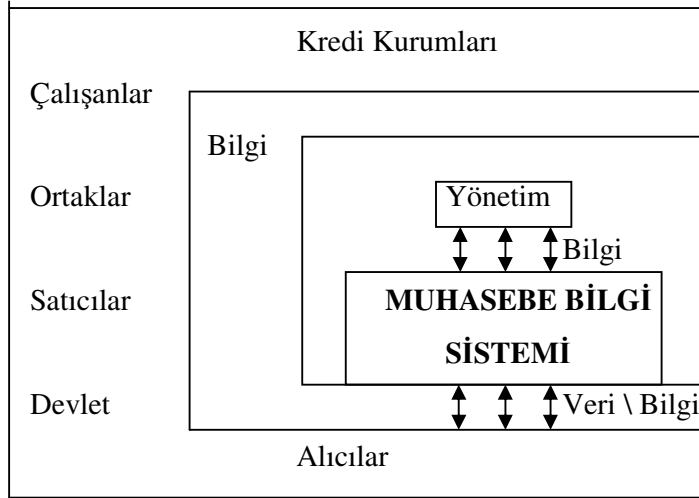
Muhasebe sistemi, faaliyette bulunan her işletmede yer alan temel sayısal bilgi sistemidir ve üç farklı amaçla bilgi sunar. Bunlar:

- İşletme içi bilgi gereksinmesi,
- İşletme içi ölçümleme gereksinmesi,
- İşletme dışı bilgi gereksinmesidir.

Muhasebe sistemi, defter tutmak, muhasebe organizasyonu oluşturmak, tahminler hazırlamak, vergi çalışmaları yapmak, finansal analizler yapmak ve denetim işlevini yürütmek gibi çalışmaları kapsayarak yorum yapma ve karar alma fonksiyonlarını desteklemektedir.

Sisteme giren finansal nitelikteki işlem ve olaylara ilişkin muhasebe verileri bir dizi işlem sürecinden geçirilerek tablo ve raporlar halinde sistemden çıkarak kullanıcıların ihtiyaçlarına göre muhasebe bilgisi ya da bir başka işlem için temel oluşturacak yarı işlenmiş muhasebe verisi niteliği kazanır.

Muhasebe sisteminde üretilen bilgiler işletme içi ya da işletme dışı bilgi kullanıcılarına sunulur. Muhasebe sisteminin işletme organizasyonu ve çevresi ile ilişkisi aşağıdaki gibi bir şekilde gösterilebilir<sup>109</sup>.



**Şekil 2.2.** Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme ve Çevresi ile İlişkisi

<sup>108</sup> Hanifi Ayboğa, "Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı", **Ege Üniversitesi Akademik Bakış Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, İzmir, Aralık 2001, s. 35.

<sup>109</sup> Reşat Karcioğlu, **Stratejik Maliyet Yönetimi**, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000, s. 7 – 9.

Muhasebe meslek elemanı muhasebe sistemini kurma aşamasında,

- Verilerin işlenme şeklini,
- Bilgilerin hangi belge ve defterlere kaydedileceğini,
- Kullanılacak muhasebe yöntemlerini,
- Üretilen bilgilerin hangi sıklıkla ve ayrıntıda, kimlere sunulacağını,
- Üretilen bilgilerin ne şekilde saklanacağını dikkate alarak hareket etmelidir<sup>110</sup>.

Muhasebe sisteminin ikinci aşaması sistemin işletilmesinde etkin olan faktörlerle ilgilidir. İşletmede meydana gelen ekonomik nitelikli işlemler, para ile ifade edilerek, hazırlanmış muhasebe sistemine uygun bir biçimde kayıt edilir, sınıflandırılır, özetlenir ve analiz için hazırlanan raporlar aracılığı ile sonuçlar ilgili grupların bilgisine sunulur<sup>111</sup>.

Teknolojik gelişmeler, muhasebe sisteminin işleyiş aşamasındaki faaliyetlere farklı boyutlar kazandırmış ve zaman alan işlemler bilgisayar programlarının desteği ile basite indirgenmiştir. Bu nedenle meslek mensuplarının, işleyişi kavrayabilmek ve sorunsuz bir şekilde faaliyetleri devam ettirebilmek için birtakım teknolojik bilgiye sahip olmaları gerekmektedir<sup>112</sup>.

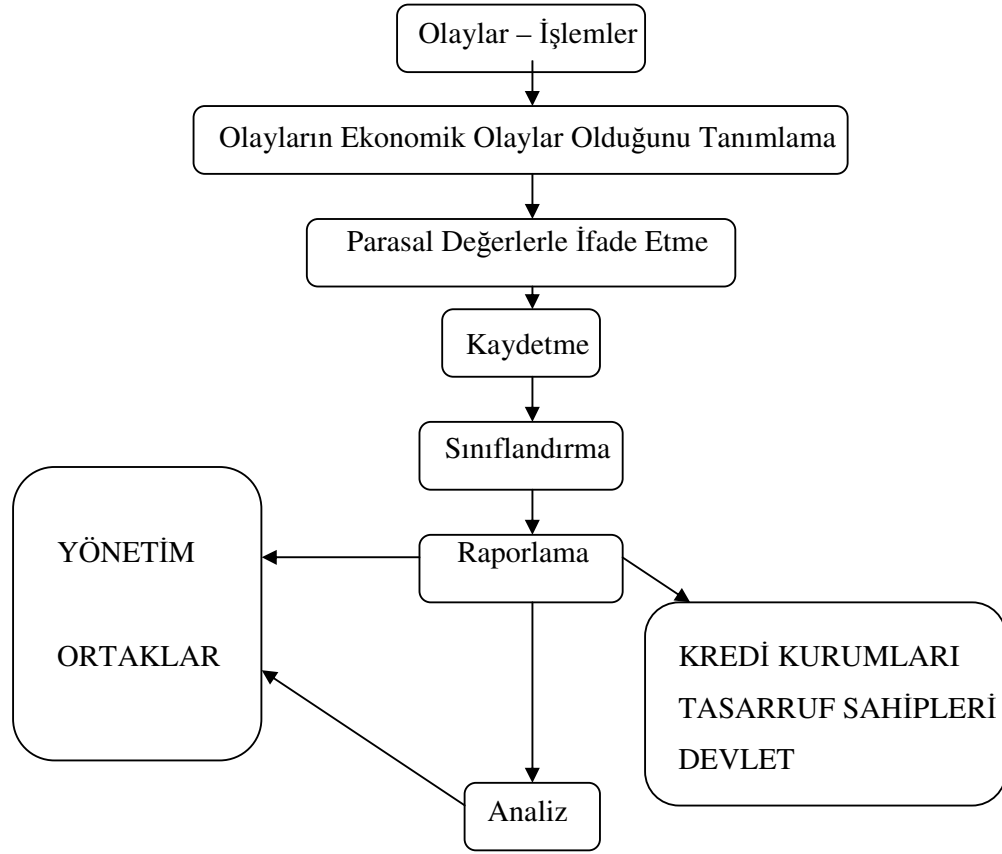
---

<sup>110</sup> Ayboğa, a.g.e., s. 35.

<sup>111</sup> Ayboğa, a.g.e., s. 35.

<sup>112</sup> Ayboğa, a.g.e., s. 35.

Muhasebe sisteminin işletilmesine ilişkin süreç Şekil 2.3.'te gösterilmiştir.



**Şekil 2.3.** Bir Muhasebe Sisteminin İşletilmesine İlişkin Süreç<sup>113</sup>

Muhasebe sisteminin üçüncü aşamasını sistemin iki yönlü denetlenmesi oluşturur. Birinci denetim, sistemin belirlenen amaçlar doğrultusunda sorunsuz bir şekilde işleyip işlemediğinin kontrolüdür. İkinci denetim ise uygulanmaya başlanmış olan sistemin aksamaması için zaman içerisinde sürekli olarak yapılan kontrollerden oluşur. Yapılan denetimler, sistemin ekonomik, teknolojik ve yasal olarak gerçekleşen koşullara uyumunun sağlanması için gerekli olan tedbirlerin alınmasını kolaylaştırır<sup>114</sup>.

<sup>113</sup> Beyhan Marşap, “Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 4, Sayı 37, (Ocak 1996), s. 121.

<sup>114</sup> Ayboğa, a.g.e., s. 35.

### 2.2.2.2. Karar Destek Sistemine İlişkin Fonksiyonları

Muhasebenin tanımından çıkarılan ikinci fonksiyonu, kayıt edilen işlemlerin değerlendirilmesi, yorumlanması ve finansal raporlar halinde ilgililere sunulmasıdır. Muhasebe, hem bilginin aktarılmasını sağlayan kişi ya da gruplarla, hem de aktarılan bu bilgilere ihtiyaç duyan kişi ve gruplarla ilgilidir. Muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyan kişi ve gruplar şunlardır<sup>115</sup>:

- Hisse senedi sahipleri,
- Yöneticiler,
- Kredi verenler,
- İşçiler ve işçi sendikaları,
- Devlet kurumları,
- Kamuoyu.

Meslek mensuplarının işletme içinden ya da işletme dışından olan bu kişi ve gruplara yönelik olarak hazırladığı bilgiler muhasebenin karar destek sistemi olarak çalışması ile ilgilidir. Meslek mensubunun ürettiği bilgiler yönetimin karar verme sürecinde “mevcut durumun belirlenmesi” ve “dikkat yönlendirme” açılarından kararı destekleyici unsur olarak önemli bir görevi yerine getirmektedir. Mevcut durumun belirlenmesi adına hazırlanan mali tablolar, maliyet raporları vb. karar verme sürecinin başlangıcını oluşturmaktadır.

Hazırlanan raporlar, mevcut durumun belirlenmesi yanında gelecekte oluşabilecek gelişmelerin öngörülerek planlama yapılabilmesi için yönetime dikkat yönlendirme anlamında da destek vermektedir. Çünkü meslek mensubu,

- İşletmenin ihtiyaç duyacağı kaynağın ne kadar olacağı, bu ihtiyacın işletme sahipleri ve kredi kurumları arasında en uygun dağılımı vb. finansal kararların alınmasında,
- Hangi ürünün ne miktarda ve ne zaman üretileceği ile ilgili üretim kararlarının alınmasında,

---

<sup>115</sup> Ümit Ataman, **Genel Muhasebe: Muhasebede Dönemiçi İşlemleri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2003, s.3.

- Satış fiyatı, pazar seçimi, reklam faaliyetleri, pazar payının ne olacağı, ürünün dağıtım şekli vb. pazarlama kararlarının alınmasında işletme içindeki kişi ve gruplara ve hazırlayacakları raporlara bilgi sağlar.

Gelişen ekonomik ve sosyal koşullar, günümüzde meslek mensubunun karar destek sistemi ile ilgili fonksiyonunu sadece işletme içi ihtiyaç gruplarına yönelik olmaktan çıkarmış, işletme dışı bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını da karşılayacak şekilde genişletmiştir. Sürekli ve hızlı bir biçimde değişen çevresel etkenler, karar destek sistemlerini dinamik bir yapıya kavuşturmuştur. İşletmelerin finansal durumları ve faaliyet sonuçları daha çok talep edilir hale gelmiştir<sup>116</sup>.

### **2.2.2.3. Denetim Sistemine İlişkin Fonksiyonları**

Ekonomik gelişmeler ve ticari hayatın zenginleşmesi sonucunda işletmelerin fiziksel olarak büyümeleri, işlem sayısı ve hacminin artması ve karmaşık bir hale gelmesi, meslek mensuplarının yönetim ve faaliyetlerin kontrolü anlamındaki denetim fonksiyonu ile ilgili görevlerini arttırmıştır. Meslek mensubunun denetim sistemine ilişkin fonksiyonunu tam anlamıyla yerine getirebilmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması gerekir. Meslek mensubunun denetim sistemine ilişkin fonksiyonu, yönetim ve faaliyet kontrolü açısından incelenebilir.

Yönetim kontrolü ile ilgili olarak meslek mensubu, yöneticilerin kaynakları etkin bir şekilde kullanabilmeleri için karar verme sürecine ve yönetici başarısının ölçülmesine yardımcı olacak bilgiler üretir. Faaliyet kontrolü kapsamında meslek mensubu, muhasebenin fonksiyonlarını etkili ve yeterli bir şekilde yerine getirdiği konusunda yönetime güven verme yönünde bilgiler üretir<sup>117</sup>.

### **2.2.3. Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve Yasal Düzenlemeler**

Ülkemiz tarihinde muhasebe ilk kez 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ile düzenlenmiştir. Kanun, Fransız muhasebe literatürü çerçevesinde hazırlanmıştır. 1926 yılında yürürlüğe giren 856 sayılı Ticaret Kanunu ile birlikte Alman muhasebe literatürünün etkisi ağırlık kazanmıştır<sup>118</sup>. Cumhuriyet dönemine denk gelen bu kanun ile birlikte ilk muhasebe çalışmaları ve uygulamaları İktisadi Devlet

<sup>116</sup> Ayboğa, a.g.e., s.35.

<sup>117</sup> Ayboğa, a.g.e., s.36.

<sup>118</sup> Sevilengül, a.g.e., s.13.

Teşekkülleri'nde başlamış . Bu dönemde yavaş yavaş büyümeye başlayan özel işletmeler de İ.D.T.'nden aktardıkları muhasebe sistem ve uygulamalarını kullanmaya başlamışlardır<sup>119</sup>.

Devlet İ.D.T.'nin denetlenmesi amacıyla II. Dünya Savaşı döneminden sonra bir takım kurumlar oluşturdu. İ.D.T.'lerin denetlenmesi için Yüksek Denetleme Teşkilatı, vergi mükelleflerini takip etmek üzere Muhasebe Uzmanları Konseyi, Maliye Bakanlığı denetçileri ve Sayıştay bu dönemde kuruldu. Aynı dönemde özel şirketlerin kayıtlarını kontrol etmek üzere, işlerini kendi sorumluluklarında olan ofislerden yürütmekte olan bağımsız denetçiler ortaya çıktı. Bu kişiler, “muhasebe danışmanı” veya “mali danışman” isimleri ile faaliyetlerini yürütmeye başladılar. Serbest çalışan bu özel danışmanlar hükümete mesleğin tanınması anlamında girişimlerde bulunmalarına rağmen bu doğrultuda tatmin edici bir gelişme sağlanamadı. 1950 yılında yapılan genel vergi reformu kapsamında hazırlanan “Vergi Usul Kanunu” tasarısı bünyesinde başlangıçta “Bağımsız Muhasebe Uzmanları” adı ile bir bölüm yer almasına karşın tasarının yasalaşması aşamasındaki tartışmalar sonucunda bölüm tasarıdan çıkarılmış ve böylece meslek adına elde edilen bu önemli fırsat değerlendirilememiştir<sup>120</sup>.

Bunun dışında, muhasebe mesleğinin yasalaşmasına yönelik birtakım girişimler olmuş ancak 13 Haziran 1989'da yasalaşan 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”na kadar önemli bir gelişme kaydedilememiştir. Söz konusu kanunla birlikte, muhasebe mesleği yasal bir yapıya kavuşmuş ve muhasebe uygulamalarının geliştirilmesi anlamında çok önemli bir aşama gerçekleşmiştir. Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 2006 yılı itibarı ile, 69700 meslek mensubu, 70 muhasebe meslek örgütü ve 8 yeminli mali müşavirlik örgütü halinde örgütlenmiştir<sup>121</sup>.

Ülkemizde, muhasebe alanındaki bir diğer önemli gelişme ise Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'nin oluşturulması olmuştur. Çalışmalarına 1994 yılında başlayan TMUDESK, Uluslararası Muhasebe

<sup>119</sup> <http://www.tmud.org.tr/muhasebeningelisimi.htm>, (22.02.1007).

<sup>120</sup> Mustafa A.Aysan, “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayınları, Sayı 17, (Kasım 2006), s.266 – 268.

<sup>121</sup> Mustafa A.Aysan, a.g.e., s.266 – 268.

Standartlarının hazırlanma esaslarına uygun olarak Türkiye Muhasebe Standartları'nı hazırlamış ve yayımlamıştır<sup>122</sup>.

Öte yandan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), son yirmi yılda mali tabloların açıklanmasına yönelik olarak kapsamlı kurallar oluşturmuştur. Ancak, muhasebe mesleği, mesleğe ilişkin yasal düzenlemelerin karmaşıklığı, diğer bir deyişle farklı kurumlara verilen farklı yetkiler sebebiyle büyük zorluklarla karşı karşıyadır. Bu zorluğun aşılması amacıyla Sermaye Piyasası Kanunu'nda yapılan değişiklik neticesinde 24 Şubat 2004'te Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu oluşturulmuştur. Kurul, Uluslararası Muhasebe Standartlarını benimsemiş ve "Türkiye Muhasebe Standartları" adını vermiştir<sup>123</sup>.

Sermaye Piyasası Kurulu, mesleğin yasallaşması çalışmalarına yaptığı katkılarla birlikte, meslek sınavlarının düzenlenmesini de organize etmiş ve bu çerçevede ilk meslek sınavı 1982 yılında gerçekleştirilmiştir<sup>124</sup>.

### 2.3. Muhasebe Meslek Ahlakı

Bir çok meslek grubu, mesleki uygulamaları düzenlemek amacı ile kendisi için yazılı mesleki davranış kuralları geliştirmiştir. Meslek gruplarının tespit ettiği davranış kuralları birbirinden farklı olmasına rağmen, meslek ahlakı ile ilgili geliştirilen davranış kullarında şu ortak özellikler gözlemlenmektedir<sup>125</sup>:

- Meslek üyelerinden beklenen yasaların öngördüğü düzeyin de üzerinde bir davranış içinde bulunmaları ve bu yüksek davranış düzeyini her zaman için korumalarıdır.
- Ahlak kuralları dürüst davranmayı teşvik edici ve kamuoyunda olumlu bir imaj yaratmayı sağlayacak biçimde tasarlanmalıdır.
- Meslekler ahlak standartlarına uygun düşmeyen davranışları yasaklamaktadır.

Muhasebe mesleği için düzenlenen meslek ahlakı kuralları da bu üç özelliği içermektedir.

<sup>122</sup> Sevilengül, a.g.e., s.15.

<sup>123</sup> Aysan, a.g.e., s.272 – 274.

<sup>124</sup> Hüseyin Ali KUTLU ve Mehmet GÜNER, "Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Gelişmelerin Eğitim ve Uygulama Açısından İrdelenmesi", **XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Antalya, (23 – 27 Mayıs 2007), s.25.

<sup>125</sup> Güredin, a.g.e., s.35.

Diğer tüm mesleklerde olduğu gibi, muhasebe meslek mensupları da, çalışma ortamında ahlaki ikilemlerle karşılaşabilmektedir. Olası bir çıkar çatışması durumuna neden olabilecek olaylarda, meslek mensubu kamuya ve işverene karşı olan sorumluluklara ek olarak, bazen kişisel çıkarlarına ters düşse de, yüksek hareket standartlarına göre hareket etmek durumunda olacaktır. Serbest muhasebecilik, genel olarak, toplumun güvendiği bir kurumdur. Muhasebecilerin topluma olan sorumlulukları, örneğin bir mühendisin topluma karşı olan sorumluluğuna oranla, daha fazladır. Ancak yönetim muhasebecileri ve iç denetçiler esas olarak birer şirket çalışanıdır. Bu nedenle, sık sık, firmadaki pozisyonları ile mesleki değerleri çatışabilmektedir. Meslek mensuplarının karşı karşıya kaldıkları etik ikilemlerin temel kaynağını genellikle bu tip zor anlar oluşturmaktadır. Uluslararası meslek birlikleri, üyeleri olan meslek mensuplarına yardımcı olmak için bir takım etik ilkeler dizisi geliştirmişlerdir<sup>126</sup>.

### 2.3.1. Muhasebe Meslek Ahlakının Tanımı

Muhasebe meslek ahlakı, muhasebe uygulamalarında moral ilkeler sisteminin çalıştırılması ve meslek mensubunun müşteriler, toplum ve diğer meslek mensupları ile olan ilişkilerinde uyulması gereken kuralların yerine getirilmesi olarak ifade edilir. Bir başka ifade ile muhasebe meslek ahlakı, meslek mensubunun faaliyetlerinde bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve moral dürüstlüğü, müşteriler, halk ve diğer uygulamacılarla olan hizmet ilişkisinde yüksek standartlara göre oluşturulmuş ahlaki davranışlara uygun olarak hareket etmesi gerekliliğini ifade eder<sup>127</sup>.

Konu ile ilgili daha geniş kapsamlı bir tanımda muhasebe meslek ahlakı; meslek mensupları tarafından faaliyetlerin yürütülmesi sırasında veya meslekle ilgili herhangi bir faaliyet yürütülmediği durumlarda, kanunlara uygun işlemlerin yapılması, toplumun değer yargılarına önem verilerek güvenilir bilgiler üretilmesi ve müşteriler, toplum ve diğer meslek mensupları ve meslek kuruluşları ile olan

<sup>126</sup> Cengiz Toraman ve Ahmet Akcan, “Muhasebe Denetiminde Etik Teori”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı 8, (Ocak 2003), s.60.

<sup>127</sup> Selimoğlu, a.g.e., s.146.



ilişkilerin belirli bir kurallar bütünü çerçevesinde yürütülmesi olarak ifade edilmiştir<sup>128</sup>.

### 2.3.2. Muhasebe Meslek Ahlakına Duyulan Gereksinim

Muhasebe meslek elemanları açısından ele alındığında meslek ahlakı, meslek mensuplarının bağımsızlığını, dürüstlüğü ve güvenilirliğini ifade etmektedir. Bu üç unsurun bir arada olması ile birlikte, muhasebe bilgileri ile ilgilenen taraflar, müşteriler (işletme sahip ve ortakları ile yöneticileri), kamu ve yatırımcılar yüksek ahlaki standartlar çerçevesinde yürütülen faaliyetler sonucunda elde edilen bilgileri elde etme imkânı kazanacaktır. Bu ise ancak, mesleki eğitime yeterli olan ve mesleki ahlak ilkelerine uygun olarak hareket eden, sorumluluk sahibi, güvenilir, tarafsız ve dürüst karakter özellikleri taşıyan meslek mensuplarının mesleğe kazandırılması ile sağlanabilecektir. Bu özelliklere sahip meslek elemanlarının çalışmaları sonucunda ortaya çıkan muhasebe bilgileri, kişiler, kurumlar ve toplum tarafından kabul görecektir ve güvenilir olacaktır<sup>129</sup>.

Günümüzde diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de meslek ahlakına ihtiyaç duyulmaktadır. Her meslek grubunun gerektirdiği bilgi, beceri ve kişisel özellikler muhasebe mesleğine de gereklidir. Muhasebe meslek mensupları da diğer mesleklerin mensuplarının karşılaştıkları değer yargılarında çelişkiye düşme, kurallarda ve kararlarda anlaşamama ve mesleki problemler gibi çeşitli sorunlar yaşayabilmektedir. Ayrıca muhasebe meslek mensupları, muhasebe uygulamalarına ilişkin görevlerini yerine getirirken doğruyu söylemek, mesleki çalışmalarında dürüst olmak ve tutarlı kararlar almak yönündeki sorumluluklarını ortaya koymaktan kaçınmazlar. Üzerlerine yüklenen sorumlulukları ve mesleki görevlerini yerine getirirken ahlak kurallarıyla çelişkiye düşebilir, hatta çeşitli problemlerle karşılaşabilirler. Meslek mensubunun ahlak açısından ortaya çıkan bu problemlerini gidermede mesleğin gerektirdiği meslek ahlakı olgusu önemli rol üstlenir<sup>130</sup>.

Muhasebe meslek mensuplarının tarafsız olarak hareket etmesi ve toplum nazarında güven telkin etmesi, toplumsal anlamda ticari hayatın sorunsuz işleyişinin

<sup>128</sup> Can Şınga Mungan, "Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı 1, (Haziran 1999), s.9.

<sup>129</sup> Nermin Akyel ve Nevran Karaca, "Bağımsız Denetim Açısından Etik ve Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 72, (Temmuz, Ağustos, Eylül 2005), s.243.

<sup>130</sup> Selimoğlu, a.g.e., s.146.

sağlanabilmesi için gerekli olan en önemli unsurlardan birisidir. Bu anlamda, kamu yararının sağlanabilmesi için muhasebe mesleğinin kamu çıkarlarını da gözetmesi gerekliliği ortaya çıkar.

Meslek mensuplarının en önemli görevlerinden biri de, işletme kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasının sağlanmasında ve kontrolünde yöneticiye yardımcı olmaktır. Bu ise, meslek mensuplarına, geleneksel görevlerinin yanı sıra yeni görevler yüklendiğinin göstergesidir. Meslek mensupları, yalnızca işletmelerin satışları, maliyetleri ve kâr maksimizasyonu ile ilgili raporlar hazırlamak ve sunmakla kalmamakta, işletmelerin sosyal sorumlulukları hakkında da raporlar düzenleyebilmektedir. Bu durum, toplumun muhasebeye ve muhasebeciye bakış açısını etkilediğinden muhasebe meslek ahlakının gelişmesinde de önemli rol oynamaktadır<sup>131</sup>.

Muhasebe meslek mensupları için ortaya konulan ve yazılı olarak yayınlanan meslek ahlakı standartları meslek mensuplarının tamamına uygulanır ve standartlara uymayanlar meslek örgütleri tarafından cezalandırılır. Böylece, meslek mensuplarının toplum nazarında küçük düşmeleri önlenmiş hatta meslek mensupları yüceltilmiş olur.

### 2.3.3. Muhasebe Meslek Ahlakı İlkeleri ve Kuralları

Muhasebe meslek mensubu, sadece müşterilerine ve işverenine değil, aynı zamanda topluma, devlete ve meslek kuruluşlarına karşı da sorumluluklarını bilen ve yerine getiren bir birey olarak hareket etmek zorundadır. Ancak, bu sorumluluğu kazanması ve uygulamaya koyması için de birtakım ilke ve kurallara uymak zorundadır<sup>132</sup>.

Türkiye'de 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı resmi gazete'de yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavir'in Çalışma Usul Esasları Hakkındaki Yönetmelik, Sermaye Piyasası Kurulu'nun yayınladığı 16 no'lu tebliğ ve TÜRMOB'un 18 Ekim 2001 tarih ve 24557 sayılı resmi gazetede yayınladığı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci

<sup>131</sup> Kudret Gül, Halil Ergün, "Muhasebe Mesleğinde Etik", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 11, (Ocak 2004), s.55-56.

<sup>132</sup> Engin Dinç ve Uğur Kaya, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakı Kuralları Açısından Hizmet Satın Alanlar Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 17, (Ocak 2006), s. 142.

Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı muhasebe mesleğinin genel ahlak standartları olarak ifade edilebilecek birtakım kavramları ortaya koymuşlardır<sup>133</sup>. Ulusal nitelikteki bu düzenlemelerden ve uluslararası birtakım düzenlemelerden hareketle çalışmamızın bu bölümünde muhasebe meslek mensubunun uyması gereken ahlak kuralları birbiri ile ilgili olanlar aynı başlık altında toplanmak üzere genel hatları ile açıklanacaktır.

### 2.3.3.1. Bağımsızlık

Muhasebe mesleğinin bağımsız olarak icra edilmesi; meslek mensubunun, tespitlerini ve kararlarını herhangi bir etki altında kalmadan kendisinin belirlemiş olmasını, faaliyetlerini kendi aldığı kararlar doğrultusunda yürütmesini ifade eder<sup>134</sup>.

Meslek mensubunun profesyonelliğinin göstergesi olan bağımsızlık, müşteri baskısına karşı koyabilme veya muhasebecinin faaliyetleri ile ilgili kararlarında yansız kalabilme yeteneğidir. Bağımsızlık, içinde bulunulan durum ve şartlar ne olursa olsun, meslek mensubunun, yürüttüğü mesleğin kendisine yüklediği sorumlulukların bilincinde olması, vicdani değerlerini ve kamuya karşı sorumluluğunu her zaman kendi çıkarlarının önünde tutarak çalışmasını ifade eder<sup>135</sup>.

Bağımsızlık ilkesinin uygulanması çok geneldir. Bu nedenle bağımsızlığın anlaşılması ve bağımsızlığı ortadan kaldıran durumların tespiti için uygulamanın yorumlarla desteklenmesi gerekmektedir. Bu yorumlar meslek mensubuna temelde iki yasaklama öngörmektedir. Belirli birtakım finansal ilişkiler içinde bulunmama ve kamuoyunun meslek mensubunu müşterisinin bir çalışanıymış gibi algılamasına neden olabilecek ilişkiler içine girmeme<sup>136</sup>.

Ülkemizde meslek mensupları, meslek unvanlarına yakışır şekilde, toplumun mesleğe yönelik saygısını ve güvenini zedelemeksizin hareket etmek zorundadır. Muhasebecinin müşterisine bilgi edinme anlamındaki bağımlılığı ve müşterinin

<sup>133</sup> Özkol ve Diğerleri, a.g.e., s. 112, Yavuz Çiftçi ve Birgül Çiftçi, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği: Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı 10, (Eylül 2003), s. 85 – 88.

<sup>134</sup> M. Sema Ülker, “Almanya’da Muhasebe Mesleği, Sınıflandırılması, Yetki ve Sorumluluklar”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Alanya, (30 Nisan – 4 Mayıs 1997), s.45.

<sup>135</sup> Şaban Uzay, “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”, **Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV), I. Uluslararası Muhasebe Konferansı**, İstanbul, (3 - 5 Kasım 2004), s. 437.

<sup>136</sup> Güredin, a.g.e., s. 123.

meslek mensubuna ücret yönünden bağımlılığı bağımsızlık ilkesini etkilemez. Bilimsel nitelikleri yeterli olan bilinçli ve bağımsız olarak hareket eden meslek mensupları müşterilerine karşı görevini meslek ahlakına uygun olarak yerine getirmek zorundadırlar<sup>137</sup>.

### 2.3.3.2. Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık

Muhasebe mesleğinin kamu yararını gözeten niteliği meslek mensubunun kamuyu aldatıcı davranışlarda bulunmasına müsaade edemez. Aksi davranışlar muhasebe mesleğinin kamu nazarındaki önemini azaltacak ve mesleğe olan güveni zedeleyecektir. Meslek mensubunun faaliyetlerini yürütürken ahlaki olmayan davranışları sergilememeleri, kararlarını ve faaliyetlerini etkileyecek her türlü iltimastan uzak durmaları şeklinde ifade edilen dürüstlük kavramı kamu nazarında muhasebe mesleğinin güvenilirliğini sağlayacaktır.

Öte yandan muhasebe bilgi sisteminin güvenilir olması yönetime doğru karar almasında yardımcı olacaktır. İşletmede mevcut güvenilir bir iç kontrol sistemi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini artıracak, dış raporlamaya da büyük katkı sağlayacaktır. Bu bağlamda da meslek mensubunun güvenilir olması başarının elde edilebilmesi için gereklidir.

Meslek mensuplarının karşılaştığı en zor durumlardan birisi de ahlaki ikilemlerdir. Muhasebeciler müşterilerinin çıkarları ile toplumun, devletin ve meslek kuruluşlarının ilke ve kuralları arasında birtakım ikilemler yaşayabilirler. Bu doğrultuda yapılan düzenlemeler meslek mensuplarının çıkar çatışmasından uzak, tarafsız bir tavır sergilemek ve buna uygun bilgiler üretmek zorunda olduklarını vurgulamışlardır. Ancak meslek mensubunun müşterisinin çıkarları ile devletin, toplumun ve meslek kuruluşlarının çıkarları arasında bir ikilem yaşamaması mümkün değildir. Meslek mensubu müşteri çıkarlarını göz ardı ederse rekabet koşullarında işini kaybedecek; devletin çıkarını korumazsa da devlet tarafından cezalandırılacaktır. Bunun için meslek mensubu ilgili gruplar arasında optimum bir denge kurmak zorundadır<sup>138</sup>.

<sup>137</sup> Kotar, a.g.e., s. 69.

<sup>138</sup> Uyar, a.g.e., <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001>, (23.03.2007).

### 2.3.3.3. Genel Standartlar, Standartlara Uyum ve Muhasebe İlkelerine Uyum

Meslek mensuplarının faaliyetlerini yürütürken uymak zorunda oldukları genel nitelikte bir takım kurallar vardır. Genel kabul görmüş muhasebe ve denetim standartları ile uyumu ifade eden standartlar şunlardır<sup>139</sup>:

- Mesleki Yeterlilik: Meslek mensuplarının faaliyetleri yürütebilecek asgari eğitim düzeyine bilgiye ve yeterliliğe sahip olmaları gerekliliğini ifade eder. Bir işi yapma gücünü sağlayan özel bilgi, ehliyet sahibi olma durumu olarak ifade edilen mesleki yeterlilikte, belirli bir göreve en uygun kişilerin getirilmesi sistemi olarak tanımlanan “liyakat ilkesi”nin benimsenerek hayata geçirilmesi önemlidir. Liyakat ilkesine göre hareket edilebilmesi için, işi yapacak meslek mensubunun taşınması gereken asgari niteliklerin tüm ayrıntıları ile ortaya konulması gerekir. Bu durum mesleki standartlarının oluşturulması gereğine işaret eder. Meslek standartlarının geliştirilmesi, meslek mensubunun profilinin nitelik ve nicelik açısından öngörülen ölçütlere göre belirlenmesi zorunluluğundan doğmaktadır<sup>140</sup>.

- Mesleki Özen ve Titizlik: Faaliyetlerin yürütülmesi esnasında mesleğin gerektirdiği özen ve titizliğin gösterilmesi, mesleki açıdan yetersiz kalındığında durumun müşteriye dürüst bir şekilde ifade edilmesi ya da gerekli yardımların diğer meslek mensuplarından ya da meslek kuruluşlarında alınmasını ifade eder.

- Planlama ve Gözetim: Meslek mensubu sunacağı hizmetlerin kalitesini artırmak için planlama yapmalı ve uygulamada plana uygunluğu sürekli denetlemelidir.

- Yeterli Miktarda ve Geçerli Veri Toplanması: Daha çok denetim faaliyeti yürüten meslek mensuplarını ilgilendiren bu standart, denetçinin denetlediği faaliyetlerle ilgili etkili bir görüş bildirebilmesi için yeterli miktarda ve geçerli bilgi toplaması gerektiğini ifade eder.

Öte yandan, meslek mensubu muhasebe ilke ve standartlarına uymak adına, verilerin toplanmasından finansal tablo ve raporların oluşturulmasına kadar her

<sup>139</sup> Güredin, a.g.e., s. 125.

<sup>140</sup> Beyazıtılı ve Çelik, a.g.e., s. 37.

aşamada muhasebe mevzuatına, kanunlara ve genel kabul görmüş ilke ve standartlar çerçevesinde, onların öngördüğü sınırlar içinde davranmak zorundadır<sup>141</sup>.

#### **2.3.3.4. Gizlilik ve Sır Saklama**

Meslek mensubunun, yasal yollardan istenmedikçe faaliyetlerini icra ederken müşterileri ile ilgili edindiği bilgileri açıklamama ve gerek kendi faaliyetleri için gerekse de üçüncü kişilerin faaliyetleri için bir çıkar sağlama aracı olarak kullanmama zorunluluğu vardır. Muhasebeci, müşterisinin bilgilerini, müşteri ilişkisi devam ederken ya da ilişki sona erdikten sonra da hiçbir şekilde açıklamamalı ve müşterisini zor durumda bırakacak davranışlardan kaçınmalıdır<sup>142</sup>.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden birisi olan tam açıklama kavramı ve birtakım denetim kurallarına bağlı olarak yapılması gereken zorunlu açıklamalar ve kamuyu aydınlatma doğrultusunda kanunların öngördüğü bir takım ilan ve raporlar sır olarak nitelendirilmezler. Bu doğrultuda, kamuyu aydınlatmak için müşterinin finansal tablolarının açıklanması ya da finansal tablolarda verilmesi gereken açıklayıcı bir notun verilmemiş olması durumunda meslek mensubunun notla ilgili açıklayıcı bilgi vermesi doğaldır ve sır saklama kapsamına girmez<sup>143</sup>.

#### **2.3.3.5. Şarta Bağlı Ücret**

Bir müşteriye hizmet veren meslek mensubu bu hizmeti deneyimleri sonucunda elde ettiği bilgi ve becerini kullanmak suretiyle, dürüstlük, tarafsızlık içinde ve teknik standartlara uyumlu olarak yerine getirir. Böylece meslek mensubu verdiği hizmetin karşılığında ücret almaya hak kazanır. Ücret, müşteriye verilen mesleki hizmetin karşılığının adil yansımasıdır. Ücreti hak etmek için 4 unsurun bir araya gelmesi gerekir. Bunlar<sup>144</sup>:

- Verilen hizmetin gerektirdiği bilgi ve beceri,
- Verilen hizmeti ifa etmek için çalıştırılan kişinin deneyim düzeyi, tecrübesi,
- Verilen hizmetin yerine getirilmesi için gerekli çalışma zamanı (saati),
- Verilen hizmetin yerine getirilmesi için gerekli sorumluluk derecesi.

<sup>141</sup> Daştan, a.g.e., s. 104.

<sup>142</sup> Dinç ve Kaya, a.g.e., s. 144.

<sup>143</sup> Güredin, a.g.e., s. 126.

<sup>144</sup> <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/07Sempozyum/13.doc>. (04.03.2007).

Ücret, yapılan çalışmanın karşılığı olan saat veya günlük oran olarak, meslek mensubunun verilen hizmeti iyi planladığı, faaliyetleri kontrol ettiği varsayımı çerçevesinde hesaplanmalıdır. Herhangi bir yanlış anlamayı önlemek için ücretin nasıl ve hangi temele göre hesaplanacağı, hizmet ifasından önce ve yazılı olarak açıkça tanımlanması, hem hizmet alan hem de hizmet veren yönünden faydalı olacaktır<sup>145</sup>.

Şarta bağlı ücret belirlenmemesi kuralı, daha çok denetim faaliyeti ile ilgilenen meslek mensuplarının, denetim faaliyeti sonucuna göre ücret belirlemelerini önlemek amacıyla oluşturulmuştur. Denetim sonucuna bağlanan ücret, denetçi meslek mensubunun tarafsızlığını ve bağımsızlığını engelleyeceğinden meslek ahlakı kuralları ile yasaklanmıştır<sup>146</sup>.

### 2.3.3.6. Meslek Onuru İle Bağdaşmayan Faaliyetler

Meslek mensupları meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunamazlar. Toplumun, meslek mensupları ile ilgili güven ve saygı düşüncelerinin tesis edilmesi ve bozulmadan sürdürülebilmesi için bu kuralın uygulanması önem arz eder. Kuralla ilgili olarak tam olarak tanımlanamasa da SM, SMMM ve YMM çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmelikte meslek onuru ile bağdaşmayan haller ifade edilmiştir. Bunlar<sup>147</sup>:

- Yanında çalıştırdığı kişilere karşı uygunsuz davranışlarda bulunmak,
- Aşırı içki ve kumar düşkünlüğü bulunmak,
- İlgililere bilgi vermemek ya da yanıltıcı bilgi vermek,
- Yasalara göre yapılması yasaklanan işleri yapmaktır.

Yönetmelikte ifade edilenlerin dışında, mesleğin uygulanması ile ilgili yorumlarda aşağıdaki yasadışı kavramlar da meslek onuru ile bağdaşmayan davranışlar olarak nitelendirilmiştir<sup>148</sup>:

- Bir yılın üzerinde hapis cezasını gerektiren yasa dışı davranışlar,
- Müşteriler arasında ırk, din veya cinsiyet ayrımı yapılması,
- Bilerek vergi beyanında bulunulmaması,

<sup>145</sup> <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/07Sempozyum/13.doc>. (04.03.2007).

<sup>146</sup> Güredin, a.g.e., s. 127.

<sup>147</sup> Güredin, a.g.e., s. 127.

<sup>148</sup> Güredin, a.g.e., s. 128.

- Meslek mensubunun kendisi veya müşterisi adına yanlış vergi beyan etmesi,
- Müşteriyi bilerek hatalı vergi beyan etmeye teşvik etme.

### 2.3.3.7. Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı

Meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak haksız rekabete neden olacak durum ve davranışlardan kaçınırlar. Meslek mensupları, başka bir meslek mensubu ile mesleki sözleşmesi devam eden gerçek ve tüzel kişilere mesleki hizmet vermeye girişemezler. Aynı şekilde ücret ve eleman temini gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda bulunamazlar<sup>149</sup>.

Öte yandan meslek mensupları, iş elde etmek için aldatıcı, yanıltıcı ve olmayanı iddia eder nitelikte reklam yapmak suretiyle müşteri elde edemeyecekleri gibi, hile, zorlama, usandırma ve taciz yoluyla da müşterilerine iş talebinde bulunamazlar. Reklam yasağı, geçmişte çok daha katı uygulanıp, her türlü reklam yasaklanmışken, bugün normal yolla yapılan reklamlar uygun olarak nitelendirilmektedir<sup>150</sup>.

### 2.3.3.8. Meslek Unvanı

Kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlik unvanlarının veya bu unvan ve kavramlarla karışma ihtimali olan veya onlara benzer her türlü unvan, ibare ya da remizlerin meslek mensupları dışındaki üçüncü kişiler tarafından kullanılması yasaktır<sup>151</sup>.

Meslek kanunundan hareketle, meslek mensupları yasada kendileri için belirtilen unvanlardan birisini kullanırlar. Birden çok meslek mensubunun çalışmalarını ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirmeleri halinde büro ya da şirketin unvanı yanıltıcı bir şekilde belirlenemez<sup>152</sup>.

<sup>149</sup> [http://www.muhasabenet.net/mesleki\\_rehber.html](http://www.muhasabenet.net/mesleki_rehber.html), (04.03.2007).

<sup>150</sup> Güredin, a.g.e., s. 128.

<sup>151</sup> SM, SMMM, YMM'lik Kanunu, Madde 3.

<sup>152</sup> Güredin, a.g.e., s. 129.



### 2.3.4. Muhasebe Meslek Ahlakına İlişkin Düzenlemeler

Meslek ahlakına yönelik mevcut olan en önemli düzenlemeler Amerika Birleşik Devletleri'ndeki meslek kuruluşları tarafından ortaya konulmuştur. Ayrıca, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC) tarafından da meslek ahlakına yönelik önemli çalışmalar yapılmıştır.

#### 2.3.4.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Yapılan Düzenlemeler

Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe mesleğine ilişkin örgütlenme 1886 yılında "The American Institute of Certified Public Accountants" (AICPA) Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsünün kurulması ile başlamıştır. Ahlak anlamındaki çağdaş yaklaşımlar ise 1970'li yıllarda ortaya çıkmıştır. Bu yıllardan başlayarak bağımsız ve üniversitelere bağlı olmak üzere birçok organizasyon kurulmuştur. Bu örgütler, bireyleri ve örgütleri sorumluluklarını yerine getirirken ahlakın önemi ve rolü konusunda etkilemeyi ve bilgilendirmeyi amaç olarak tespit etmişlerdir<sup>153</sup>.

ABD'de mesleki davranış kurallarının uzun bir tarihi vardır. Meslek ahlakı ile ilgili ilk çalışmalar 1966 tarihli AICPA tarafından yayınlanan "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları" ile başlamıştır. 12 Ocak 1988 yılında yeniden düzenlenen standartlar "Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı" olarak yayınlanmıştır. Yayınlanan bu davranış standartları<sup>154</sup>;

- İlkeler,
- Davranış Kuralları,
- Açıklamalar,
- Ahlaki Hükümler olarak dört bölümden oluşmaktadır.

İlkeler, meslek mensupları tarafından uyulması zorunlu olmayan, ancak ideal standartları ifade eder. Davranış kuralları, uyulması zorunlu minimum davranış standartlarını belirtir. Açıklamalar, AICPA tarafından oluşturulan kuralların yorumlanmasıdır. Son olarak, ahlaki hükümler ise uygulamada meslek ahlakı

<sup>153</sup> Naciye Sözbilir, a.g.e., s.34-35.

<sup>154</sup> Philip G. Cottell ve Terry M. Perlin, **Accounting Ethics: A Practical Guide for Professionals**, Quorum Boks, New York, s.20.

kuralları hakkında AICPA'ya yöneltilen soruların cevaplarının ve açıklamalarının yayınlanması şeklinde meydana gelmiştir.

AICPA'nın mesleki davranış kuralları, ayırım yapılmaksızın aktif olarak çalışmakta olan bütün meslek mensuplarının mesleki sorumluluk performanslarının ortaya konulmasında uygulanır. AICPA tarafından yayınlanan meslek ahlaki standartları iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm 6 adet ilke, ikinci bölüm ise 11 adet kural içermektedir. İlkeler, meslek için teknik standartlar ve etik ilkeler belirlenebilmesini amaç edinmiştir. İlkeler, felsefi yaklaşımla belirlenen ve meslek mensubunca uyması beklenen ideal standartlardır. Kurallar ise, mesleki davranış kurallarının uygulama koşullarını açıklar. Kurallar, tüm meslek mensuplarınca uygulanması zorunlu olan davranışları ortaya koymaktadır<sup>155</sup>.

Genel ahlaki ilkeler aşağıdaki gibi sıralanmıştır. Bunlar<sup>156</sup>:

- Sorumluluklar: Meslek mensuplarının mesleği icra ederken, faaliyetlerinin tamamında müşterilerine ve kamuya karşı olan sorumluluklarını ifade eder.
- Kamu Çıkarı: Meslek mensupları kamu çıkarına uygun hizmet etmeyi taahhüt etmeli, kamu güvenini sağlamak üzere faaliyetlerini sürdürmeli ve meslek sahibi bir uzman gibi hareket etmelidir.
- Dürüstlük: Kamu yararına faaliyetlerde bulunarak tesis edilen kamu güvenini korumak için meslek mensupları faaliyetlerini dürüst bir şekilde yerine getirmelidir.
- Tarafsızlık ve Bağımsızlık: Meslek mensubu, hizmet ettiği kuruluşlarla her türlü çıkar ilişkisinden uzak durmalı, denetim ve tasdik hizmetini yürütürken bağımsızlığını korumalıdır.
- Mesleki Özen Gösterme: Muhasebe uygulamalarında teknik ve ahlaki standartlara göre hareket edilmeli, yetersiz kaldığı durumlarda hizmet kalitesini geliştirmek adına gerekli yardımları almak üzere girişimlerde bulunabilmelidir.

<sup>155</sup> Steven M. Mintz, **Cases in Accounting Ethics and Professionalism**, McGraw Hill, New York, s.5.

<sup>156</sup> Ersin Güredin, a.g.e., s.121-122.

- Hizmetin Kapsamı ve Niteliği: Sunulacak hizmetin kapsam ve niteliğinin belirlenmesi aşamasında meslek mensubu Mesleki Davranış Yasasının ilgili bölümlerini inceleyerek karar vermelidir.

AICPA tarafından oluşturulan kanunun ikinci bölümü ise uyulması zorunlu olan ahlak kurallarına ayrılmıştır. Kurallar şunlardır<sup>157</sup>:

- Kural 101- Bağımsızlık: Muhasebe meslek mensubu, sunduğu hizmetleri mesleğin gerektirdiği standartlar çerçevesinde bağımsız olarak yerine getirmek zorundadırlar.
- Kural 102- Dürüst ve Tarafsız Olma: Tüm meslek mensupları için geçerli olan bu kural hizmetlerin sunulmasında kurul tarafından oluşturulan standartların gerektirdiği şekilde dürüst davranılmasını ve tarafsız olunmasını zorunlu kılar. Meslek mensubu, hizmetlerinde dürüstlük ve tarafsızlığı sürekli hale getirmeli, çıkar çatışmalarına taraf olmamalı ve bilerek yanlış anlaşılmalara müsaade etmemelidir.
- Kural 201- Genel Standartlar: Üyeler, kurul tarafından vücuda getirilen aşağıdaki standartlara ve yorumlara uymalıdır. Bu standartlar;
  - Üyelerin mesleki hizmetleri tam anlamıyla yerine getirebileceklerinin göstergesi olan *mesleki yeterlilik*,
  - Mesleki hizmetlerin hazırlanmasındaki dikkati ortaya koyan *mesleki özen*,
  - Sunulacak hizmetlerin layıkıyla planlanmasını ve denetlenmesini ifade eden *planlama ve denetleme*,
  - Herhangi bir mesleki hizmet ile ilgili birtakım sonuçlara ulaşmak ve öneriler sunmak için gerekli olan *yeterli ve geçerli bilgidir*.
- Kural 202- Standartlara Uyuma: Denetim, yönetim danışmanlığı, vergileme ve diğer mesleki hizmetleri yerine getiren üyeler, mesleki faaliyetleri icra ederken ilgili mesleki kuruluş tarafından yayınlanan standartlara uymak zorundadır.

<sup>157</sup> Alvin A. Arens ve James K. Loebbecke, **Auditing: An Integrated Approach**, Seventh Edition, New Jersey, 1997, s.80-93, <http://www.aicpa.org/about/code/index.html>, (08.03.2006).

- Kural 203- Muhasebe İlkeleri: Devlet Muhasebesi ve Muhasebe Standartları Kurullarınca yayınlanmış Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri vb... ilkeler olup tüm muhasebeciler tarafından uyulması gereken kurallardır.
- Kural 301- Müşteri Bilgilerinin Gizliliği: Müşterinin izni olmadan meslek mensubunun edindiği bilgileri açıklamama sorumluluğunu ifade eder. Ancak meslek mensubu, resmi kurum ve kuruluşlar tarafından tebliğ edilen mahkeme kararlarına 202. ve 203. kurallar çerçevesinde uymak ve edindiği bilgileri ilgili kişilere sunmak zorundadır.
- Kural 302- Şartlı Ücret: Meslek mensupları, müşterilerin gerçek durumun çarpıtılması amacıyla teklif ettikleri ücretleri hiçbir zaman kabul etmemelidir.
- Kural 501- Uygun Olmayan Davranışlar: Meslek mensupları, mesleğin şeref ve onuru ile bağdaşmayan herhangi bir davranışta bulunmamalı, meslek adını ve dürüstlüğü zedeleyen davranışlardan kaçınmalıdır.
- Kural 502- Reklam ve Diğer Talep Biçimleri: Bir kamu muhasebecisi, yanlış, aldatıcı ve yanıltıcı reklamları kullanarak müşteri arama yöntemini seçmemelidir. Ayrıca, baskı uygulayarak, taciz ederek ve dolandırıcılık yaparak müşteri kazanma çabaları da yasaktır.
- Kural 503- Komisyon ve Başvuru Ücretleri: Hiçbir meslek mensubu müşterilerine bir mal veya hizmet önerdikleri için, müşterilerinin tedarik ettiği mal ve hizmetleri başkalarına önerdikleri için veya bir başka meslektaşını tavsiye etmek için müşterilerinden komisyon ve benzeri ücret talebinde bulunamaz.
- Kural 505- Örgütlenme Şekli ve İsim: Meslek mensubu, kanunların ve ilgili düzenlemelerin öngördüğü üzere, bir işletme kurarak mesleği icra edemez.

ABD'deki bu düzenlemeler, şirket skandallarının yaşanmasına engel olamamış, bu da meslek ahlakının sorgulanmasına neden olmuştur. En çok dikkat çeken skandallardan birisi olan Enron olayı, halka açık bir şirketin kendisini olduğundan daha kârlı göstermesi ve bunu yaparken bazı denetim şirketlerinden yardım alması sonucu oluşmuştur. Borçlarını bilançoya yansıtmadan büyümeye

devam eden şirketin hisse senetleri sunî bir şekilde değerlendirilmiş ve denetim firmaları da bu duruma göz yummuştur. Enron olayı ünlü denetim şirketi Andersen'in sonu olmuştur.

ABD gibi bilgiye ulaşmak için sınırsız imkânların olduğu bir ülkede bile meslek ahlakına aykırı davranışların bu seviyede ortaya çıkması, gelişmekte olan ülkelerin gerekli düzenlemeleri yapmaları için bir ihtar niteliğinde olmalıdır<sup>158</sup>.

### 2.3.3.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

IFAC, ulusal muhasebe örgütlerinin uluslararası platformda bir araya gelerek oluşturdukları bir kurumdur. 1977 yılında kurulan IFAC, muhasebe mesleğinin dünya çapında ve ortak standartlarla uyumlu bir şekilde gelişmesini ve genişlemesini amaç edinmiştir. Bu amaç doğrultusunda, kendi üyeleri ve diğer muhasebe meslek örgütleri ile işbirliği içinde, teknik, etik ve eğitim konularında temel oluşturacak standartlar belirleyip uluslararası muhasebe mesleğinin gelişmesi için çalışmalarını yürütmektedir<sup>159</sup>.

Dünya çapında kurulmuş bir muhasebe örgütü olan IFAC'ın misyonu, kamu çıkarını sağlama doğrultusunda sürekli yüksek kalitede hizmet üretebilmek için mesleği geliştirmek ve yüceltmektir. Bütün muhasebecileri sorumluluklarını ortaya koymak, mesleği icra ederken yol gösterecek mesleki ve ahlaki kılavuzlar geliştirmek, mevcut olan ve gelecekte de olması beklenen üye kuruluşları yönlendirmek üzere meslekle ilgili konularda liderlik yapmak gibi önemli roller üstlenmiştir<sup>160</sup>.

IFAC, misyonunu yerine getirme çalışmalarında bir takım değerlere öncelik vermektedir. Bunlar şu şekilde açıklanabilir<sup>161</sup>:

<sup>158</sup> Cengiz Toraman, "Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği", **Mali Çözüm Dergisi**, (2002), s.169.

<sup>159</sup> Ercan Beyazıt ve Orhan Çelik, "Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Mesleğin Yeterliliğinin Ölçülmesi ve Bu Konudaki IFAC Kuralları", **VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Belek, (16 – 20 Nisan 2003), s.38.

<sup>160</sup> Ahmet K. Köse ve Fatih Yılmaz, "Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC'ın Mesleki Kuralları", **VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Belek, (16 – 20 Nisan 2003), s.18, Aylin Poroy, "Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 7, (Temmuz 2000), s.27.

<sup>161</sup> [www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr), (20.03.2007).

- Kamu Yararına Hizmet Etmek: IFAC; denetim, eğitim, ahlak ve kamu sektörü finansal raporlama konularında standartlar geliştirme yoluyla, kamu yararına hizmet etmeye gayret göstermektedir.

- Üye Kuruluşlar Arasında İşbirliği Sağlama: IFAC, meslek mensuplarının tüm dünyada, yeterlilik ve dürüstlük sağlamaları için, üye örgütlerle yakın işbirliği içinde olur ve muhasebecilerin yüksek kalitede hizmet verebilme gayretlerini destekler.

- Uluslararası Muhasebe Mesleğini Sahiplenme ve Sözcü Olma: IFAC, uluslararası mesleğin birincil sözcüsüdür ve geniş bir yelpazedeki kamu çıkarları sorunları hakkında söz söyleme sahibidir

IFAC bünyesinde oluşturulan komitelerden birisi olan meslek ahlakı komitesi 1990 yılında başladığı çalışmalar sonucunda 1992 yılında “Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları” yönergesini yayınlamıştır. Söz konusu yönerge 1998, 2000 ve son olarak 2005 yıllarında gözden geçirilerek yeniden yayınlanmıştır<sup>162</sup>.

IFAC’ın oluşturduğu “Profesyonel Muhasebeciler İçin Meslek Ahlakı Kuralları” 2000 yılında revize edildiği hali ile 3 ana bölüm ve 18 alt bölümden oluşmaktaydı. 2005 yılında yeniden düzenlenen kurallar yine 3 ana bölüm ve 22 alt bölüm halinde yayınlanmıştır. Kuralların 1. bölümü tüm profesyonel muhasebecilerin uyması gereken kurallarla ilgili genel uygulamayı açıklayan 6 kuraldan oluşmuştur. 2. bölüm serbest çalışan meslek mensuplarının uyması gereken 10 adet kuralı içermektedir. Son bölüm ise bağımlı çalışan meslek mensupları için geliştirilmiş olan 6 kuraldan oluşmuştur. Meslek mensupları için IFAC tarafından geliştirilen meslek ahlakı kuralları aşağıda sıralanmıştır<sup>163</sup>:

---

<sup>162</sup> [www.ifac.org](http://www.ifac.org), (20.03.2007).

<sup>163</sup> [www.ifac.org](http://www.ifac.org), (20.03.2007).

- |  |   |  |
|--|---|--|
| Tüm<br>Profesyonel<br>Muhasebeciler<br>İçin  | } | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Giriş ve Temel Prensipler</li> <li>2. Dürüstlük</li> <li>3. Nesnellik</li> <li>4. Mesleki Yeterlilik ve Özen</li> <li>5. Gizlilik</li> <li>6. Mesleki Davranış</li> </ol>  |
| Serbest Çalışan<br>Meslek<br>Mensupları İçin | } | <ol style="list-style-type: none"> <li>7. Giriş</li> <li>8. Mesleki Görevlendirme</li> <li>9. Menfaat Çatışmaları</li> <li>10. İkincil Görüşler</li> <li>11. Ücretler ve Diğer İstihkaklar</li> <li>12. Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması</li> <li>13. Hediyeler ve Konukseverlik</li> <li>14. Müşteri Varlıklarının Muhafazası</li> <li>15. Nesnellik – Bütün Hizmetlerde</li> <li>16. Bağımsızlık – Sözleşme Güvencesi</li> </ol> |
| Bağımlı<br>Çalışan Meslek<br>Mensupları İçin | } | <ol style="list-style-type: none"> <li>17. Giriş</li> <li>18. Potansiyel Çatışmalar</li> <li>19. Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması</li> <li>20. Yeterli Uzmanlık Seviyesi ile Hareket Etme</li> <li>21. Finansal Çıkarlar</li> <li>22. Teşvik</li> </ol>   |

IFAC ile AICPA'nın meslek ahlakı kuralları genel çerçeveleri itibarı ile birbirine büyük ölçüde benzemektedir. IFAC kurallarının uluslararası alanda hazırlanmış olması AICPA'nın kurallarından farklılaşmasını da beraberinde getirmiştir<sup>164</sup>.

<sup>164</sup> [www.ifac.org](http://www.ifac.org), (20.03.2007).

### 2.3.3.3. Türkiye Mevzuatında Meslek Ahlakına İlişkin Yapılan Düzenlemeler

Türkiye’de muhasebe mesleğini düzenleyen yasa ve yönetmelikler incelendiğinde, meslek ahlakı kurallarını inceleyen düzenlemelerin olduğu görülmektedir. Ancak meslek ahlakı kuralları için oluşturulmuş ayrı bir kanun ya da yönetmelik yoktur. Var olan yasa ve yönetmeliklerin içinde meslek ahlakı ile ilgili genel nitelikteki başlıklara yer verilmiştir<sup>165</sup>.

Ülkemizde muhasebe meslek ahlakı ile ilgili ilke ve kurallar Sermaye Piyasası Yasası’nda, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tebliğlerinde, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası’nda ve Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmelikte, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’nin disiplin yönetmeliğinde, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Denetim Standartlarında dağınık bir biçimde yer almaktadır<sup>166</sup>.

3568 Sayılı meslek yasasının ikinci bölümü, meslek mensubunun çalışma usul ve esasları, meslek ahlakına ilişkin kavramları incelemiştir. 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 1 ve 16 no’lu tebliğleri de meslek ahlakı ile ilgili bazı konuları içermektedir. Meslek ahlakı ile ilgili mevzuatımızda ortaya konulmuş standart, ilke ya da prensipler seti olmaması mesleğin standartlaşmasını engellemektedir. Türkiye Muhasebeciler Odaları Birliği (TÜRMOB) 18 Ekim 2001 tarih ve 24557 Sayılı resmi gazetede Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararını yayınlamak sureti ile standartlaşmanın sağlanması anlamında önemli bir adım atmıştır<sup>167</sup>.

SPK tarafından yayınlanan “Sermaye Piyasasında Denetim” hakkındaki 16 sayılı tebliğde denetçilerde aranan birtakım özellikler sıralanırken meslek ahlakı ve moral değerlerle ilgili olan bir takım hükümlere de yer verilmiştir.

<sup>165</sup> Güredin, a.g.e., s.119.

<sup>166</sup> Selçuk Uslu, “Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Alanya, (30 Nisan – 4 Mayıs 1997), s.29, Düzmen, a.g.e., s.45.

<sup>167</sup> Seval Kardeş Selimoğlu, “Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 76 (Özel Sayı), (Kasım 2006), s.449-450.



- 8. maddede mesleki yeterlilik,
- 9. maddede bağımsızlık ilkeleri,
- 12. maddede mesleki özen ve titizlik,
- 13. maddede ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı,
- 14. maddede reklam yasağı,
- 15. maddede sır saklama yükümlülüğü,
- 16. maddede karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet,
- 17. maddede ekip çalışmasında görev, yetki ve sorumluluk dağılımı

konuları incelenmiştir.

3568 sayılı “Meslek Yasası” ahlak ve moral değerlerle ilgili bir takım hükümleri incelemiştir.

- 43. madde Meslek Sırları: Kamu muhasebecilerinin işleri gereği öğrendikleri bilgileri izinsiz yayınlamayacaklarını ifade eder.

- 44. madde Reklam Yasağı: İş elde edebilmek için reklam yapmak meslek mensuplarına yasaklanmıştır.

- 45. madde Yasaklar: Meslek mensubunun bağımsızlığını vurgulayan madde mesleğin icra biçimini ortaya koymaktadır.

- 46. madde Ücret: Belirlenen asgari ücretin altında ücret belirleyerek meslek mensubunun haksız rekabet yaratamayacağını ifade eder<sup>168</sup>.

Ayrıca, 03.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan SM, SMMM ve YMM’lerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelikte de meslek ahlakı ile ilgili ilkeler ortaya konulmuştur. Yönetmeliğe göre meslek ahlakını oluşturmaya yönelik düzenlemeler maddeler halinde açıklanmıştır<sup>169</sup>.

- Meslek Unvanı ve Yeterlilik İlkesi: Meslek mensupları meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmek zorundadırlar.

- Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık: Meslek mensuplarının mesleki konulardaki çalışmalarında başarıya ulaşmaları dürüst, güvenilir ve tarafsız olmaları ile mümkündür.

<sup>168</sup> Uslu, a.g.e., s.30.

<sup>169</sup> Süleyman Uyar, “Muhasebe Mesleğinde Etik İlgili Düzenlemeler”, <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001>, (23.03.2007).

- Sır Saklama: Meslek mensupları mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları açıklayamazlar; ancak, adli yargıya göre suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması zorunludur.

- Sorumluluk: Meslek mensupları mesleği ifa ederken topluma ve devlete karşı sorumluluk taşırlar.

- Bağımsızlık: Meslek mensupları çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkta yürütürler.

- Haksız rekabet: Meslek mensupları yönetmeliğin 10. maddesine göre haksız rekabet içinde olamazlar. Mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak haksız rekabete neden olacak durum ve davranışlardan kaçınırlar.

- Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Haller: Meslek mensubunun yanında çalıştırdığı kişilere karşı uygunsuz davranışlarda bulunması, aşırı içki ve kumar düşkünlüğü ile tanınması, kanunlara göre yapılması yasak olan işlerden herhangi birini yapması ve meslektaşlarına, müşterilerine ve kanunlara göre bilgi vermek zorunda olduğu kişi ve kuruluşlara bilgi vermemesi veya kasten yanıltıcı bilgi vermesi meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan hallerdir ve ahlaki açıdan yasaklanmıştır.

- Ticari Faaliyette Bulunmama: 43. maddeye göre meslek mensupları, TTK'na göre tacir veya esnaf sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunmazlar.

- Hizmet Akdi ile Çalışmama: Meslek mensupları gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar.

- Reklam Yasağı: Meslek mensupları iş elde etmek için açık veya kapalı, dolaylı veya dolaysız yöntemlerle reklam yapamazlar ve yaptırılmazlar.

- En Az Ücretin Karşısında İş Kabul Edememe: Meslek mensubu belirlenen asgari ücret miktarının altında iş kabul edemez, bunun üzerinde ücret meslek mensubu ile iş sahipleri arasında serbestçe belirlenebilir.

Ülkemiz mevzuatında meslek ahlakı ile ilgili sayılabilecek bir diğer düzenleme de 31.10.2000 tarihinde 24216 sayılı Resmi Gazete ile yayınlanan SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu Disiplin Yönetmeliğidir. Çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelikte ifade edilen meslek ahlakı ile ilgili kuralların

uygulanmasında, kuraldışı durumların belirtilmesi ve kuraldışı davranışlara verilecek cezaların ortaya konulması amacı ile yayınlanmıştır<sup>170</sup>.

Ülkemizde var olan mevzuat hükümlerinde meslek ahlakına ilişkin ilke ve kurallar Tablo 2.2.'de gösterilmiştir<sup>171</sup>.

---

<sup>170</sup> Yıldız Akbulut, “Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı 1, (Nisan 1999), s. 138.

<sup>171</sup> Güredin, a.g.e., s.120.

**Tablo 2.2.** Ülkemizde Yasa ve Tebliğlerde Yer Alan Meslek Ahlakı Kurallarının Dağılımı

<b>İLKE VE DAVRANIŞ KURALLARI</b>	<b>3568 Sayılı Yasa</b>	<b>SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik</b>	<b>Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğ No:16</b>
BAĞIMSIZLIK	Mad. 45 Yasaklar (altında)	Mad. 6 Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık Mad. 9 Bağımsızlık Mad. 39 Tasdik Edemeyeceği İşler (altında) Mad. 44 Hizmet Akdi ve Çalışmama Mad. 47 Meslekte Bağdaşan İşler	Mad. 10 Bağımsızlık İlkesi Mad. 11 Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar
DÜRÜSTLÜK, GÜVENİLİRLİK, TARAFSIZLIK		Mad. 6 Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık Mad. 8 Sorumluluk (altında)	Mad. 12 Mesleki Özen ve Titizlik (altında)
GENEL STARDARTLAR, STANDARTLARA UYUM, MUHASEBE İLKELERİNE UYUM		Mad. 4 Meslek unvanı ile Yeterlilik İlkesi Mad. 6 Dürüstlük, Güvenilirlik, Tarafsızlık Mad. 53 Denetim Planlaması	Mad. 7 Mesleki Yeterlilik Mad. 12 Mesleki Özen ve Titizlik (altında) Mad. 16 Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet Mad. 20 Görev Kabulünde Sorumluluk Mad. 22 Bağımsız Den. Söz. Önvesinde Dikkat Edilecek Hususlar (altında)
SIR SAKLAMA	Mad. 43 Meslek Sırları	Mad. 7 Sır Saklama	Mad. 15 Sır Saklama Yükümlülüğü
ŞARTA BAĞLI ÜCRET			Mad. 11 Sık C
MESLEK VE MESLEK ONURU İLE BAĞDAŞMAYAN FAALİYETLER	Mad. 45 Yasaklar (altında)	Mad. 42 Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Haller Mad. 43 Ticari Faaliyette Bulunamama	Mad. 13 Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyetler
REKLAM YASAĞI	Mad. 44 Reklam Yasağı	Mad. 45 Reklam Yasağı	Mad. 14. Reklam Yasağı
KOMİSYON ALMA			Mad. 16 (Kısmen ve dolaylı)
UNVAN KULLANMA VE ŞİRKETLEŞME	Mad. 3 Meslek Unvanı Mad. 45 Yasaklar	Mad. 11 Başvurma Mad. 13 Ortaklık Bürosu	Mad. 3 Kuruluş Şartları

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. KARS İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

Muhasebe meslek elemanlarının uluslararası ve ulusal bağlamda belirlenen ahlak ilkelerine duyarlılık düzeyinin araştırılması amaçlanan bu çalışmanın uygulama kısmında, araştırmanın amacı ve yöntemine ilişkin bilgiler verildikten sonra, kavramsal çerçeveden hareketle oluşturulan değişkenler, yapılan anket çalışmasından elde edilen cevaplar ışığında istatistiksel açıdan test edilerek değerlendirilmiştir.

#### 3.1. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Çalışmanın ana kütesini, Kars ili merkezinde aktif faaliyette bulunan, Kars Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı muhasebe meslek elemanları oluşturmaktadır. Araştırma örneklemini sadece Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanıyla faaliyet gösteren meslek elemanlarından oluşmaktadır. Yeminli Mali Müşavirler ve bir kurum ya da kuruluşa bağlı olarak faaliyet gösteren meslek elemanları araştırma kapsamı dışında tutulmuşlardır.

Bu doğrultuda, Kars ili merkezinde bulunan 15 Serbest Muhasebeci ve 8 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ile yüz yüze görüşmek suretiyle toplam 23 adet anket yapılmıştır. Anketlerin geri dönüş oranı % 100 olarak gerçekleşmiştir.

#### 3.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın veri tabanının oluşturulmasında, belirlenen değişkenler doğrultusunda hazırlanan bir anket formu kullanılmıştır. Kullanılan anket, belirlenen değişkenleri içeren önermelerden oluşan 5'li Likert Ölçeği formundadır.

Hazırlanan anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, ankete katılan meslek elemanlarının meslek unvanı, cinsiyeti, yaşı, eğitim durumu, defter sayısı,

gelir düzeyi ve mesleki tecrübesi gibi demografik özellikleri tanımlanmaktadır. Anketin ikinci bölümünde ise, meslek ahlakı kapsamındaki değişkenleri ifade eden 27 adet önerme cümlesi oluşturulmuştur.

### 3.2.1. Araştırmanın Değişkenleri

Araştırmanın değişkenlerini çalışmanın önceki bölümünde de ifade edilen, ülkemiz mevzuatında dağınık olarak yer alan ve muhasebe meslek ahlakı ilkeleri olarak ifade edilen 7 adet kavram oluşturmaktadır. Bu değişkenler:

- Bağımsızlık,
- Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık,
- Genel Standartlar, Standartlara Uyum ve Muhasebe İlkelerine Uyum,
- Sır Saklama,
- Şarta Bağlı Ücret,
- Meslek ve Meslek Onuru İle Bağdaşmayan Faaliyetler,
- Reklam Yasağı ve Haksız Rekabettir.

Hazırlanan anket formundaki 27 adet önermeden; 4 adedi bağımsızlık, 4 adedi dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, 3 adedi genel standartlar, standartlara uyum ve muhasebe ilkelerine uyum, 2 adedi sır saklama, 3 adedi şarta bağlı ücret, 7 adedi meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetler ve 4 adedi reklam yasağı ve haksız rekabet boyutlarını yansıtır şekilde düzenlenmiştir.

### 3.2.2. Araştırmanın Analiz Yöntemi

Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde, SPSS for Windows 10.0 paket programı kullanılmıştır. Yapılan bütün analizlerde aksi belirtilmedikçe güven düzeyi %95 kabul edilmiştir.

Araştırmanın hipotezleri test edilirken, bağımsız örneklem için “tek faktörlü varyans analizi” (One-Way ANOVA) ve Pearson Korelasyon Analizi (Pearson Corelation) uygulanmıştır.

Araştırmada oluşturulan önermelerin güvenilirliklerini test için Alfa katsayısı (coefficient alpha) hesaplanmış; test sonucunda  $\alpha = 0,9401$  değerine ulaşılmıştır.

### 3.3. Araştırmanın Hipotezleri

Çalışmada, öncelikle 8 hipotez ele alınmaktadır. Bu hipotezlerin test edilmesinden sonra, korelasyon analizinin sonuçlarından hareketle, aralarında ilişki bulunan boyutlar belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırmanın temel hipotezleri aşağıdaki gibidir:

**H<sub>i</sub>:** Meslek mensuplarının unvanlarına göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeyleri farklılaşmaktadır.

**H<sub>ii</sub>:** Meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeyleri farklılaşmaktadır.

**H<sub>iii</sub>:** Meslek mensuplarının eğitim seviyelerine göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeyleri farklılaşmaktadır.

**H<sub>iv</sub>:** Meslek mensuplarının defter sayılarına göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeyleri farklılaşmaktadır.

**H<sub>v</sub>:** Meslek mensuplarının gelir seviyesine göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeyleri farklılaşmaktadır.

**H<sub>vi</sub>:** Meslek mensuplarının tecrübelerine göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeyleri farklılaşmaktadır.

**H<sub>vii</sub>:** Meslek mensuplarının yaşlarına göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeyleri farklılaşmaktadır.

**H<sub>viii</sub>:** Ahlak ilkeleri boyutları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

#### 3.3.1. Ankete Katılanların Demografik Özellikleri

Ankete katılan meslek mensuplarının demografik özellikleri Tablo 3.1’de özetlenmiştir.

**Tablo 3.1.** Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

<b>Demografik Özellik</b>	<b>Frekans</b>	<b>Oran (%)</b>
<b>1. Cinsiyet</b>		
Kadın	3	13
Erkek	20	87
<b>2. Meslek Unvanı</b>		
SM	15	65,2
SMMM	8	34,8
<b>3. Yaş</b>		
20 – 30 arası	1	4,3
31 – 40 arası	10	43,5
41 – 50 arası	9	39,1
50'den fazla	3	13,1
<b>4. Eğitim Düzeyi</b>		
Ortaöğretim	4	17,4
Önlisans	3	13,1
Lisans	15	65,2
Yükseklisans	1	4,3
Doktora	0	0,0
<b>5. Defter Sayısı</b>		
1 – 25	3	13,1
26 – 50	2	8,7
51 - 75	7	30,4
75'den fazla	11	47,8
<b>6. Mesleki Tecrübe</b>		
0 – 5 yıl	3	13,1
6 – 10 yıl	7	30,4
11- 15 yıl	4	17,4
15 yıldan fazla	9	39,1

Anket kapsamındaki meslek elemanlarının cinsiyet dağılımı %13 kadın (3 kişi) ve %87 Erkek (20 kişi) şeklinde gerçekleşmiştir .

Meslek elemanlarının meslek unvanlarına göre ayrımında, % 65,2 oranıyla Serbest Muhasebecilik unvanına haiz olan meslek elemanı sayısı 15'tir. 8 meslek mensubunun ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanıyla faaliyetlerini sürdürdüğü belirlenmiştir ve oranı % 34,8'dir.

Ankete katılan meslek mensuplarının yaş dağılımı incelendiğinde 10 meslek mensubunun % 43,5 ile 31 – 40 yaş aralığında olduğu belirlenmiştir. Diğer meslek mensuplarının ise % 39,1 oran ve 9 kişi ile 41 – 50 yaş aralığında, % 13,1 oran ve 3



kişi ile 50’den fazla yaş grubunda ve % 4,3 oran ve 1 kişi ile 20 – 30 yaş aralığında oldukları tespit edilmiştir.

Meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre dağılımları şu şekilde gerçekleşmiştir. Lisans mezunu % 65,2 (15 kişi), ortaöğretim mezunu % 17,4 (4 kişi), önlisans mezunu % 13,1 (3 kişi) ve yüksek lisans mezunu % 4,3 (1 kişi). Ankete katılan meslek mensupları içinde doktora öğrenimi görmüş olan yoktur.

Defter sayısı dağılımında meslek mensuplarının % 47,8’inin (11 kişi) 75’den fazla defteri, % 30,4’ünün (7 kişi) 51 – 75 arasında defteri, % 13,1’inin (3 kişi) 1 – 25 arasında defteri ve % 8,7’sinin (2 kişi) 26 – 50 arasında defteri olduğu tespit edilmiştir.

Anket kapsamındaki meslek mensuplarının deneyimlerinin % 39.1 oranında 15 yıldan fazla olduğu görülmektedir. Deneyimleri 6 – 10 yıl arasında olan meslek mensuplarının oranı % 30.4, 11 – 15 yıl arasında deneyime sahip olan meslek mensuplarının oranı ise % 17.4 düzeyindedir. Deneyimi 0 – 5 yıl arasında olan meslek mensubu oranı % 13,1 olarak gerçekleşmiştir.

### 3.3.2. Ahlak İlkeleri Boyutlarının ve Anket Sorularının Analizi

Araştırma kapsamında mevzuat hükümleri doğrultusunda belirlenen ahlak ilkeleri boyutlarının ortalamaları ve standart sapmaları Tablo 3.2’de yer almaktadır.

**Tablo 3.2.** Ahlak İlkeleri Boyutlarının Ortalama ve Standart Sapmaları

Boyutlar	Değişken Sayısı	Değişken Ortalamaları	Standart Sapma
Bağımsızlık	4	4,1196	0,5680
Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık	4	4,2826	0,7083
Genel Standartlar, Standartlara Uyum ve Muhasebe İlkelerine Uyum	3	4,2464	0,6213
Reklam Yasağı ve Haksız Rekabet	4	4,3696	0,7865
Sır Saklama	2	4,5870	0,5570
Şarta Bağlı Ücret	3	4,3768	0,5533
Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetlerde Bulunmama	7	4,3540	0,5680

Bütün boyutlar bir bütün olarak değerlendirildiğinde, ahlak ilke boyutlarının ortalamalar açısından “iyiye yakın” duyarlılık düzeylerini işaret ettiği

gözenmektedir. Bununla birlikte, ahlak ilke boyutlarından sır saklama, şarta bağlı ücret ve reklam yasağı ve haksız rekabet boyutlarına ilişkin, “değişken ortalamaları değerlerinin”, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, genel standartlar, standartlara uyum ve muhasebe ilkelerine uyum, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunmama ve bağımsızlık boyutlarına oranla daha iyi dereceleri ifade ettiği de görülmektedir.

Sır saklama boyutunu temsil eden sorulara verilen cevapların ortalamaları, 4,5870 ile en yüksek seviyededir. Bu oran anket çerçevesinde değerlendirildiğinde “sır saklama” boyutu ile ilgili meslek mensuplarının ahlak ilkelerine duyarlılık düzeylerinin “çok iyiye yakın” seviyede yoğunlaştığını diğer bir ifade ile meslek mensuplarının bu boyuta ilişkin cevaplarının “kesinlikle katılıyorum” düzeyinde yoğunlaştığını ifade etmek mümkündür. Ortalamalar ortaya koyduğu veriler bağlamında en düşük ortalama değer, 4,1196 ile “bağımsızlık” boyutuna aittir. Bu durumda meslek mensuplarının sorumluluk boyutuna ilişkin duyarlılık düzeylerinin, “iyi” seviyelerinde olduğu yani bu boyuta ilişkin cevapların “katılıyorum” düzeyinde yoğunlaştığı ancak, diğer boyutlara nazaran duyarlılık düzeyinin daha düşük olduğu söylenebilir.

Standart sapmalar da yapılan analizi destekler nitelikte gerçekleşmiştir. En düşük standart sapma 0,5533 ile “şarta bağlı ücret” boyutunda saptanmıştır. “Sır saklama” boyutunun standart sapması da 0,5570 olarak gerçekleşmiştir. Diğer boyutlara ilişkin standart sapmalar da kabul edilebilir nitelikte olmalarına rağmen “sır saklama” ve “şarta bağlı ücret” boyutlarına nazaran daha yüksek değerlerde gerçekleşmiştir.

Bir bütün olarak boyutların ortalama ve standart sapmalarını inceledikten sonra, her bir boyuta ilişkin soruların analizini yapmak gerekecektir. Buradan hareketle aşağıdaki tablolarda sırasıyla her boyuta ilişkin sorular gruplandırılmış ve her sorunun ortalaması, standart sapması ve frekans ve yüzde dağılımı verilmiştir.

**Tablo 3.3.** Meslek ve Meslek Onuru İle Bağdaşmayan Faaliyetlerde Bulunmama Boyutuna İlişkin Soruların Analizi

Soru	Ortl.	Std. Sap.	Cevaplar									
			5		4		3		2		1	
			Frek.	%	Frek.	%	Frek.	%	Frek.	%	Frek.	%
<b>S1</b>	4,783	0,422	18	78,3	5	21,7	0	0	0	0	0	0
<b>S2</b>	4,739	0,449	17	73,9	6	26,1	0	0	0	0	0	0
<b>S3</b>	4,261	0,752	9	39,1	12	52,2	1	4,3	1	4,3	0	0
<b>S4</b>	4,348	0,775	11	47,8	10	43,5	1	4,3	1	4,3	0	0
<b>S5</b>	4,174	1,073	11	47,8	8	34,8	2	8,7	1	4,3	1	4,3
<b>S6</b>	4,304	1,063	13	56,5	7	30,4	1	4,3	1	4,3	1	4,3
<b>S7</b>	3,870	1,014	6	26,1	12	52,2	1	4,3	4	17,4	0	0
<b>Genel</b>	4,354	0,568										

Tablo 3.3.’te “meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunmama” boyutuna ilişkin soruların analizi gösterilmiştir. Genel olarak boyuta ilişkin sorulara verilen cevapların frekans dağılımı incelendiğinde 5 ve 4 yani “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” düzeylerinde yoğunlaşma olduğu söylenebilir. Öte yandan, boyutun genel ortalamasını 4,354 olması ve standart sapmanın 0,568 olarak gerçekleşmesi de cevapların “katılıyorum” seviyesinde gerçekleştiğini desteklemektedir. Buradan hareketle ankete katılan meslek mensuplarının “meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunmama” boyutuna ilişkin cevaplarından, onların bu boyuta duyarlılıklarının “katılıyorum” seviyesinin üzerinde gerçekleştiği söylenebilir.

**Tablo 3.4.** Bağımsızlık Boyutuna İlişkin Soruların Analizi

Soru	Ortl.	Std. Sap.	Cevaplar									
			5		4		3		2		1	
			Frek.	%	Frek.	%	Frek.	%	Frek.	%	Frek.	%
<b>S8</b>	4,000	1,087	10	43,5	6	26,1	4	17,4	3	13,0	0	0
<b>S9</b>	4,174	1,073	11	47,8	8	34,8	2	8,7	1	4,3	1	4,3
<b>S10</b>	4,217	0,951	11	47,8	8	34,8	2	8,7	2	8,7	0	0
<b>S11</b>	4,087	0,996	9	39,1	10	43,5	1	4,3	3	13,0	0	0
<b>Genel</b>	4,120	0,715										

Bağımsızlık boyutuna ilişkin soruların analiz edildiği Tablo 3.4.’te de görüleceği üzere 8, 9 ve 10. sorulara ilişkin cevaplar “kesinlikle katılıyorum”



“Genel standartlar, standartlara uyum ve muhasebe ilkelerine uyum” boyutuna ilişkin değerlerin ortaya konulduğu Tablo 3.6., boyuta ilişkin cevapların genel olarak 4,246 ortalama ve 0,621 standart sapma değerleri ile “katılıyorum” seviyesine yakın olduğunu göstermiştir. Boyuta ilişkin sorulara verilen cevaplar “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” seviyelerinde yoğunlaşmıştır. Bu analiz sonuçları doğrultusunda meslek mensuplarının boyuta ilişkin duyarlılık düzeylerinin “katılıyorum” seviyesinde ve yüksek bir değerde olduğu söylenebilir.

**Tablo 3.7.** Sır Saklama Boyutuna İlişkin Soruların Analizi

Soru	Ortl.	Std. Sap.	Cevaplar									
			5		4		3		2		1	
			Frek.	%	Frek.	%	Frek.	%	Frek.	%	Frek.	%
<b>S19</b>	4,652	0,487	15	65,2	8	34,8	0	0	0	0	0	0
<b>S20</b>	4,521	0,731	14	60,9	8	34,8	0	0	1	4,3	0	0
<b>Genel</b>	4,587	0,557										

Boyutlar grubunun en yüksek ortalama değerine sahip olan “sır saklama” boyutuna ilişkin sorulara verilen cevaplar ağırlıklı olarak “kesinlikle katılıyorum” seviyesinde toplanmıştır. Standart sapmanın da düşük seviyelerde olması analiz sonucunu destekler niteliktedir. Meslek mensuplarının genel olarak “sır saklama” boyutuna ilişkin duyarlılıklarının “kesinlikle katılıyorum” seviyesi ile birlikte çok yüksek düzeyde olduğunu ifade etmek mümkündür.

**Tablo 3.8.** Şarta Bağlı Ücret Boyutuna İlişkin Soruların Analizi

Soru	Ortl.	Std. Sap.	Cevaplar									
			5		4		3		2		1	
			Frek.	%	Frek.	%	Frek.	%	Frek.	%	Frek.	%
<b>S21</b>	4,435	0,662	12	52,2	9	39,1	2	8,7	0	0	0	0
<b>S22</b>	4,261	0,864	10	43,5	11	47,8	0	0	2	8,7	0	0
<b>S23</b>	4,435	0,728	12	52,2	10	43,5	0	0	2	8,7	0	0
<b>Genel</b>	4,377	0,553										

Tablo 3.8.’de “şarta bağlı ücret” boyutuna ilişkin sorularla ilgili analiz sonuçları verilmiştir. Genel olarak boyuta ilişkin sorulara verilen cevapların frekans

dağılımı incelendiğinde 5 ve 4 yani “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” düzeylerinde yoğunlaşma olduğu söylenebilir. Öte yandan, boyutun genel ortalamasını 4,337 olması ve standart sapmanın 0,553 olarak gerçekleşmesi de cevapların “katılıyorum” seviyesinde gerçekleştiğini desteklemektedir. Buradan hareketle ankete katılan meslek mensuplarının “şarta bağlı ücret” boyutuna ilişkin cevaplarından, onların bu boyuta duyarlılıklarının “katılıyorum” seviyesinin üzerinde gerçekleştiği söylenebilir.

**Tablo 3.9.** Reklam Yasağı ve Haksız Rekabet Boyutuna İlişkin Soruların Analizi

Soru	Ortl.	Std. Sap.	Cevaplar									
			5		4		3		2		1	
			Frek.	%	Frek.	%	Frek.	%	Frek.	%	Frek.	%
<b>S24</b>	4,044	1,147	11	47,8	6	26,1	2	8,7	4	17,4	0	0
<b>S25</b>	4,304	0,926	12	52,2	8	34,8	1	4,3	2	8,7	0	0
<b>S26</b>	4,522	0,731	14	60,9	8	34,8	0	0	1	4,3	0	0
<b>S27</b>	4,609	0,722	16	69,6	6	26,1	0	0	1	4,3	0	0
<b>Genel</b>	4,370	0,787										

Tablo 3.9. “reklam yasağı ve haksız rekabet” boyutu ile ilgili olan sorulara meslek mensuplarını verdikleri cevapların ortalama, standart sapma ve frekanslarını ortaya koymaktadır. Tablodaki veriler, bu boyuta ilişkin sorulara verilen cevapların “kesinlikle katılmıyorum” seviyesinin haricindeki seviyelerde dağıldığını göstermektedir. “Katılmıyorum” ve “kararsızım” seviyelerinde az da olsa bir yoğunlaşma görülse de katılımcıların çoğu sorulara “kesinlikle katılıyorum” ya da “katılıyorum” seviyelerinde cevaplar vermişlerdir. Boyutun genel ortalamasına bakıldığında da “katılıyorum” seviyesinde bir değeri işaret ettiği görülmektedir. Meslek mensuplarının “reklam yasağı ve haksız rekabet” boyutuna ilişkin duyarlılıklarının yüksek seviyede olduğu ifade edilebilir.

### 3.3.3. Hipotezlerin Test Edilmesi

Bu bilgiler doğrultusunda araştırmanın ana amacı olan hipotezlerin test edilmesi için analizler yapılmıştır. Yapılan analizlerde hipotezler 0,05 önem seviyesinde test edilmiştir. Öncelikle meslek mensuplarının demografik özellikleri ile ahlak ilke boyutları arasında anlamlı bir fark olup olmadığı, diğer bir ifade ile

demografik özellikler farklılaştıkça ahlak ilkelerine duyarlılıkta da bir farklılık gerçekleşip gerçekleşmediği analiz edilecektir. Bu analizde, demografik özelliklerden meslek unvanı, cinsiyet, eğitim düzeyi, gelir seviyesi, yaş, mesleki tecrübe ve defter sayısı test edilirken “tek faktörlü varyans analizi” (Oneway ANOVA) kullanılmıştır.

Araştırmanın ilk hipotezinin (H<sub>1</sub>: Meslek mensuplarının unvanlarına göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır) testi için yapılan analiz sonucunda elde edilen veriler Tablo 3.10.’da gösterilmiştir.

**Tablo 3.10.** Meslek Unvanı ile Ahlak Boyutları Arasındaki İlişki

Meslek Unvanı	BOYUTLAR						
	Bağımsızlık	Dürüstlük, Güvenilirlik, Tarafsızlık	Genel Standartlar, Standartlara Uyum, Muhasebe İlkelerine Uyum	Sır Saklama	Şarta Bağlı Ücret	Reklam Yasağı Haksız Rekabet	Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler
F	2,070	2,532	2,151	0,055	0,073	0,073	1,022
P	0,165	0,127	0,157	0,817	0,790	0,790	0,324

Tablo 3.10’da belirtilen P değerleri göz önüne alındığında boyutlardan hiçbirinde hesaplanan P değerinin %5’ten küçük bir değere sahip olmadığı anlaşılmaktadır. Başka bir deyişle, meslek mensuplarının meslek unvanlarına göre, ahlak ilkelerine duyarlılık düzeylerini belirleyen hiçbir boyutta % 5 seviyesinde anlamlı bir fark gözlenmemektedir. Bu durumda, “meslek mensuplarının unvanlarına göre etik ilkelere duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır” şeklindeki H<sub>1</sub> hipotezi reddedilmektedir.

Hipotezin reddedilmesinde anakütle büyüklüğünün yeterli olmayışının ve anakütledeki SMMM sayısının çok kısıtlı kalmasının etkili olduğu düşünülmektedir. Anket yapılan meslek mensubu sayısının daha çok olması durumunda sonuçların farklılaşabileceği düşünülmektedir.

Araştırmanın ikinci hipotezinin (H<sub>1</sub>: Meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır) testi için yapılan analiz sonucunda elde edilen veriler Tablo 3.11.’de gösterilmiştir.

**Tablo 3.11.** Cinsiyet ile Ahlak İlke Boyutları Arasındaki İlişki

Cinsiyet	BOYUTLAR						
	Bağımsızlık	Dürüstlük, Güvenilirlik, Tarafsızlık	Genel Standartlar, Standartlara Uyum, Muhasebe İlkelerine Uyum	Sır Saklama	Şarta Bağlı Ücret	Reklam Yasağı Haksız Rekabet	Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler
F	0,014	0,611	0,340	0,706	0,260	0,481	0,004
P	0,906	0,443	0,566	0,410	0,615	0,496	0,948

H<sub>0</sub> hipotezinin testi için elde edilen veriler incelendiğinde P değerlerinin hiçbir boyuttu %5'ten küçük değerler almadığı görülmektedir. Bu doğrultuda meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre ahlak ilkelerini algılama düzeylerinin farklılaşacağını ileri süren H<sub>1</sub> hipotezi de reddedilmiştir. Buradan hareketle ankete katılan meslek mensupları dikkate alındığında, % 5 önem seviyesinde, cinsiyet değiştiğinde ahlak ilkelerine duyarlılık düzeylerinin değişmediği ifade edilebilir.

Ankete katılan meslek mensuplarının sadece 3 tanesinin kadın olmasının hipotezin reddedilmesinde etkili olduğu düşünülmektedir. Anakütle ve bununla birlikte ankete katılan meslek mensuplarının cinsiyet anlamında daha homojen olarak seçilmesi durumunda sonuçların farklılaşabileceği düşünülmektedir.

Araştırmanın üçüncü hipotezinin (H<sub>11</sub>: Meslek mensuplarının eğitim seviyelerine göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır) testi için yapılan One-Way ANOVA testi sonucunda elde edilen veriler Tablo 3.12.'de gösterilmiştir.



**Tablo 3.12.** Eğitim Seviyesi ile Ahlak İlke Boyutları Arasındaki İlişki

BOYUTLAR							
Eğitim Düzeyi	Bağımsızlık	Dürüstlük, Güvenilirlik, Tarafsızlık	Genel Standartlar, Standartlara Uyum, Muhasebe İlkelerine Uyum	Sır Saklama	Şarta Bağlı Ücret	Reklam Yasağı Haksız Rekabet	Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler
F	1,739	2,355	0,667	3,492	1,171	2,442	2,436
P	0,193	0,104	0,583	<b>0,036*</b>	0,347	0,096	0,096

Tablo 3.12.'de ortaya konulan tek faktörlü varyans analizi sonuçları doğrultusunda % 5 önem seviyesinde eğitim seviyesi ile ahlak ilke boyutları arasındaki ilişki incelendiğinde eğitim düzeyi ile sır saklama boyutu arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Diğer boyutlar açısından bir farklılık tespit edilmemiştir. Bu durumda, meslek mensuplarının eğitim seviyelerine göre ahlak ilkelerini algılama düzeylerinin farklılaşacağını iddia eden  $H_{111}$  hipotezi sır saklama boyutu dışındaki boyutlar için reddedilmiştir. % 5 önem seviyesinde meslek mensuplarının eğitim seviyeleri ile ahlak ilkelerini algılama düzeyleri arasında sır saklama boyutu haricinde anlamlı bir ilişki yoktur. Sır saklama boyutu ise, % 5 önem seviyesinde eğitim düzeyi ile ilişkilidir.

Araştırmanın dördüncü hipotezinin ( $H_{14}$ : Meslek mensuplarının defter sayılarına göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır) testi için yapılan One-Way ANOVA testi sonucunda elde edilen veriler Tablo 3.13.'te gösterilmiştir.

**Tablo 3.13.** Defter Sayısı ile Ahlak İlke Boyutları Arasındaki İlişki

BOYUTLAR							
Defter Sayısı	Bağımsızlık	Dürüstlük, Güvenilirlik, Tarafsızlık	Genel Standartlar, Standartlara Uyum, Muhasebe İlkelerine Uyum	Sır Saklama	Şarta Bağlı Ücret	Reklam Yasağı Haksız Rekabet	Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler
F	2,750	0,935	0,994	0,442	2,752	0,754	1,091
P	0,71	0,443	0,417	0,726	0,071	0,533	0,377

Defter sayısı ile ahlak ilke boyutları arasındaki ilişkiyi ortaya koyan analiz sonuçlarına göre % 5 önem seviyesinde boyutlar ile defter sayısı arasında anlamlı bir ilişki kurulamamıştır. Buna göre meslek mensuplarının defter sayısının artması ya da azalması ahlak ilkelerini algılama düzeylerini değiştirmemektedir. Yapılan analiz sonucuna göre H<sub>iv</sub>: Meslek mensuplarının defter sayılarına göre ahlak ilkelerini algılama düzeyleri değişir hipotezi reddedilmiştir.

Araştırmanın beşinci hipotezinin (H<sub>iv</sub>: Meslek mensuplarının gelir seviyelerine göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır) testi için yapılan analiz sonucunda elde edilen veriler Tablo 3.14.'te gösterilmiştir.

**Tablo 3.14.** Gelir Düzeyi ile Ahlak İlke Boyutları Arasındaki İlişki

Gelir Seviyesi	BOYUTLAR						
	Bağımsızlık	Dürüstlük, Güvenilirlik, Tarafsızlık	Genel Standartlar, Standartlara Uyum, Muhasebe İlkelerine Uyum	Sır Saklama	Şarta Bağlı Ücret	Reklam Yasağı Haksız Rekabet	Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler
F	0,403	0,734	0,428	0,573	0,014	1,193	0,348
P	0,673	0,492	0,658	0,573	0,986	0,324	0,710

H<sub>v</sub> hipotezinin test edilmesi için yapılan analiz sonucu oluşturulan tabloda görüldüğü gibi anlamlılığı ifade eden P değerlerinden hiçbirisi % 5 önem seviyesinden daha küçük bir değeri ifade etmemektedir. Diğer bir ifade ile % 5 önem seviyesinde meslek mensuplarının gelir düzeyleri ile ahlak ilke boyutları arasında anlamlı bir ilişki yoktur. Buna göre meslek mensuplarının gelir düzeyleri değiştikçe ahlak ilkelerini algılama düzeylerinin değişeceğini ifade eden H<sub>v</sub> hipotezi reddedilmektedir.

Araştırmanın altıncı hipotezinin (H<sub>vi</sub>: Meslek mensuplarının tecrübelerine göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır) testi için yapılan analiz sonucunda elde edilen veriler Tablo 3.15.'te gösterilmiştir.

**Tablo 3.15.** Mesleki Tecrübe ile Ahlak İlke Boyutları Arasındaki İlişki

Mesleki Tecrübe	BOYUTLAR						
	Bağımsızlık	Dürüstlük, Güvenilirlik, Tarafsızlık	Genel Standartlar, Standartlara Uyum, Muhasebe İlkelerine Uyum	Sır Saklama	Şarta Bağlı Ücret	Reklam Yasağı Haksız Rekabet	Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler
F	1,539	0,591	0,565	0,053	0,254	1,268	0,911
P	0,237	0,628	0,645	0,984	0,858	0,314	0,454

Tabloda belirtilen veriler ışığında mesleki tecrübe ile ahlak ilke boyutları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını tespit amacıyla P değerleri incelendiğinde % 5'ten küçük bir değerle karşılaşılmamaktadır. Bu, % 5 önem seviyesinde mesleki tecrübe ile ahlak ilke boyutları arasında anlamlı bir ilişki olmadığını ifade etmektedir. Bu doğrultuda, meslek mensuplarının tecrübelerine göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeyleri değişmektedir ifadesini barındıran  $H_{v1}$  hipotezi reddedilecektir.

Araştırmanın yedinci hipotezinin ( $H_{v1}$ : Meslek mensuplarının yaşlarına göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeyi farklılaşmaktadır) testi için yapılan analiz sonucunda elde edilen veriler Tablo 3.16.'da gösterilmiştir.

**Tablo 3.16.** Yaş ile Ahlak İlke Boyutları Arasındaki İlişki

Yaş	BOYUTLAR						
	Bağımsızlık	Dürüstlük, Güvenilirlik, Tarafsızlık	Genel Standartlar, Standartlara Uyum, Muhasebe İlkelerine Uyum	Sır Saklama	Şarta Bağlı Ücret	Reklam Yasağı Haksız Rekabet	Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler
F	0,922	1,795	0,716	1,135	0,576	1,441	0,825
P	0,449	0,182	0,554	0,360	0,638	0,262	0,496

Tabloda belirtilen veriler ışığında meslek mensuplarının yaşları ile ahlak ilke boyutları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını tespit amacıyla P değerleri incelendiğinde % 5'ten küçük bir değerle karşılaşılmamaktadır. Bu, % 5 önem

seviyesinde meslek mensuplarının yaşı ile ahlak ilke boyutları arasında anlamlı bir ilişki olmadığını ifade etmektedir. Bu doğrultuda, meslek mensuplarının yaşlarına göre ahlak ilkelerine duyarlılık düzeyleri değişmektedir ifadesini barındıran H<sub>v11</sub> hipotezi reddedilecektir.

Araştırmanın sekizinci ve son hipotezinin (H<sub>v111</sub>: Ahlak ilkeleri boyutları arasında anlamlı bir ilişki vardır) testi için boyutlar arasındaki korelasyon değerleri hesaplanmış ve Tablo 3.17.'de değerler gösterilmiştir.

**Tablo 3.9.** Ahlak İlke Boyutları Arasındaki İlişki

BOYUTLAR	Ort.	Std. Sapma	Uygulanan Korelasyon Testi	BOYUTLAR						
				(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
Genel Standartlar, Standartlara Uyum (1)	4,2464	0,6213	Pearson Korelasyon		<b>0,504*</b>	<b>0,712*</b>	<b>0,511*</b>	<b>0,643**</b>	<b>0,758**</b>	<b>0,799**</b>
			Anlamlılık (Çift Yönlü)		0,014	0,000	0,013	0,001	0,000	0,000
Sır Saklama (2)	4,5870	0,5570	Pearson Korelasyon	<b>0,504*</b>		<b>0,753**</b>	0,307	<b>0,627**</b>	<b>0,501*</b>	<b>0,597**</b>
			Anlamlılık (Çift Yönlü)	0,014		0,000	0,155	0,001	0,015	0,003
Reklam Yasağı ve Haksız Rekabet (3)	4,3696	0,7865	Pearson Korelasyon	<b>0,712**</b>	<b>0,753**</b>		0,214	<b>0,733**</b>	<b>0,636**</b>	<b>0,890**</b>
			Anlamlılık (Çift Yönlü)	0,000	0,000		0,327	0,000	0,001	0,000
Şarta Bağlı Ücret (4)	4,3768	0,5533	Pearson Korelasyon	<b>0,511*</b>	0,307	0,214		0,397	<b>0,714**</b>	<b>0,470*</b>
			Anlamlılık (Çift Yönlü)	0,013	0,155	0,327		0,062	0,000	0,024
Meslek ve Meslek Onuru (5)	4,3540	0,5680	Pearson Korelasyon	<b>0,643**</b>	<b>0,627**</b>	<b>0,733**</b>	0,397		<b>0,655**</b>	<b>0,664*</b>
			Anlamlılık (Çift Yönlü)	0,001	0,001	0,000	0,062		0,001	0,001
Bağımsızlık (6)	4,1196	0,5680	Pearson Korelasyon	<b>0,758**</b>	<b>0,501*</b>	<b>0,636**</b>	<b>0,714**</b>	<b>0,655**</b>		<b>0,772**</b>
			Anlamlılık (Çift Yönlü)	0,000	0,015	0,001	0,000	0,001		0,000
Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık (7)	4,2826	0,7083	Pearson Korelasyon	<b>0,799**</b>	<b>0,597**</b>	<b>0,890**</b>	<b>0,470*</b>	<b>0,664*</b>	<b>0,772**</b>	
			Anlamlılık (Çift Yönlü)	0,000	0,003	0,000	0,024	0,001	0,000	

\*\* % 1 anlamlılık düzeyinde (çift yönlü) bir ilişki vardır.

\* % 5 anlamlılık düzeyinde (çift yönlü) bir ilişki vardır.

Yapılan korelasyon analizi sonucunda % 1 ve % 5 anlamlılık düzeyinde aralarında ilişki bulunan boyutlar tabloda belirtilmiştir.

Boyutlar arasındaki ilişki incelendiğinde, % 1 önem seviyesinde; genel standartlar, standartlara uyum ve muhasebe ilkelerine uyum boyutu ile meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunmama, bağımsızlık ve dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık boyutları arasında, sır saklama boyutu ile reklam yasağı ve haksız rekabet boyutu, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunmama ve dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık boyutları arasında, reklam yasağı ve haksız rekabet boyutu ile bağımsızlık, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunmama ve dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık boyutları arasında, şarta bağlı ücret boyutu ile bağımsızlık boyutu arasında, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunmama boyutu ile bağımsızlık boyutu arasında, bağımsızlık boyutu ile dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık boyutu arasında çift yönlü bir anlamlılık olduğu tespit edilmiştir.

Boyutlar arasındaki ilişki % 5 önem seviyesinde incelendiğinde ise; genel standartlar, standartlara uyum ve muhasebe ilkelerine uyum boyutu ile şarta bağlı ücret, sır saklama ve reklam yasağı ve haksız rekabet boyutları arasında, sır saklama boyutu ile bağımsızlık boyutu arasında, şarta bağlı ücret boyutu ile dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık boyutu arasında, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunmama boyutu ile dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık boyutu arasında çift yönlü bir anlamlı ilişkinin var olduğu görülmüştür.

% 1 ve % 5 önem seviyelerinde, sır saklama boyutu ile şarta bağlı ücret, reklam yasağı ve haksız rekabet boyutu ile şarta bağlı ücret boyutu arasında, şarta bağlı ücret boyutu ile meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunmama boyutu arasında anlamlı herhangi bir ilişkinin bulunmadığı tespit edilmiştir.

Bu verilerden hareketle araştırmanın yedinci hipotezi olan “H<sub>viii</sub>: Ahlak ilkeleri boyutları arasında anlamlı bir ilişki vardır.” hipotezi kabul edilmektedir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Dünya’da ve ülkemizde sık sık yaşanan, ekonomik, sosyal ve siyasi hayatta yaşanan yolsuzluk ve düzensizliklerin ardından ahlak kavramı son yıllarda önem kazanmaya ve daha sık ve ciddi bir şekilde irdelenmeye başlamıştır. Bir birey veya grubun belirli eylemlerinin doğruluğunu veya yanlışlığını, eylemde bulunan insanların iyi veya kötü taraflarını ve bu eylemlerin etkilemekte olduğu toplumun refahını tesis eden olumlu etkenlerin neler olduğunu araştıran ve bunları teşvik etmek için gerekli davranış ve karar türlerini açıklayan standartlar, değerler, ilkeler ve kurallar bütünü olarak tanımlanan ahlak kavramının derinlemesine araştırılması ve açıklık kazanması bir çok alanda ahlak ilke ve standartlarına dayalı düzenlemeler yapılmasını da beraberinde getirmiştir. Toplum halinde yaşayan insanların eylemlerinin arkasındaki harekete geçirici gücün, kişisel çıkarlar ya da grup çıkarları değil ahlaki sorumluluklar olması gerektiği daha net bir şekilde benimsenmeye başlanmıştır.

Genel anlamdaki ahlak ilke ve kuralları toplumun tüm kesimini ilgilendirmektedir. Genel anlamdaki ahlakın kavram ve uygulama olarak toplumlarda yerleşmesi neticesinde, toplumun daha düzenli, seviyeli, doğru ve ilkeli ilişkiler kurmasının yanında çeşitli meslek alanlarında da ahlak ilkeleri doğrultusunda düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır.

Tüm mesleklerde geçerli olan şudur ki; meslek mensupları, bir olayın çözümünde mesleki bilgi ve tecrübelerini ortaya koyarak karar verirken bilgi birikimi, analitik yetenek, yaratıcı düşünce, mesleki uygulamalar hakkında yeterli bilgiye sahip olma, teknolojiyi kullanma vb. özelliklerinin yanında doğruluk, dürüstlük, sadakat, adalet, sorumluluk, meslek bilinci ve ahlaki değerleri de kullanmaktadırlar. Meslek alanında ahlak ilkelerinin kurallar bütünü olarak ortaya konulması, henüz yetersiz seviyede de olsa meslek mensuplarına karar verme sürecinde yardımcı olmuştur.

Günümüzde meslek ahlakı tüm mesleklerde mesleğin gereklerinin disiplinli bir şekilde yürütülebilmesi için zorunlu hale gelmiştir. Her meslek grubunun

gerektirdiği bilgi, beceri ve kişisel özelliklerin farklı oluşu her mesleğin kendine özgü meslek ahlakı kuralları benimsemesi gerekliliğini doğurmuştur. Mesleği icra eden bireyler zaman zaman değer yargılarında çelişkiye düşme, kurallarda ve kararlarda anlaşamama ve mesleki problemler gibi çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bütün bunların yanı sıra meslek elemanları görevlerini yerine getirirken doğruyu söylemek, mesleki çalışmalarında dürüst olmak, tutarlı ve doğru kararlar almak yönündeki sorumluluklarını belirlemekten de kaçınamazlar. İşte bu noktada üstlendikleri sorumlulukları ve mesleki görevlerini yerine getirirken ahlak kurallarıyla çelişkiye düşebilir, hatta çeşitli problemlerle karşılaşabilirler. Meslek mensubunun ahlak açısından ortaya çıkan bu problemlerini gidermede mesleğin gerektirdiği meslek ahlakı olgusu önemli rol üstlenir.

Hangi meslekten olduğu ayırt edilmeksizin tüm meslek mensupları, meslek ahlakı ile ilgili sorunlar yaşayabilirler. Ahlak ilkeleri boyutlarının tam olarak ortaya konulmamış olması, var olan meslek ahlakı kurallarını farklı yorumlama, ahlaki ikilemlerle karşılaşılması, mesleki yetersizlik, meslek etiği kurallarını algılamada karşılaşılan farklılıklar ve mevzuattaki açık olmayan ifadeler yaşanan bu sorunların temel nedenleri olarak karşımıza çıkabilir.

İktisadi olaylardan kaynaklanan işlemlere ilişkin verilerin toplanması, sınıflandırılması, kaydedilmesi ve analize uygun hale getirilerek ilgililere raporlar halinde sunulması işlemlerinin yürütülmesi olarak tanımlanan muhasebe mesleğinde de meslek mensupları sık sık meslek ahlakı ile ilgili sorunlar yaşamaktadırlar.

Ülkemizde 13 Haziran 1989'da yasalaşan 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile yasal kimliğini kazanan muhasebe mesleğine ilişkin meslek ahlakı düzenlemeleri günümüzde hala yetersiz seviyelerdedir. Ülkemizde bulunan meslek odaları ya da bizzat yasa koyucu tarafından hazırlanarak yürürlüğe konulmuş olan, doğrudan doğruya muhasebede meslek ahlakı kurallarını ifade etmeye yönelik bir düzenlemenin olmayışı, muhasebe meslek mensuplarının ahlaki anlamda karşılaştıkları sorunları ozememelerine, dahası ortaya çıkan sorunun ahlaki ilkelerden kaynaklandığını dahi anlayamamalarına yol açmaktadır.

Çalışmamızda, meslek mensuplarının ahlak ilkelerini ne kadar benimsediklerinin, ne kadar önemsediklerinin ve algılama düzeylerinin nelere göre



değiştirmesinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda hazırlanan anket formu kullanılarak meslek mensuplarının demografik özellikleri ile mevzuatımızda dağınık ta olsa var olan ahlak ilkeleri boyutları arasında bir ilişki olup olmadığı ve ahlak ilkeleri boyutları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı araştırılmış ve bu araştırmaya ilişkin sonuçlar çalışmamızın son bölümünde özetlenmiştir. Buna göre demografik özelliklerle ahlak ilke boyutları arasında anlamlı bir ilişkinin varlığı tespit edilemezken, ahlak ilkeleri boyutları arasında bir ilişkinin var olduğu anlaşılmış ve analiz edilmiştir. Yapılan çalışma Kars ili merkezli olduğu için, elde edilen sonuçlar anlamında her ne kadar tüm meslek mensupları için geçerli olacak şekilde genellenememesine rağmen meslek mensuplarının algılama düzeyleri hakkında fikir sahibi olmamızı sağlamıştır.

Sonuç olarak, muhasebe meslek ahlakı ile ilgili literatürden, yapılan anket çalışmasından ve meslek mensupları ile yapılan yüzyüze görüşmeler sonucunda elde edilen veriler ışığında muhasebe mesleğinde meslek ahlakının ne olduğunun, nasıl algılandığının ve uygulamada nasıl gerçekleştiğinin ortaya konulması anlamında birtakım hususların göz önünde bulundurulması gerektiği anlaşılmıştır.

Ahlak ve özellikle de meslek ahlakına yönelik olarak muhasebe mesleği adaylarına daha detaylı ve kapsamlı bilgiler sunulması, muhasebe eğitimini ahlakla ilişkilendiren ve muhasebe mesleğinde ahlaki belirsizliklerin nasıl çözüleceğini öğreten amaçlarla donatılmış muhasebe öğretimi yapılması meslek elemanlarının ahlak ilke ve kurallarına daha fazla önem vermelerini sağlamak açısından bir temel oluşturacaktır.

Muhakkak ki, yasa koyucunun muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemelere, daha açık ifade edilmiş ve salt ahlak kurallarını oluşturmak amacıyla hazırlanmış yasalar eklemesi ya da en azından meslek yasasına dayalı yönetmelik veya yönetmelikler çıkarması muhasebe meslek ahlakının daha somut bir şekilde algılanmasını sağlayacaktır.

Muhasebe mesleğine girişte yapılan sınav ve uygulamalara ahlakla ilgili birtakım eklentiler yapılması ya da başlı başına meslek ahlakına yönelik olarak hazırlanan bir sınavın zorunlu kılınması, henüz mesleğe başlama aşamasında bir eleme imkânı sağlayacağından mesleğin kalitesinin artması anlamında yarar sağlayacaktır.

Özellikle çalışmamızın yapıldığı Kars ilinde karşılaşılan ve diğer bölgelerde de karşılanması muhtemel “korsan muhasebeciler” kavramının ve korsan muhasebecilerle işbirliği yapan meslek mensuplarının cezalandırılması, hatta bu kişilere destek olan meslek mensuplarının tespit edilerek meslekten ihraç edilmesi hususunda meslek odalarının daha aktif çalışmalar yapması hem haksız rekabeti önleyecek hem de diğer meslek mensuplarının daha sağlıklı bir ortamda hizmet vermelerini sağlayacaktır.

TÜRMOB’un, bölgeler bazında teşkilatlanmış meslek odaları aracılığı ile ya da doğrudan doğruya meslek ahlakı kurallarını benimsetmeye yönelik kapsamlı seminerlerinin sayısını arttırması ve katılımı özendirici birtakım faaliyetler planlaması yerinde olacaktır. Ayrıca, her konuya ilişkin meslek içi eğitimlerin düzenlenmesi de mesleğin kalitesinin ve saygınlığının artmasına yardımcı olacaktır.

Meslek ahlakı kurallarının geçerliliği toplumun mesleğe ve onun faaliyetlerine karşı güveninin ve saygınlığının artmasıyla da doğru orantılıdır. Meslek ahlakı her zaman mesleğe mensup olan topluluğun oluşturduğu bir eserdir. Meslek mensuplarının toplumun içinden yükselerek yine toplumun değerleri çerçevesinde ahlak kuralları oluşturması, bu kuralların yürütülmesini ve denetlenmesini sağlaması gerekmektedir. Uygulamayı ve denetlemeyi sağlayan meslek mensupları kuruluşları ne kadar güçlü ve yaptırımları ne kadar etkili ise, meslek ahlakı da o kadar gelişip saygınlık kazanacaktır. Öte yandan meslek mensupları için belirledikleri ahlak kurallarını yazılı olarak ifade etmeleri de mesleğin saygınlığını arttıracaktır. Bu sayede bir meslek standartları yasası oluşturulması için zemin hazırlanmış olacaktır. Ayrıca, belirlenen standartlar mesleğe girmek isteyen kişilere rehberlik görevi görürken, mesleği icra eden meslek mensuplarında da bir ölçüye sahip oldukları duygusu yaratacaktır.

## **KAYNAKLAR**

### **KİTAPLAR**

- ANAYURT, Ömer, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001.
- ARENS, Alvin A. ve LOEBBECKE, James K., **Auditing: An Integrated Approach**, Seventh Edition, New Jersey, 1997.
- ARSLAN, Ahmet, **Felsefe**, İnkılap Kitabevi, İstanbul, 1998.
- ARSLAN, Mahmut, **İş ve Meslek Ahlakı**, Nobel Yayınları, Ankara, Ekim 2001.
- ATAMAN, Ümit, **Genel Muhasebe: Muhasebede Dönemiçi İşlemleri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2003.
- AYDIN, İnayet, **Eğitim ve Öğretimde Etik**, Pegem A Yayıncılık, Kasım 2003.
- BEAUCHAMP, Tom L., **Ethical Theory And Its Application To Business**, Prentice Hall, Inc., New Jersey, 1988.
- BEYAZITLI, Ercan ve ÇELİK, Orhan, “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Mesleğin Yeterliliğinin Ölçülmesi ve Bu Konudaki IFAC Kuralları”, **VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Belek, (16 – 20 Nisan 2003).
- BİLGE, Necip, **Hukuk Başlangıcı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999.
- CİVELEK, Mehmet A. ve DURUKAN, M. Banu, “Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, No:20, (30 Nisan-4 Mayıs 1997).
- COTTELL, Philip G. ve PERLİN, Terry M., **Accounting Ethics: A Practical Guide for Professionals**, Quorum Boks, New York.
- DİLAN, Hasan, “Ahlak ve Politika”, **1. Türkiye Uluslararası İş ve Meslek Ahlakı Kongre Kitabı**, Hacettepe Üniversitesi, 2003.
- DONALDSON, Thomas ve WERHANE, Patricia H., **Ethical Issues In Business**, Prentice Hall, New Jersey, 1996.

- FERRELL, O.C. ve FRAEDRİCH, John, **Business Ethics: Ethical Decision Making and Cases**, Houghton Mifflin Company, Boston, 1994.
- GÖNENÇ G., Emel, “Ethics in Tourism”, **1. Türkiye Uluslararası İş ve Meslek Ahlakı Kongre Kitabı**, Hacettepe Üniversitesi, 2003.
- GÖRPE, Sera ve MENGÜ Ç., Seda, “Halkla İlişkilerde Etik Değerlerin Algılanması ve Anlamlandırılması”, **1. Türkiye Uluslararası İş ve Meslek Ahlakı Kongre Kitabı**, Hacettepe Üniversitesi, 2003.
- GÜREDİN, Ersin, “Denetçinin Meslek Ahlakı Standartları ve Uygulamadan Örnekler”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, Alanya, 30 Nisan – 4 Mayıs 1997.
- HARTMAN, Laura Pincus, **Perspectives in Business Ethics**, McGraw-Hill Companies, Singapore, 1998.
- HOFFMAN, W.Michael ve Diğerleri, **Business Ethics**, McGraw-Hill, New York, 2001.
- KARCIOĞLU, Reşat, **Stratejik Maliyet Yönetimi**, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000.
- KARDEŞ S., Seval, “Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, (Mayıs 1997), İstanbul.
- KOTAR, Erhan, “Muhasebe Denetim Mesleğinde Ahlakın Yeri ve Önemi”, **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, No. 20, Alanya, 30 Nisan – 4 Mayıs 1997.
- KÖSE, Ahmet K. ve YILMAZ, Fatih, “Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ın Mesleki Kuralları”, **VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Belek, (16 – 20 Nisan 2003).
- KUTLU, Hüseyin Ali ve GÜNER Mehmet, “Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Gelişmelerin Eğitim ve Uygulama Açısından İrdelenmesi”, **XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Antalya, (23 – 27 Mayıs 2007).
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat, **Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulaması**, Beta Yayınları, İstanbul, 1998.
- MİNTZ, Steven M., **Cases in Accounting Ethics and Professionalism**, McGraw Hill, New York.

- ÖNEN, Mesut, **Hukukun Temel Kavramları**, Beta Yayınları, İstanbul, 1988.
- ÖZGENER, Şevki, **İş Ahlakının Temelleri: Yönetmel Bir Yaklaşım**, Nobel Yayıncılık, Ankara, Nisan 2004.
- PİEPER, Annemarie, **Etğe Giriş**, (Çev: V.Atayman, G. Sezer), Ayrıntı Yayınları, İstanbul, 1999.
- POROY, Aylin, “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 7, (Temmuz 2000).
- SEVİLENGÜL, Orhan, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.
- TORLAK, Ömer, **Pazarlama Ahlakı**, Beta Yayınları, İstanbul, 2.Baskı, Mart 2000.
- USLU, Selçuk, “Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Alanya, (30 Nisan – 4 Mayıs 1997).
- UZAY, Şaban, “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”, **Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV), I. Uluslararası Muhasebe Konferansı Bildiri Kitabı**, İstanbul, (3 - 5 Kasım 2004).
- ÜLGEN, Hayri S. ve MİRZE, Kadri, “İşletmelerde Stratejik Yönetim”, Literatür Yayınları, İstanbul, 2006.
- ÜLKER, M. Sema, “Almanya’da Muhasebe Mesleği, Sınıflandırılması, Yetki ve Sorumluluklar”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Alanya, (30 Nisan – 4 Mayıs 1997).
- VELASQUEZ, Manuel G., **Business Ethics: Concept and Cases**, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, 2002.
- WHITE, Thomas I., **Business Ethics**, Maxmillan Publishing Company, New York, 1985.

**SÜRELİ YAYINLAR**

- AKBULUT, Yıldız, “Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı 1, (Nisan 1999), s. 138.
- AKYEL, Nermin ve KARACA, Nevran, “Bağımsız Denetim Açısından Etik ve Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 72, (Temmuz,Ağustos, Eylül 2005), s.243.
- AYBOĞA, Hanifi, “Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, **Ege Üniversitesi Akademik Bakış Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, İzmir, Aralık 2001, s. 35.
- AYSAN, Mustafa A., “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayınları, Sayı 17, (Kasım 2006), s.266 – 268.
- ÇİFTÇİ, Yavuz ve ÇİFTÇİ, Birgül, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği: Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 10, (Eylül 2003), s. 85 – 88.
- ÇUKACI, Yusuf C., “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, **D.E. Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 8, Sayı 1, İzmir, (2006), s.97.
- DİNÇ Engin, ve KAYA, Uğur, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakı Kuralları Açısından Hizmet Satın Alanlar Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 17, (Ocak 2006), s. 142.
- GÜL, Kudret, ERGÜN, Halil, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 11, (Ocak 2004), s.55-56.
- GÜNEŞ, İ. Hakkı, “Muhasebede Meslek Ahlakı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:59, (Kasım 1997), s.54.
- IRZİK, Gürol, “Ahlakı Tartışmak ve Yaşamak”, **Görüş Dergisi**, (Ocak 2001), s.18.

- KIREL, Çiğdem, “Örgütlerde Etik Davranışlar Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması”, **Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları**, Eskişehir, (2000), s.2.
- MARŞAP, Beyhan, “Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 4, Sayı 37, (Ocak 1996), s. 121.
- MUGAN, Can Şimga, “Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı 1, (Haziran 1999), s.9.
- OTLU, Fikret, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi”, **Süleyman Demirel Ün. İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı 4, (1999), s. 127.
- ÖZEL, Salih, “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik I”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sayı No:91, (Temmuz 2000), s.18.
- ÖZKOL Erdal ve Diğerleri, “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelerine Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, (Mayıs 2005); s.108.
- PEKDEMİR, Recep, “Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:4, (Ekim 1999), s.18.
- SELİMOĞLU K., Seval, “Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 76 (Özel Sayı), (Kasım 2006), s.449-450.
- TORAMAN, Cengiz ve AKCAN, Ahmet, “Muhasebe Denetiminde Etik Teori”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 8, (Ocak 2003), s.60.
- TORAMAN, Cengiz, “Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği”, **Mali Çözüm Dergisi**, (2002), s.169.
- USLU, Selçuk, “Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Işığında Muhasebe Mesleği ve Eğitimi”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı 4, (Ekim 1999), s.27.
- YAMAN, Ekrem, “Kültür Değerlerimizin Unutulması Hakkında Bazı Görüşler”, **Karapınar’ın Sesi Gazetesi**, Sayı 10, Karapınar, (30.04.1992), s.1.

## **ELEKTRONİK KAYNAKLAR**

- AKTAN, C. Can, “Din, Vicdan ve Ahlak”,  
<http://www.canaktan.org/din-ahlak/ahlak/ahlak-felsefesi/din-ahlak.htm>,  
 (04.10.2006)
- AKTAN, Coşkun Can, **Meslek Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk**, Arı Düşünce ve  
 Toplumsal Gelişim Derneği Yayınları, [www.canaktan.org](http://www.canaktan.org), (14.12.2006)
- AKTAN, Coşkun Can, **Meslek Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk**, Arı Düşünce ve  
 Toplumsal Gelişim Derneği Yayını, İstanbul, 1999,  
<http://www.canaktan.org/din-ahlak/ahlak/meslek-ahlaki/uygun-olmayan.htm>, (28.11.2006)
- BAYPINAR, Başar, “İş Yerinde Cinsel Taciz”, [www.isguc.org](http://www.isguc.org), (17.11.2006)
- FİESER, James, “The Internet Encyclopedia of Philosophy”, <http://jbe.la.psu.edu>,  
 (15.08.2006)
- HAUSER, Marc ve SİNGER, Peter, “Morality without Religion”, <http://wjh-www.harvard.edu/~mnkylab/publications/recent/HauserSingerMoralRelig05.pdf>,  
 (06.10.2006)
- ŞENVER, Bülent, “Etik Değerler ve İş Ahlakı Söyleşisi”,  
<http://kulupler.iku.edu.tr/etik/makaleler4.htm>, (17.11.2006)
- ŞİRAZİ, Sadık Hüseyini “Ahlak ve Din Adabı”, Eser ve Düşünce Yayınları,  
<http://www.s-alshirazi.org/languges/torki/subject/akhlaq/akhlaq.htm>,  
 (10.10.2006)
- UYAR, Süleyman, “Muhasebe Mesleğinde Etik İlgili Düzenlemeler”,  
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001>, (23.03.2007).
- YÜKSEL, Erkan, “Medya Etiği Nasıl Bir Şeydir”,  
<http://www.dorduncukuvvetmedya.com/dkm/article.php?sid=6577>,  
 (04.10.2006)
- “AICPA – Code of Professional Conduct”  
<http://www.aicpa.org/about/code/index.html>, (08.03.2007)



- “Etik”, <http://tr.wikipedia.org/wiki/Etik>, (07.03.2007)
- “Meslek Mensuplarının Sahip Çıkması ve Uyması Gereken Kurallar”  
[http://www.muhasibenet.net/mesleki\\_rehber.html](http://www.muhasibenet.net/mesleki_rehber.html), (04.03.2007)
- “Meslek Standardı Nedir?”,  
<http://www.cetinersurucu.com/default.aspx?pid=19252&nid=6041>,  
(14.12.2006)
- “Muhasebenin Gelişimi”,  
<http://www.tmud.org.tr/muhasebeningelisimi.htm>, (22.02.1007)  
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/07Sempozyum/13.doc>. (04.03.2007)
- <http://www.blogcu.com/pergel/642937>  
[www.ifac.org](http://www.ifac.org), (20.03.2007)  
[www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr), (20.03.2007)

**TEZLER**

- AKDOĞAN, Habip, “Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, (Mart 2003).
- AKTÜRK Ş., Songül, “Meslek Etiği ve Sağlık Sektöründe Doktorlar Üzerine Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, U.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa 2003, s.20.
- DAŞTAN, Abdulkerim, “Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, (Eylül 2001), s.5.
- DUYAR, Mehmet Erol, “Polis Meslek Etiği: Kamuoyu ve Emniyet Çalışanları Tarafından Algılanışı”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas, (Eylül 2003).
- DÜZMEN, Seyhan, “ Muhasebe Mesleğinde Etik”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karaelmas Üniv. Sos. Bil. Enst., Zonguldak, (2003), s. 6.
- SÖZBİLİR, Naciye, “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kocatepe Ü., Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon, (1999), s.16.
- VELİOĞLU N., Meltem, “Pazarlamada Etik Karar Alma Davranışına Yönelik Bir Model ve Beşeri İlaç Sektöründe Bir Uygulama”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Ü. Sos. Bil. Enst., Eskişehir, (2002), s. 93.
- YÜCE, Alpaslan, “İş Ahlakı Bağlamında Yöneticilerin Çalışanlara Karşı Ahlaki Sorumlulukları: Kafkas Üniversitesinde Bir Uygulama Örneği”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kars, (2005), s.17.

**DİĞER KAYNAKLAR**

Kur'an, Kalem Suresi, 68\4.

SM, SMMM, YMM'lik Kanunu, Madde 3.

Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlüğü**, <http://www.tdk.gov.tr>, (10.10.2006).

**EK - I****ANKET ÇALIŞMASI FORMU****Sayın Meslek Mensubu,**

Yüksek Lisans tez çalışmasında kullanılmak üzere hazırlanmış olan bu anket formunun amacı, Muhasebe Meslek Mensuplarının ahlak ilkelerini algılama düzeylerini ve demografik özelliklerine göre algılama düzeyinin farklılaşp farklılaşmadığını analiz etmektir. İsmınızı yazmadan cevaplayacağınız bu sorular tamamen bilimsel bir çalışmaya veri teşkil edecektir. Bu nedenle vereceğiniz cevapların doğruluğu bu çalışmanın amacına ulaşmasında en önemli faktör olacaktır. Katkılarınızdan dolayı şimdiden teşekkür ederiz.

**Arş.Gör. Mehmet GÜNER**

- Mesleğiniz:  Serbest Muhasebeci  Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- Yaşınız:  20 – 30 arası  31 – 40 arası  41 – 50 arası  50’den fazla
- Cinsiyetiniz:  Erkek  Kadın
- Eğitim Düzeyiniz:  Orta Öğretim  Önlisans  Lisans  Yüksek Lisans  Doktora
- Defter Sayınız:  1 – 25  26 – 50  51 – 75  75’den fazla
- Aylık Ortalama Gelir Düzeyiniz:  0 – 500  501 – 1000  1001 – 1500  1500’den fazla
- Mesleki Tecrübeniz:  0 – 5 yıl  6 – 10 yıl  11 – 15 yıl  15 yıldan fazla

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1. Muhasebe mesleğinde meslek ahlakına önem verilmelidir.					
2. Meslek ahlakına önem verilmesi mesleğin saygınlığını artırır.					
3. Meslek ahlakına aykırı davranışlara verilen cezalar artırılmalıdır.					
4. Muhasebe mesleğinde ahlak kurallarını içeren düzenlemeler yapılmalıdır.					
5. Müşteri çıkarları doğrultusunda yanlış vergi beyanı yapılamaz.					
6. Müşteri çıkarlarını korumak için ilgililere yanıltıcı bilgiler verilemez.					
7. Ülkemizde meslek ahlakı kurallarını düzenleyecek bir ahlak kurulu oluşturulmalıdır.					
8. Meslek mensubu ahlak kurallarına uymak adına müşteri baskısına karşı koymalıdır.					
9. Meslek mensubu her durumda kamu çıkarını müşterisinin ve kendi çıkarının önünde tutmalıdır.					

10. Meslek mensubu, müşterisi ile müşterisinin bir çalışanymış gibi algılanmasına neden olabilecek ilişkiler içine girmemelidir.					
11. Meslek mensubu müşterisi ile ücret dışında borç – alacak ilişkisi kurmamalıdır.					
12. Meslek mensubu kararlarını ve faaliyetlerini etkileyecek her türlü iltimastan uzak durmalıdır.					
13. Meslek mensubu ahlaki ikilemlerle karşılaştığında her zaman ahlak ilke ve kurallarına göre karar vermelidir.					
14. Meslek mensubu müşterilerinden parasal anlamda mütevazı sayılmayacak hediyeler almamalıdır.					
15. Meslek mensubu müşteri işletmeler ile ortaklık kurmamalıdır.					
16. Meslek mensupları faaliyetleri yürütebilecek asgari eğitim düzeyine, bilgiye ve yeterliliğe sahip olmalıdır.					
17. Meslek mensubu yetersiz kaldığı durumlarda bunu müşterisine ifade etmelidir					
18. Etkili ve kaliteli hizmet sunmak için meslek mensubu faaliyetlerini planlamalı ve plana uygun hareket etmelidir.					
19. Meslek mensubu yasal yollarla istenmedikçe müşteri ile ilgili bilgileri açıklamamalıdır.					
20. Meslek mensubu müşterisi ile ilgili bilgileri kendisine ve üçüncü kişilere çıkar sağlamak için kullanmamalıdır.					
21. Meslek mensubunun ücreti yapılan çalışmanın karşılığı olarak, hizmetin iyi planlandığı varsayımı çerçevesinde hesaplanmalıdır.					
22. Ücretin nasıl ve hangi temele göre hesaplanacağı hizmetin ifasından önce ve yazılı olarak ifade edilmelidir.					
23. Denetim faaliyeti yürüten meslek mensupları alacakları ücreti denetim faaliyetinin sonucuna göre belirlememelidir.					
24. Meslek mensupları zorunlu haller dışında bir başka meslektaşı ile sözleşmesi devam eden kişilere hizmet vermemelidir.					
25. Meslek mensupları ücret tespiti ve eleman temininde birbirlerine zarar verecek davranışlarda bulunmamalıdır.					
26. Meslek mensubu müşteri elde etmek amacıyla aldatıcı ve olmayanı iddia eder nitelikte reklam yapmamalıdır.					
27. Meslek mensubu kazancını artırmak uğruna hile, zorlama ve tehdit gibi yollarla müşteri elde etmeye çalışmamalıdır.					

## ÖZGEÇMİŞ

1981 yılında Ankara ilinde doğdu.

1992 yılında Manisa – Kula Kenan Evren İlkokulu’nu bitirdi.

1999 yılında Erzurum Anadolu Ticaret Meslek Lisesini bitirdi.

2003 yılında Erzurum Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünden mezun oldu.

2004 yılında Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü’nde Araştırma Görevlisi olarak göreve başladı.

2004 yılında Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisansa başladı.