

T.C.
MUĞLA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE MESLEK MENSUBU OLMAK İSTEYENLERİN ETİK DEĞER
ANLAYIŞLARININ BELİRLENMESİ ve MUĞLA ÜNİVERSİTESİ
UYGULAMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

TUĞBA UÇMA

DANIŞMAN

PROF. DR. RECEP ŞENER

HAZİRAN, 2007

MUĞLA

T.C.

MUĞLA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

**MUHASEBE MESLEK MENSUBU OLMAK İSTEYENLERİN ETİK DEĞER
ANLAYIŞLARININ BELİRLENMESİ ve MUĞLA ÜNİVERSİTESİ UYGULAMASI**

TUĞBA UÇMA

Sosyal Bilimler Enstitüsünde

“Yüksek Lisans”

Diploması Verilmesi İçin Kabul Edilen Tezdir.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 24/07/2007

Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 25/06/2007

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Recep ŞENER

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Semra ÖNCÜ

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ

Enstitü Müdürü : Prof. Dr. Ömer GÜRKAN

HAZİRAN, 2007

MUĞLA

TUTANAK

Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 07/06/2007 tarih ve 369/6 sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 23/b maddesine göre, İşletme Anabilim Dalı Yüksek lisans öğrencisi' Tuğba Uçma'nın "Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması" adlı tezini incelemiş ve aday 25/06/2007 tarihinde saat 10.00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 60 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin başarılı olduğuna oybirliği ile karar verildi.

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Recep ŞENER

Üye

Prof. Dr. Semra ÖNCÜ

Üye

Yrd. Doç. Dr. Yavuz ÇİTÇİ

YEMİN

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

23/07/2007

Tuğba UÇMA

YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ GİRİŞ FORMU

YAZARIN

Soyadı : UÇMA

Adı : TUĞBA

Kayıt No:

TEZİN ADI

Türkçe : Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması

Y. Dil : Determination of the Understanding of Ethical Value of those Who Want to be the Member of Accounting Profession and The Case of Mugla University

TEZİN TÜRÜ: Yüksek Lisans

TEZİN KABUL EDİLDİĞİ

Üniversite : Muğla Üniversitesi

Fakülte :

Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Diğer Kuruluşlar :

Tarih : 23/07/2007

TEZ YAYINLANMIŞSA

Yayınlayan :

Basım Yeri :

Basım Tarihi :

ISBN :

TEZ YÖNETİCİSİNİN

Soyadı, Adı : ŞENER Recep

Ünvanı : Prof. Dr.

TEZİN YAZILDIĞI DİL : TÜRKÇE

TEZİN SAYFA SAYISI: 176

TEZİN KONUSU (KONULARI) :

- 1. Etik ve Muhasebe Meslek Etiği**
- 2. Muhasebe Eğitimi**
- 3. Muhasebe Meslek Etiği Eğitimi**

TÜRKÇE ANAHTAR KELİMELER :

- 1. Etik**
- 2. Muhasebe Etiği**
- 3. Muhasebe Eğitimi**
- 4. Muhasebe Meslek Etiği Eğitimi**

İNGİLİZCE ANAHTAR KELİMER:

- 1. Ethics**
- 2. Accounting Ethics**
- 3. Accounting Education**
- 4. Accounting Ethics Education**

1- Tezimden fotokopi yapılmasına izin vermiyorum **O**

2- Tezimden dipnot gösterilmek şartıyla bir bölümünün fotokopisi alınabilir **O**

3- Kaynak gösterilmek şartıyla tezimin tamamının fotokopisi alınabilir **O**

Yazarın İmzası :

Tarih : 23/07/2007

ÖZET

Muhasebecilerin topluma karşı olan sorumlulukları diğer mesleklere oranla daha fazladır. Dolayısıyla, muhasebe mesleği açısından toplumun güvenini sağlamak önde gelen koşullardan biridir. Muhasebeciler de her meslek grubunda olduğu gibi, çelişkide kaldıkları ve karar vermekte zorlandıkları durumlarla karşılaşabilmektedirler. Çünkü, muhasebe mesleği yürütülürken ele alınan konular, muhasebe meslek elemanlarının farklı sonuçlara ulaşmasına neden olabilecek bir yapıya sahiptir. Bunların nasıl çözümleneceği, meslek mensuplarının yaşadıkları sorunlardan birini oluşturmaktadır. Bu olumsuzluklar karşısında muhasebe meslek örgütleri, meslek etiği kurallarını oluşturma ihtiyacı duymuşlardır. Bu amaçla muhasebe mesleğinde oluşturulan etik kurallar ile ahlak dışı davranışlara bir sınır getirilmeye çalışılmış ve belirsiz durumlara yol göstermesi amaçlanmıştır.

Her ne kadar muhasebe meslek örgütleri, muhasebe etiği ile ilgili bu düzenlemeleri meslek mensuplarına benimsetmeye veya yaptırımlarla uygulamaya yönelik çalışmalar yapsalar da muhasebe meslek etiği eğitiminin ilk olarak verildiği veya verilmesi gerektiği kurumlar yüksek öğretim kurumlarıdır. Çünkü muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterliliklerinin sağlanmasında eğitimin rolü son derece büyüktür. Mesleki yeterlilik için gerekli olan muhasebe eğitimi içinde muhasebe meslek etiği eğitiminin de verilmesi gerekmektedir.

Bu tezin temel amacını, muhasebe mesleğinin uzmanlaşması amacıyla eğitim veren Muğla Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü'nde öğrenim gören ve muhasebe meslek mensubu olmak isteyen öğrencilerin, etik değer anlayışlarının belirlenmesi ve etik ilkelere duyarlılık düzeylerinin gelişmesini sağlamak amacıyla eğitim aşamasında yapılması gerekenleri belirlemektir.

ABSTRACT

As in other professions, accountants may come across ethical dilemmas in their professional lives and these dilemmas usually turn into interest conflicts because the subjects with which the profession of accounting deals with are of a nature having a potential of leading different accountants to different conclusions. How to deal with these ethical dilemmas is one of the problems experienced by the members of the profession. These problems experienced by its members led associations of accounting profession to determine the ethical codes of the profession. The purpose of the ethical codes of the accounting profession is to prevent unethical behaviors from happening and to offer possible solutions to contradictory situations. Professional ethical codes and compliance with them are important for those who want to perform the accounting profession as well as those who are actually doing the job.

Although accounting profession associations have some attempts to encourage their members to adopt and even to compel them to adopt these regulations related to ethics of accounting, the accounting profession ethics training should be provided primarily by higher education institutions because education has an important role in the provision of professional capabilities. In the training provided to equip the accounting professionals with these capabilities, training for the ethics of accounting profession should be included.

The aim of this thesis is to make a research on the candidate accountants' sensitivity level for and perception of ethical principles who are studying as students in the departments of Business Administration of the Faculties of Economics and Administrative Sciences of Mugla University. Moreover, it offers some suggestions in order to improve the understanding and adaptation of the principles by them.

ÖNSÖZ

Bir yandan küreselleşme, diğer yandan bölgesel bloklaşma, günümüz iş dünyasında kendine özgü bir rekabet ortamı oluşturmuştur. Bu rekabet olguları etrafında gelişen dinamikler, toplumsal yapıları derinden etkilemiş, dolayısıyla da evrensel etik değerlerin varlığını da tekrar gündeme getirmiştir. Bu rekabet ortamında, sadece işletmeler değil, bir işletmenin finansal dili olarak kabul edilen muhasebe de bu değişimlere ayak uydurmak durumunda kalmıştır. Muhasebe mesleğinin bu değişimleri izleyebilmesi için, muhasebe bilgi sistemini yeniden düzenlemesi gerekmektedir. Bu bilgi sisteminin en önemli parçasını ise, muhasebe uzmanlık bilgisi oluşturmakta ve bu noktada muhasebe eğitimi veren yüksek öğretim kurumları çok büyük bir rol oynamaktadır. Bunun için de, yüksek öğretim kurumlarının, muhasebe meslek mensubu olmak isteyen öğrencilere, muhasebe mesleğini oluşturan evrensel etik değerler konusunda eğitim vermeleri gerekmektedir.

Bu nedenle çalışmamızda, muhasebe meslek mensubu olmak isteyen Muğla Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü öğrencilerinin etik değer anlayışlarını ortaya koymak amaçlanmıştır. Bu çalışmanın hazırlanması sürecinde, sabır, destek ve anlayışlarını benden esirgemeyen aileme, çalışmanın her aşamasında, desteği ve en önemlisi emeği ile yanımda olan Mim Sertaç TÜMTAŞ'a, bilgi birikimi ile çalışmama katkıda bulunan danışman hocam Prof. Dr. Recep ŞENER'e ve Yrd. Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ'ye, son olarak çalışmalarım sırasında desteği ve dostluğu ile yanımda bulunan Araş. Gör. Sevgim MERCAN'a içtenlikle teşekkür etmeyi bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	
ABSTRACT.....	
ÖNSÖZ.....	
KISALTMALAR LİSTESİ.....	VII
GRAFİKLER LİSTESİ.....	X
TABLolar LİSTESİ.....	X
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ETİK VE İŞ ETİĞİ KAVRAMLARI

1.1. ETİK VE ETİKLE İLGİLİ KAVRAMLAR, ETİK TEORİLERİ.....	4
1.1.1. Etik ve Etikle İlgili Kavramlar.....	4
1.1.1.1. Etik Kavramı	4
1.1.1.2. Ahlak Kavramı	7
1.1.1.3. Etik-Ahlak İlişkisi	8
1.1.2. Etik Teorileri	10
1.1.2.1. Teleolojik Teoriler (Sonuçsalcılık Teorileri).....	11
1.1.2.2. Deontolojik Teoriler (Haklar Teorileri)	13
1.2. İŞ ETİĞİ VE İŞ ETİĞİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR.....	16
1.2.1. İş Etiği Kavramı	16
1.2.2. Meslek Etiği Kavramı	17
1.2.3. Çalışma Etiği Kavramı.....	19
1.2.4. İşletmecilik Etiği Kavramı	19
1.2.5. Sosyal Sorumluluk Kavramı ve İş Etiği İlişkisi.....	21

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE MESLEK ETİĞİ EĞİTİMİ

2.1. MUHASEBE VE MUHASEBE MESLEĞİ.....	24
2.1.1. Muhasebenin Tanımı, Fonksiyonları ve Muhasebe Mesleği	24

2.1.1.1. Muhasebenin Tanımı ve Fonksiyonları.....	24
2.1.1.2. Muhasebe Mesleği	29
2.1.2. Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi	29
2.1.2.1. Dünyada Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi	30
2.1.2.2. Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi.....	32
2.1.3. Muhasebe Mesleğinde Sosyal Sorumluluk	35
2.1.4. Muhasebe Mesleğinde Etik ve Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim	36
2.1.5. Dünyada Muhasebe Meslek Etiğine İlişkin Yapılan Düzenlemeler	39
2.1.6. Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine İlişkin Yapılan Düzenlemeler	47
2.2. MUHASEBE EĞİTİMİ	51
2.2.1. Genel Anlamda Muhasebe Eğitimi	52
2.2.2. Muhasebe Eğitiminin Amacı ve Gerekliliği	53
2.2.3. Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Yapısı.....	54
2.2.3.1. Örgün Muhasebe Eğitimi	55
2.2.3.2. Yaygın Muhasebe Eğitimi.....	56
2.2.4. Muhasebe Eğitiminde Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar.....	56
2.3. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ EĞİTİMİ	59
2.3.1. Etik Eğitiminin Kapsamı ve Niteliği.....	59
2.3.2. Muhasebe Mesleğinde Etik Eğitimi ve Teknikleri.....	61
2.3.2.1. Örnek Olay Çalışmaları (Vak’a Çalışması) Tekniği.....	63
2.3.2.2. Grup Öğrenme Süreçleri (Birlikte Öğrenme) Tekniği.....	64
2.3.2.3. Rol Yapma Tekniği	64
2.3.2.4. Video Sunumları Tekniği.....	65
2.3.3. Dünyada Muhasebe Meslek Etiği Eğitimi	66
2.3.4. Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiği Eğitimi.....	69

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUĞLA ÜNİVERSİTESİ'NDE MUHASEBE MESLEK MENSUBU OLMAK İSTEYEN İŞLETME BÖLÜMÜ ÖĞRENCİLERİNİN ETİK DEĞER ANLAYIŞLARININ BELİRLENMESİNE YÖNELİK ANKET UYGULAMASI

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	72
3.2. ARAŞTIRMANIN EVRENİ	73
3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	73
3.4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE DEĞERLENDİRMESİ.....	76
SONUÇ	127
KAYNAKÇA	133
EKLER	149

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA: Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association)

AB: Avrupa Birliği (European Union)

ABC: Faaliyete Dayalı Maliyetleme (Activity Based Costing)

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AECC: Muhasebe Eğitimi Değişim Komisyonu (Accounting Education Change Comission)

AGA: Amerikan Devlet Muhasebecileri Birliği (Association of Government Accountants)

AICPA : Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants)

FEI: Finansal Yöneticiler Enstitüsü (Financial Executive Institute)

IAAER: Uluslar arası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği (The International Association for Accounting Education and Research)

IAESB: Uluslar arası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (International Accounting Education Standards Board)

IASB: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (Internatioanal Accounting Standards Board)

IASC: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (Internatioanal Accounting Standards Committee)

IEPS: Uluslararası Eğitim Uygulaması Beyanı (International Education Practice Statement)

IES: Uluslararası Eğitim Standartları (International Education Standards for Professional Accountants)

IESBA: Uluslararası Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants)

IFAC: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)

IIA: İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)

IMA: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants)

İMKB: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

JIT Yöntemi: Tam Zamanında Üretim Yöntemi (Just in Time)

MB: Maliye Bakanlığı

NAA: Ulusal Muhasebeciler Birliği (National Accounting Association)

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TDK: Türk Dil Kurumu

TESMER: Temel Eğitim ve Staj Merkezi

TMUD: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

TMUDESK: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği

UNCTAD: Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (United Nations Conference on Trade and Development)

vd: ve diğerleri

İDT YDK: İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik-1: Meslek Etiğinin Gelişmesinde Ailenin Yeri ve Öneminin Belirlenmesi	78
Grafik-2: Meslek Etiğinin Gelişmesinde Eğitimin Yeri ve Öneminin Belirlenmesi	79
Grafik-3: Meslek Etiğinin Gelişmesinde Toplumsal Faktörlerin Yeri ve Öneminin Belirlenmesi	79
Grafik-4: Meslek Etiğinin Gelişmesinde Mesleki Çevrenin Yeri ve Öneminin Belirlenmesi	80
Grafik-5: Meslek Etiğinin Gelişmesinde Deneyimin Yeri ve Öneminin Belirlenmesi	80

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo-1: Araştırmaya Katılan Öğrencilerin Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Tablosu	76
Tablo-2: “Muhasebe Meslek Etiği Denince Ne Anlıyorsunuz?” Sorusuna Verilen Yanıtlara İlişkin Frekans Tablosu	77
Tablo-3: “İş Etiği Denince Ne Anlıyorsunuz?” Sorusuna Verilen Yanıtlara İlişkin Frekans Tablosu	77
Tablo-4: Meslek Etiğinin Oluşmasında ve Gelişmesinde Yer Alan Unsurların Sıralanması	81
Tablo-5: Tarafsızlık Özelliğine Ait Frekans Tablosu	82
Tablo-6: Gizlilik/Sır Saklama Özelliğine Ait Frekans Tablosu	82
Tablo-7: Sosyal Sorumluluk Özelliğine Ait Frekans Tablosu	83
Tablo-8: Güvenilirlik Özelliğine Ait Frekans Tablosu	83
Tablo-9: Bağımsızlık Özelliğine Ait Frekans Tablosu	84
Tablo-10: Mesleki Özen/Mesleki Eğitim Özelliğine Ait Frekans Tablosu.....	84
Tablo-11: Bir Muhasebecide Olması Gereken Özelliklerin Sıralanması.....	85
Tablo-12: Bir Muhasebecide Olması Gereken Özelliklerin Bağımsız t Testi Analizi Sonuçları	85

Tablo-13: Bir Muhasebecide Olması Gereken Özelliklerin Sınıflara Göre Değerlendirilmesinde Ki- Kare Analizi Sonuçları.....	86
Tablo-14: Mesleki Etik Değerlerin <i>Çok Önemli</i> Kriterine Göre Derecelendirilmesine İlişkin Frekans Tablosu.....	87
Tablo-15: Dürüstlük İlkesine Ait Frekans Tablosu.....	88
Tablo-16: İş Ahlakı İlkesine Ait Frekans Tablosu.....	88
Tablo-17: Mesleki Bilgi ve Deneyim İlkesine Ait Frekans Tablosu	89
Tablo-18: Mesleki Etik Değerlerin Önem Derecesine Göre Sıralanmasında En Önemli Üç İlke.....	89
Tablo-19: Mesleki Etik Değerlerin Önem Derecesinin Sınıflara Göre Değerlendirilmesinde Ki- Kare Analizi Sonuçları.....	90
Tablo-20: Muhasebenin Temel Kavramlarının <i>Çok Önemli</i> Kriterine Göre Derecelendirilmesine İlişkin Frekans Tablosu.....	91
Tablo-21: Sosyal Sorumluluk Kavramına Ait Frekans Tablosu.....	91
Tablo-22: İşletmenin Kişiliği Kavramına Ait Frekans Tablosu.....	92
Tablo-23: Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramına Ait Frekans Tablosu.....	92
Tablo-24: Muhasebenin Temel Kavramlarının Önem Derecesinin Sınıflara Göre Değerlendirilmesinde Ki-Kare Analizi Sonuçları.....	93
Tablo-25: “En İyi Muhasebeci En Az Vergi Ödeten Muhasebecidir ” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	93
Tablo-26: “Üniversitede Verilen Muhasebe Eğitimi Yeterli Düzeydedir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	94
Tablo-27: “Muhasebe Eğitiminin Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik Değerlerinin Şekillenmesi İçin Yeterli Düzeyde Olması Gerekmetedir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	95
Tablo-28: “Muhasebe Meslek Eğitimi Mevzuatı Yakından Takip Etmelidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu.....	95
Tablo-29: Varyans Analizi (ANOVA) Sonuçları.....	96
Tablo-30: Duncan Testi Sonuçları	96
Tablo-31: “Bir Muhasebeci Etik Değerlere Bağlı Olmalıdır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	97

Tablo-32: “Bir Muhasebeci Mali Tablolarda Değişiklik Yapmamalıdır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	97
Tablo-33: Varyans Analizi (ANOVA) Sonuçları.....	98
Tablo-34: “Bir Muhasebeci Tarafsız Davranmalıdır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	98
Tablo-35: “Bir Muhasebeci Müşterileriyle Sıkı Arkadaşlık İlişkileri Kurmamalıdır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu.....	99
Tablo-36: “Bir Muhasebeci 3. Kişilere Tarafsız ve Doğru Bilgi Sunmalıdır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu.....	99
Tablo-37: Varyans Analizi (ANOVA) Sonuçları.....	100
Tablo-38: “Bir Muhasebeci Müşterilere Ait Bilgileri Açıklamaktan Kaçınmalıdır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu.....	100
Tablo-39: “Bir Muhasebeci Tam ve Açık Bir Raporlama Yapmalıdır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	101
Tablo-40: Varyans Analizi (ANOVA) Sonuçları.....	101
Tablo-41: “Bir Muhasebeci Tuttuğu Kayıtları Doğru ve Tam Olarak Açıklamalıdır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu.....	102
Tablo-42: “Bir Muhasebeci Görevini Yasalara, Teknik Standartlara Uygun Olarak Yerine Getirmelidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	102
Tablo-43: “Bir İşletmenin Muhasebe Bilgileri Mali Müşavirler Tarafından Denetlenmelidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu.....	103
Tablo-44: “Muhasebe Defter ve Kayıtları Dış Denetimden Geçirilmelidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	103
Tablo-45: Varyans Analizi (ANOVA) Tablosu	104
Tablo-46: “Muhasebe Meslek Etiği Eğitimi Üniversitelerde Zorunlu Olmalı mı?” Sorusuna Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	105
Tablo-47: “Neden Muhasebe Meslek Etiği Dersleri Zorunlu Olmalıdır?” Sorusuna Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	105
Tablo-48: “Muhasebe Meslek Etiği Eğitimi Nasıl Olmalıdır?” Sorusuna Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	106

Tablo-49: “Üniversitelerde Verilen Muhasebe Eğitimi Piyasayı Yeterli Düzeyde Takip Etmediğini Düşünüyorum. Çünkü;” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	107
Tablo-50: “Üniversite Verilen Muhasebe Eğitimi Seminer ve Kurslarla Desteklenmeli mi? ” Sorusuna Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	108
Tablo-51: “Üniversitenizde Muhasebe Etiği İle İlgili Eğitim Çalışması Yapıldı mı?” Sorusuna Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	108
Tablo-52: “En iyi Muhasebeci Bilanço Makyajı Yapan Muhasebecidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	109
Tablo-53: “En İyi Muhasebeci Dürüst Olan Muhasebecidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	109
Tablo-54: “En İyi Muhasebeci Tarafsız Davranan Muhasebecidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	109
Tablo-55: “En İyi Muhasebeci Sır Saklayabilmesini Becerebilen Muhasebecidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu.....	110
Tablo-56: “En İyi Muhasebeci Yeterli Mesleki Bilgiye Sahip Olan Muhasebecidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu.....	110
Tablo-57: “En İyi Muhasebeci Her Türlü Bilgiyi Kamuya Açıklayan Muhasebecidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	111
Tablo-58: “En İyi Muhasebeci Menfaat Çatışmalarından Kaçınan Muhasebecidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu.....	111
Tablo-59: “En İyi Muhasebeci Yasalara Uygun Davranan Muhasebecidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	111
Tablo-60: “En İyi Muhasebeci Finansal Tablolarda Oynama Yapmayandır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu.....	112
Tablo-61: “En İyi Muhasebeci İçin Yasal Olan Aynı Zamanda Ahlaki Olandır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu.....	112
Tablo-62: “Bir Muhasebeci Faaliyetlerine Etki Etmedikçe Hediye, İltifat vb. Kabul Edebilir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	113
Tablo-63: “Muhasebe Meslek Etiği Meslekte Artarsa Dış Denetim Azalır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu	113
Tablo-64: Örnek Olay 1’e Verilen Yanıtlara İlişkin Frekans Tablosu.....	114

Tablo-65: Örnek Olay 1'e Verilen Yanıtların Sınıflara Göre Değerlendirilmesinde Ki- Kare Analizi Sonuçları.....	115
Tablo-66: Örnek Olay 2'ye Verilen Yanıtlara İlişkin Frekans Tablosu.....	116
Tablo-67: Örnek Olay 2'ye Verilen Yanıtların Sınıflara Göre Değerlendirilmesinde Ki- Kare Analizi Sonuçları.....	117
Tablo-68: Örnek Olay 3'e Verilen Yanıtlara İlişkin Frekans Tablosu.....	118
Tablo-69: Örnek Olay 3'e Verilen Yanıtların Sınıflara Göre Değerlendirilmesinde Ki- Kare Analizi Sonuçları.....	119
Tablo-70: Örnek Olay 4 Birinci Soruya Verilen Yanıtlara İlişkin Frekans Tablosu.....	120
Tablo-71: Örnek Olay 4 İkinci Soruya Verilen Yanıtlara İlişkin Frekans Tablosu	120
Tablo-72: Örnek Olay 4'e Verilen Yanıtların Sınıflara Göre Değerlendirilmesi ...	121
Tablo-73: Örnek Olay 5'e Verilen Yanıtlara İlişkin Frekans Tablosu.....	122
Tablo-74: Örnek Olay 5'e Verilen Yanıtların Sınıflara Göre Değerlendirilmesinde Ki- Kare Analizi Sonuçları.....	123
Tablo-75: Örnek Olay 6'ya Verilen Yanıtlara İlişkin Frekans Tablosu.....	125
Tablo-76: Örnek Olay 6'ya Verilen Yanıtların Sınıflara Göre Değerlendirilmesinde Ki- Kare Analizi Sonuçları.....	126

GİRİŞ

Etik, temelinde neyin doğru neyin yanlış olduğunu araştıran ve insan hayatının gerçek amacının ne olması gerektiğini sorgulayan bir felsefe dalıdır. Ahlak felsefesi olarak da ifade edilen etik, bir toplumda oluşan ahlaki ilkeler veya kodlardan oluşmakta olup, bir toplumu oluşturan bireylerin içtenlikle saygı gösterdikleri ve inandıkları bir yol gösterici konumundadır.

Genel etik tanımından yola çıkılarak meslek etiği kavramına ulaşılmaktadır. İş hayatında karşılıklı güven ve inanılabilirlik vazgeçilmez bir olgudur. Meslek etiği, belirli bir meslek grubunun mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, onları belirli kurallara uygun davranmaya yönelten ilkeler bütünüdür. Bir meslek dalına ilişkin etik kuralların belirlenerek yazılı hale getirilmesi ve bu kurallara uyulmasının sağlanması, o meslek mensuplarının güvenilirliği açısından oldukça önemlidir. Bu anlamda da meslek etiğinin temelinde sosyal sorumluluk duygusu vardır.

Sosyal sorumluluk duygusunun önemli bir değer olarak görülmesi gereken mesleklerin başında ise, muhasebe mesleği yer almaktadır. Muhasebe mesleği en genel ifadeyle, ekonomik anlamda bilgi sağlayan faaliyetlerin tümüdür. Meslek, teknik anlamda çeşitli kurallar, düzenlemeler, standartlar ve en önemlisi yasalara bağlı olarak faaliyet göstermeyi gerektirmektedir. Ancak bunların yanında muhasebe mesleğinin kuralları, standartları ve düzenlemeleri ahlaksal açıdan da meslek mensuplarına sorumluluk yüklemektedir.

Bu bağlamda muhasebe mesleğinde uzmanlığın sağlanabilmesi için, meslek mensuplarının meslek etiği değerlerine sahip olması ve bu değerlere bağlı olarak hareket etmesi gerekmektedir. İşte bu etik değerler muhasebe meslek etiği ilkelerini oluşturmaktadır. Böylelikle muhasebe meslek etiği, muhasebe tarafından sunulan bilgilerin, bilgi kullanıcılarına yararlı olabilmesi için, yasalar yanında toplumun değer yargılarının da muhasebe meslek mensupları tarafından dikkate alınmasını sağlamaktadır.

Muhasebecilerin, topluma karşı olan sorumlulukları diğer mesleklere oranla daha fazladır. Dolayısıyla, muhasebe mesleği açısından toplumun güvenini sağlamak önde gelen koşullardan biridir. Muhasebe meslek mensupları da her meslek grubunda olduğu gibi çelişkide kaldıkları ve karar vermekte zorlandıkları durumlarla karşılaşabilmektedir. Çünkü muhasebe mesleği yürütülürken ele alınan konular, farklı sonuçlara ulaşılmasına neden olabilecek bir yapıya sahiptir. Bunların nasıl çözümleneceği, meslek mensuplarının yaşadıkları en önemli sorunlardan birini oluşturmaktadır. Her muhasebe meslek mensubu çalışma hayatında bu ahlaki ikilemlerle karşı karşıya kalmakta ve çoğunlukla bu ahlaki ikilemler çıkar çatışmaları haline dönüşebilmektedir.

Bu noktada devreye etik teorileri girmektedir. Genel etik teorileri, muhasebe meslek mensuplarının meslek hayatında karşılaştıkları etik ikilemleri daha rahat çözümlenmelerine imkân sağlamakta ve en önemlisi bu teoriler sayesinde meslek mensuplarının etik ikilemler karşısındaki davranışları bir anlamda genelleştirilebilmektedir.

Muhasebe meslek etiğinin meslek mensuplarınca genel kabul görmüş ilkeler haline getirilebilmesi için hem dünyada hem de ülkemizde çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Uluslararası düzeyde muhasebecilik mesleğinin sorumluklarını belirlemede ve bu mesleğin uzmanlaşmasında rehber konumda bir kurum olan IFAC (International Federation of Accountants) başta olmak üzere birçok kurum meslek etiği ile ilgili düzenlemeler yapmıştır. Türkiye’de ise bu görevi üstlenen meslek örgütü TÜRMOB(Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) başta olmak üzere meslek ile ilgili diğer kuruluşlar da çalışmalar yapmışlardır. Ayrıca, bu kurumlar muhasebe mesleğinde uzmanlığın sağlanmasında ve uluslar arası muhasebe standartlarına ulaşmada büyük rol oynamaktadırlar.

Her ne kadar muhasebe meslek örgütleri, muhasebe etiği ile ilgili bu düzenlemeleri meslek mensuplarına benimsetmeye veya yaptırımlarla uygulamaya yönelik çalışmalar yapsalar da muhasebe meslek etiği eğitiminin ilk olarak verildiği veya verilmesi gerektiği kurumlar yüksek öğretim kurumlarıdır. Çünkü muhasebe

meslek mensuplarının mesleki yeterliliklerinin sağlanmasında eğitimin rolü son derece büyüktür. Mesleki yeterlilik için gerekli olan muhasebe eğitimi içinde muhasebe meslek etiği eğitiminin de verilmesi gerekmektedir.

Çağdaş öğretim teknikleri olarak sayılan örnek olay çalışmaları, grup öğrenme süreçleri, rol yapma tekniği ve video sunumları tekniğinin kullanılması ile verilecek muhasebe meslek etiği eğitimi sayesinde, meslek mensubu olmak isteyenlerin meslekte aktif faaliyet göstermeye başlamadan etik duyarlılıklarının arttırılabilecektir. Kişi bu yolla, meslek mensubu olduğunda, muhasebe mesleğinin gerektirdiği teknik uzmanlığın yanında etiksel yargılama yeteneği de kazanmış olacaktır.

Muhasebe meslek mensubu olmak isteyenlerin etik değer anlayışlarının belirlenmesine yönelik yapılan bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, etik, etikle ilgili kavramlar ve etik teorileri ile iş etiği ve iş etiği ile ilgili kavramlar hakkında genel bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde, muhasebe, muhasebe mesleği, muhasebe eğitimi ve muhasebe meslek etiği eğitimi konuları incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise Muğla Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü öğrencilerinin etik değer anlayışlarının belirlenmesi amacıyla anket uygulaması yapılmış, elde edilen bulgulara ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ETİK VE İŞ ETİĞİ KAVRAMLARI

1.1. ETİK VE ETİKLE İLGİLİ KAVRAMLAR, ETİK TEORİLERİ

1.1.1. Etik ve Etikle İlgili Kavramlar

Etik en genel tanımıyla ahlak felsefesi olarak ifade edilmekte ve ahlakı konu alan bir disiplini oluşturan ilkelere dayanmaktadır. Bu anlamda etik; ahlak ile yakın ilişki içinde bulunmakta ve ahlak kurallarından söz edilirken çoğu kez etik kavramı kullanılmaktadır. Oysa etik ve ahlak kavramları arasında çeşitli yönlerden farklılıklar bulunmaktadır.

1.1.1.1. Etik Kavramı

Etik, etimolojik olarak neyin doğru neyin yanlış olduğunu araştıran, insan hayatının gerçek amacının ne olması gerektiğini soruşturan, ahlaklı ve erdemli bir yaşamın hangi unsurları içerdiğini irdeleyen bir felsefe dalıdır. Kelime olarak Yunanca'da "ethos" şeklinde yer alıp gelenek görenek anlamına gelmektedir. Yunanca ethos kavramının Latince karşılığı olan "mos" kelimesi, hem töre hem de karakter anlamına gelmektedir. Anlam olarak ethos kelimesi Latince kökenli olup, ahlak anlamına gelen İngilizcedeki "morals" ile aynıdır ve çoğunlukla birbirinin yerine kullanılmaktadır(Pieper,1999:32). Hem geleneksel dilde hem de günlük dilde çoğunlukla ahlakilik ve töresel sözcüğü ile eş anlamlı olarak kullanılan etik, bir disiplin olarak neyin iyi neyin kötü olduğunun belirlenmesi ile ilgili ahlaki görev ve zorunluluklar üzerinde durmaktadır(Toraman ve Akcan,2003:60).

Etikle ilgili çalışmaların tarihi 2500 yıl öncesine eski Yunanlı filozof Aristoteles'e kadar uzanmaktadır. Aristoteles'e göre felsefi disiplin olan etik, alışkanlık, töre, görenek anlamlarını taşımakta ve antik kentte geçerli olan töreye uygun olarak davranan kişi, genel kabul gören ahlak yasası normlarına uygun bir şekilde davrandığı sürece etiğe uygun davranmaktadır. Bunun yanında yazılan etiğe uygun davranan kişi aktarılan eylem kurallarını ve değer ölçülerini sorgulamadan

uygulamayıp, aksine kavrayarak ve üzerinde düşünerek uygulayan kişi olarak da tanımlanmaktadır(AktaranPieper,1999:30). Bu anlamda da etik, sadece var olan yazılı kurallara uymayı değil, aynı zamanda bunlar üzerinde düşünmeyi de gerektirmektedir.

Aristoteles aynı zamanda etik ve alışkanlık arasında etimolojik bir ilişki olduğunu ifade etmektedir. Burada etiği bireyin karakteri olarak ele almakta ve bireylerin eğer erdemli bir şekilde alışkanlıklarını veya yaşamlarını sürdürürlerse, aynı zamanda erdemli bir karaktere sahip olacaklarını belirtmektedir (AktaranDolfsma,2005:2). Böylece bireyler erdemli bir karaktere sahip oldukları takdirde aynı zamanda etiğe uygun da davranmış olacaklardır.

Literatürde etiğin çeşitli tanımlarına yer verilmektedir. Ay(2003:59) ve Kirel'e(2002:2) göre literatürde yer alan tanımlamalara baktığımızda etik; doğru ve yanlış kavramları ile ilgilidir. Konusunun temelini insan ilişkileri, bir insanın başka bir insana olan davranış biçimi, o insanın başkalarından beklediği davranış biçimlerinin doğru ve iyi davranışlardan oluşması ve bu davranışların geliştirilmesi oluşturmaktadır.

Bir diğer anlamıyla etik, insanın töresel ya da ahlaksal ilişkilerini, davranış biçimlerini ve görüşlerini araştıran felsefe dalıdır. Bir davranışın etiğe uygun olup olmadığı yalnızca bireylerin kişisel etik değerleri tarafından değil, kitle iletişim, çıkar grupları ve örgütleri de içine alan toplum tarafından belirlenmektedir(Gül ve Ergün,2004:54). Bu anlamda etik davranış, hem doğruluk, uygunluk ve adalet kavramlarını içinde barındırmakta, hem de bütün etik sistemlerin altında yatan ve bir grubun parçası olan bireyin, grubun diğer üyelerinin iyiliği için bazı sorumlulukları taşımasını gerektirmektedir(Saban ve Atalay,2005:49).

Özkol vd. (2005:108) etiği, genelinde ahlaki davranışları konu alan bir disiplin olarak ifade etmektedir. Bu anlamda etik, bir bireyin davranışları sırasında kullandığı ahlaki ilkelerin bütünüdür(Saban ve Atalay,2005:49),(Akyel ve Karaca,2005:243). Yani etik, ahlaki değerler ve toplumsal sorumluluklar çerçevesinde doğru ilkeler ışığında nasıl davranılması gerektiğini bireylere gösteren kurallar olarak tanımlanabilmekte ve bireylerin davranışlarının ahlakiliğini

sorgulamaktadır(Muğan,1999:14). Bireylerin davranışlarının ahlakiliğini etkileyen faktörler olarak Muğan vd. (2005:140), ulusal değerler, inançlar, normlar, kişisel değerler, eğitim, cinsiyet oluşturmakta bunlarla birlikte etkileyici olan toplumsal ilişkileri saymaktadırlar.

Cohn (1996:180) ve Schlegelmich (AktaranUral,2003:3) etiği temelinde bir bireyin doğru olarak nasıl davranacağını açıklayan ve tanımlayan ilkeler, değerler ve standartlar sistemi olarak ifade etmişlerdir.

Yukarıda yapılan tanımların dışında, etiği ahlak felsefesi olarak gören görüşler de literatürde sıklıkla yer almaktadır. Bu görüşe sahip olan kişilerden biri olan Kant (AktaranHaynes,2002:31) etiği, ahlak felsefesi olarak görmüş ve ahlaki normu etiğe dayandırmıştır.

R. Meigs ve W. Meigs (1993a:616) etiği, ahlaki ilkeler doğrultusunda bireysel ya da devletin bireyin davranışlarında meydana getirdiği kişisel kriter olarak, yani kişinin bireysel olarak yanlıştan doğruyu ayırt edebilme yeteneği olarak tanımlamaktadır. Oysa Lawrence Kohlberg (AktaranHaynes,2002:31) etiğin içselleştirilmiş ya da bireyin öznel yönleri üzerine eğilen ahlaki yargı ve davranışlar şeklinde algılanmayıp dışarıya yansıyan sözlerde ve fiziksel olaylarda aranması gerektiğini savunmuştur.

Kısaca erdemli olmanın temel tavrı olarak bir ahlak felsefesi şeklinde tanımlanan ve bu amaca hizmet eden etik, bireysel ve sosyal yaşamın çok büyük bir hızla akıp değiştiği yaşam tarzlarını layıkıyla ölçüp biçen, onları gerektiğinde eleştiri süzgecinden geçirirken gerektiğinde temellendiren değer sistemleridir (Cevizci,2002:1-3).

Yukarıda da görüldüğü gibi, etikle ilgili ortak bir tanıma rastlamak pek mümkün olamamaktadır. Ancak yapılan tanımlamalar temelinde iki noktaya dayanmaktadır. Bazı yazarlar etiği, ahlak felsefesi olarak tanımlarken; diğerleri, etiği doğru ve yanlış davranış biçimlerini belirleyen kurallar bütünü olarak tanımlamaktadırlar. Literatürde yer alan bu tanımlar çerçevesinde etiğin bir ahlak

felsefesi olduğu ve ilgi alanını ve konusunu bireylerin ahlaka uygun tüm davranış ve eylemlerinin oluşturduğu söylenebilir.

1.1.1.2. Ahlak Kavramı

Ahlak, Arapça'da hulk (huy) kökünden gelmiş olup insanın doğuştan getirdiği veya sonradan kazandığı bir takım davranış şekilleri, huyları, tavırları, manevi seviyesini belirten tutum ve davranışlar olarak tanımlanmıştır(Türk,2004:1). Almanca'da ahlak sözcüğü, moral sözcüğü olarak ifade edilmiş ve Latince mos sözcüğünden türetilmiş, töre ile aynı anlamda kullanılmıştır. Türkçe'de ise Arslan'a (2005:1) göre ahlak kavramı iki anlama sahiptir. Bunlardan birincisi insanların toplum içinde uyması gereken kural ve ilkeleri belirtirken, ikincisi ahlak felsefesini belirtmektedir. Böylece ahlak bireylerin birbirleriyle ilişkilerini düzenleyen geleneksel davranış kurallarının, yasalarının ve ilkelerinin toplamından oluşmaktadır.

Ahlak kavramı her ne kadar töre, hukuk ve alışkanlık kavramlarıyla benzer anlamlarda kullanılmış olsa da, aslında hukuk, din, acı çekme, fedakarlık, basiret gibi kavramlarla aynı şeyi ifade etmemektedir. Çünkü ahlak, bireylerin eylemlerinin toplumsal hayata zarar vermeden düzenlenmesi gibi pratik nedenlerden ortaya çıkmıştır. Bu anlamda din, hukuk ya da gelenekler ahlakın çıkış noktası değildir(Arslan,2005:1-2).

Ahlak sözcüğüne ilişkin genel bilgilerin ardından ahlak kavramının tanımlarına baktığımızda etik tanımlarında olduğu gibi, literatürde ortak bir tanım bulmak oldukça zordur.

Akdoğan (2003b:9) ve Güredin'e (1997:2) göre ahlak; bir toplum içinde bireylerin benimsedikleri ve uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kurallarıdır. Civelek ve Durukan (1997:1) ise, bu tanımları geliştirerek ahlakı, bireyin diğer bireylerle, bireylerin kurumlarla ve bireyin devletle ilişkilerinde, toplumun deneyimlerinden gelenek ve göreneklerinden kaynaklanan akıl ürünü olan toplumsal uyum, birliktelik ve dayanışmayı arttırıcı, dolayısıyla toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapılarına istikrar sağlayıcı prensiplerin, standartların ve değerlerin bütünü olarak tanımlamaktadır.

Alkan (1993,261) ise ahlak kavramını, bir toplumun refahını oluşturan, toplumda uyumsuzluğa ve toplumsal çözümlere karşı bireylerin gerekli davranış ve karar türlerini açıklayan bir süreç olarak görmektedir.

Mappes' a göre (1988:35) ise ahlak, hem bir toplumda karşılıklı ilişkilerde gelişen saygı ve birbirini benimseme süreçlerinden oluşan ve kendilerine norm olarak geçerlilik tanınan, geneli bağlayan eylem modellerini içermekte(Pieper,1999:31) hem de bireylere doğru ve yanlış, iyi ve kötüyü ayırt etme yeteneğinin kazandırılmasını sağlamaktadır(Mintz,1995:248),(Luthans, Aktaran Türk,2004:1-2), (Koontz ve Weichrich, Aktaran Özgener,2004:6).

Yukarıdaki açıklamaları da göz önünde bulundurarak, bir ahlak tanımı geliştirecek olursak, ahlakın, bireyin ya da toplumların eylemlerinin doğruluğunu, yanlışlığını, iyiliğini ve kötülüğünü araştıran değerler bütünü ve bireylerin inandıkları ve saygı gösterdikleri yol gösterici unsur olduğu söylenebilir.

1.1.1.3. Etik-Ahlak İlişkisi

Etik ve ahlak sözcükleri, etimolojik olarak töre, gelenek, alışkanlık vb. gibi birbirine çok yakın anlamlara gelmesi ve günlük hayatta da sıklıkla birbirinin yerine kullanılmasına karşılık, aslında bu iki kavram birbirinden farklı anlamlara sahip olup; etik, ahlaktan bir sonraki boyut olarak ortaya çıkmaktadır(Çukacı,2006:91). Bu farklılıklar sadece bir alanda değil pek çok alanda etiği ahlaktan ayırabilmektedir.

Etik ve ahlak kavramları tarihsel ve olgusal açıdan karşılaştırıldığında, ahlakın etikten de önce var olan bir olgu olduğu görülmektedir. En ilkel toplumların dahi kendilerine özgü bir ahlakı mevcuttur. Bu anlamda ilkçağlarda ahlak, toplumsal yaşamın tüm alanlarında bireylerin yaptıklarını düzene koyan kendiliğinden biçimlenmiş ve genel kabul görmüş yasaklama ve değerlendirmeler olarak ortaya çıkmış, etik ise temel kavramların diğer yakın bilgi dallarının kavramlarından ayırıp kendine özgü kavramlar durumuna getirildiği zamanda ortaya çıkmıştır(Ural,2003:6).

Etik ve ahlak kavramsal açıdan karşılaştırıldığında, etik en genel anlamıyla ahlak felsefesi olarak tanımlanmakta(Kotar,1997:65),(Uysal,2002:32) ve bir şeyin iyi

ya da kötü, doğru ya da yanlış olduğunu anlamaya çalışmaktadır(Uysal,2002:32). Bunun temel nedeni ise ahlakın, etiğin araştırma konusunu oluşturmasıdır(Aydın,2002:6). Ahlak, toplumda bir arada yaşama sorunlarını düzenleyen kurallardan, değerlerden, haklardan ve görevlerden oluşmaktadır(Uysal,2002:32). Bu anlamda etiğin, ahlaksal eylem ile ahlak dışı eylemin ayrımını ortaya koymayı amaçladığı da söylenebilir(Ural,2003:6). Yani etik, ahlak ve ahlakilik üzerinde düşünmeyi gerektirmekte ve bir kimsenin eylemlerini nitelendirmede kullanılmaktadır.

Etik ve ahlak kuramsal açıdan karşılaştırıldığında da farklılık göstermektedir. Ahlak, bir disiplin olarak etiğin günlük yaşam pratiğine yansıyan kurallar bütünüdür ve toplumda var olan, davranış, tutum ve inançları yönlendiren bir değer sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır(Aydın,2002:7). Ahlak, toplum içinde yaşayan her bireyde mutlaka var olan bir özelliktir. Ancak bir toplumun içinde farklı ulusal, dinsel, etnik ve cinsel kimliklerin olması, bireylerin ailelerinden aldıkları ve okul hayatı boyunca aldıkları eğitimler toplumda farklı ahlak anlayışlarının oluşmasına neden olmaktadır. Bu anlamda toplum bireylerin ahlaki özelliklerinin şekillenmesinde büyük önem taşımaktadır. Etik istenilir iyilere ulaşmada daha evrensel ve genel geçerliliğe sahip bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede etik bir topluluğun ortak isteklerini bireylere benimsetme girişimidir. Yani ahlak günlük yaşam içinde bireylerin nasıl yaşamaları gerektiğini ince ayrıntılar içinde pratik açıdan düşünür ve ele alırken, etik daha soyut ve kavramsal bir bakış açısıyla olaylara yaklaşmaktadır(Aydın,2002:7).

Etik ve ahlak arasındaki kuramsal farklılıklardan yola çıkılarak, etiğin bireylerin isteklerine yalnızca bireysel bazda değil aynı zamanda evrensel olarak da yaklaşmakta olduğu söylenebilir. Böylelikle etiğin konusu daha geniş bir alana yayılırken ve evrensel olarak görülürken; ahlakın daha bireysel olarak kalmakta ve kuramsal olarak da daha dar bir çerçevede olduğu görülmektedir.

Yukarıda açıklanan farklılıklar doğrultusunda, ahlak felsefesi olarak adlandırılan etik, hem daha kapsamlı hem de toplumun hemen her kesimine yönelik

düzenlemeleri içerdiğinden bu çalışmada ahlak kavramı yerine etik kavramı tercih edilmiştir.

1.1.2. Etik Teorileri

Günlük hayatta da neyin doğru neyin yanlış olduğu kararının alınabilmesi için kurulu olan ahlak sistemine başvurulduğu bilinen bir gerçektir. Bu ahlaki sistem içinde yer alan etik değerler, kişinin davranışlarının bireysel temelini oluşturan ahlaki ilkelerdir(Muşan ve Akman,2005:259). Etik ve etiksel karar verme, tamamıyla bireyseldir. Yani bireylerin bir eylem hakkında etik veya etik değil şeklinde karar almalarında ya da doğru veya yanlış ayırt etmelerinde kişisel değerler rol oynamaktadır. Bu nedenle bireylerin etiksel karar verme süreçlerinde birtakım teorilere uygun olarak davranmaları gerektiği ve bu teorilerin kendilerine yol gösterici olarak etki ettiği bilinen bir gerçektir. Bireylerin etiksel karar verme süreçlerini ve kararlarını yansıtan, ahlaki davranışlarının temelini oluşturan bu teorilerdir(Ural ve Özbirecikli,2006:396), (Türk,2004:3).

Bireyler etiksel kararlar alırken öncelikle bir etik ikileminin oluştuğunun farkına varacak hassasiyete sahip olmalı daha sonra da bunu çözüme girişiminde bulunmak için çaba sarf etmelidir(Saban ve Atalay,2005:51). Etik tercihler yapmak öznel nitelikte olup neyin etik olduğu konusunda veya bir etik ikilem karşısında verilecek kararlarda farklı bireyler farklı bakış açılarına sahip olabilmektedir. Her bireyde farklı olarak gerçekleşen etiksel kararlar etik teorileri sayesinde bir bakıma genelleştirilmiş olacaktır.

Modern etik teorileri genel anlamda iki başlık halinde açıklanmaktadır. Bunlar:

- Teleolojik Teoriler (Sonuçsallık – Gayeci Teoriler)
- Deontolojik Teoriler (Haklar Teorisi)

1.1.2.1. Teleolojik Teoriler (Sonuçsalcılık Teorileri)

Teleolojik teoriler, 19. yy'da Jeremy Bentham ve John Stuart Mill tarafından ortaya atılmıştır. Bu teoriye göre karar alıcı her bir alternatif kararın etkileri üzerinde yoğunlaşmakta ve en çok sayıda insanın tatminini arttıracak seçeneği tercih etmektedir. Bu teori Kantçı görev ahlakı teorisinin karşısında duran bir teoridir. Bu teoriye göre, davranışın sonuçları yoluyla o davranışın doğruluğu veya yanlışlığı anlaşılabilir(Türk,2004:3).

Teleolojik teorilere göre bir eylemin ahlaki haklılığı eylemin sonuçlarına bakılarak belirlenebilmektedir. Eylemin sonuçları iyi ise ve insanı mutlu ediyorsa etik açıdan doğru, eylemin sonuçları insana acı veriyorsa etiksel açıdan yanlış şeklinde ifade edilmektedir. İyi ve kötü kavramı burada tamamıyla eylemin sonuçlarına göre belirlenmektedir(Ural,2003:7),(Toraman ve Akcan,2003:62). Etiksel olarak en iyi eylem en büyük iyinin üretilmesi iyiliğine sahip olan eylemdir. Bu anlamda teleoloji terimi, temelde bir gayeye yönelerek yönlendirmeyi ima etmektedir(Özgener,2004:33).

Bir eylem veya oluşun iyiliğini veya kötülüğünü o eylemin sonuçları ile belirleyen teleolojik etik teorilerini iki başlık altında toplayabiliriz:

- Egoizm (Bireysellik) Teorisi
- Faydacılık Teorisi

Egoizm (Bireysellik, Bireyci Yaklaşım) Teorisi; teleolojik etik teorilerinden biridir. Egoizm kelimesinin temel anlamı bireyin başkalarını dikkate almadan yalnız kendini, kendi çıkarlarını düşünmesidir(Ural,2003:9). Egoizm kelimesi söz konusu olunca bazı yanlış anlamalarda gündeme gelmektedir. Çünkü günlük dilde kullanılan egoizm ya da bencillik felsefik anlamdaki egoizm ile birbirinden farklıdır. Bu çerçevede uzun dönemli amaçlarını gerçekleştirmek için bir bireyin kısa dönemli amaçlarından vazgeçmesi onun egoist olması anlamına gelmektedir(Arslan,2001:18).

Etikte egoizm teorisi, insanın tüm eylemlerini ben sevgisi ile belirlediğini ahlaklılığında kendini koruma içgüdüsünün dışı vurmasından başka bir şey olmadığını ileri süren öğretiyi olarak tanımlanmaktadır(Ural,2003:9). Yani bu teoride bireyler, kendilerine uzun dönemde en önemli avantajı sağlayacak duruma göre karar vermekte ve bir eylem uzun dönemde bir birey için diğer seçeneklere oranla iyi sonuçlar üretiyorsa bu eylem etiksel açıdan doğru bir eylem olarak kabul edilmektedir(Akdoğan,2003b:35), (Selimoğlu,1998:148) .

Egoizm teorisi, temelinde başkalarına yardım etmemeyi öğretmez. Fakat bireylerin böyle bir ahlaki zorunluluğun bulunmadığını söyler. Böylece egoizm, herhangi bir bireyin başkalarına karşı ne bir yükümlülüğe mecbur olduğunu ne de bir fedakarlığa katlanmak zorunda olduğunu ileri sürerek, davranışlarında bireyin kendisi için en yüksek iyiye müsaade ediyorsa sergilenmeli düşüncesini kabul etmektedir(Özgener,2004:33-34).

Egoizm teorisine getirilen en büyük eleştiri; bu teori dürüstlük, doğruluk vb. gibi kavramlar temeline oturduğu zaman gerçek anlamına ulaşmaktadır. Çünkü; bireysel yararların bireysel çıkarlara dönüşmesi nedeniyle bu teorinin uygulanmasında sapmalar oluşmakta ve her birey için kişisel faydayı en üst düzeyde sağlayan karar etik açıdan doğru kabul edilmektedir(Fritische,1989:695).

Faydacılık Teorisi, teleolojik teorilerden ikincisidir. Faydacılık teorisi için, her bir bireyi en az diğer bir birey kadar dikkate aldığı için son derece adil bir teori olduğu söylenebilir. Bu teoride bir eylem ya da durumun iyi ya da kötü oluşu o eylemden etkilenenlerin sağladığı faydalara göre ölçülmektedir. Yani bireylerin eylem ve deneyimlerinden hangilerinin doğru ya da etik olduğunun tespitinde o eylem ya da politikalarının yararlılık derecesinin önemli olduğunu vurgulanmakta ve etik bir ikilem için bütün çözüm önerilerinin tüm maliyet ve faydaların değerlendirilmesini ve bunlardan mümkün olduğunca çoğunun faydasının maksimize edilmesi gerektiğini savunulmaktadır(Saban,2005:51). Yani faydacılık teorisine göre en fazla sayıda birey için en büyük faydayı sağlıyor veya en az birey için en düşük düzeyde zarara sebep oluyorsa o zaman etik açıdan doğru olmaktadır(Özgener,2004:39),(Kırel,2000:32).

Faydacılık teorisine göre evrensel bir ahlak yasası vardır. Bu yasa Tanrı'dan ya da önsel bir takım değerlerden kaynaklanmaz. Varlığını insandan onun öznel yaşamından almakta ve insanın karşısına onun eylemlerini belirleyen bir yasa biçiminde çıkmaktadır(Ural,2003:10). Faydacılık teorisinin temsilcilerinden olan Jeremy Bentham tek bir kişinin mutluluğundan çok olabildiğince çok insanın olabildiğince çok mutluluğunu gösteren bu ilkeyi etiğin temel ölçütü saymaktadır. Dolayısıyla faydacılık toplumsal bir karaktere sahip olmakta ve bir bütün olarak toplumun refahına odaklanmaktadır(AktaranUral,2003:10).

Faydacı teorisinin diğer bir temsilcisi ise John Stuart Mill'dir. Mill, faydacı teorisinin reform ve sosyal iyileştirme ile ilgisini ortaya koymaktadır. Mill'e (AktaranUral,2003:11) göre faydacı teori, mutluluk ve acıyı doğru olarak ölçmek olanaklı ise eylemin ürettiği toplam mutluluktan toplam acıyı çıkarttığımızda ortaya çıkan en fazla net mutluluğu sağlayan eylemin seçilmesi gerekliliğini savunmaktadır. Bir işletme yöneticisi nasıl ki kar ve yatırımın geri dönüşüm oranını maksimize etmek arayışında ise bu teoride mutluluğu maksimize etmeyi amaçlamaktadır. Her ne kadar Bentham ve Mill zevk ve acının nitelikleri hakkında farklı yaklaşımlar ortaya koymuşlarsa da her ikisi çoğunluk için en yüksek fayda üzerinde aynı fikri paylaşmaktadır.

Yukarıda anlatılanlar doğrultusunda bu teorisinin en büyük yararı resmin tümünü görme üzerinde odaklanması ve toplumsal mutluluk için en iyinin yapılmasının sağlanmasıdır.

1.1.2.2. Deontolojik Teoriler (Haklar Teorileri)

Deonto Yunanca'da görev anlamına gelmektedir(Toraman ve Akcan,2002:112). Deontoloji, yapılması gerekeni yapma bilimidir. Deontolojik etik ise, felsefede insan eylemlerinin ahlaklılığı ile ödev kavramı arasındaki ilişkilere ağırlık veren etik kuram anlamındadır. Özgün ahlaki yükümlülükleri değil, etik ile mantık arasındaki ilişkileri vurgulamaktadır(Akdoğan, 2003b:37).

Deontolojik teoriler, teleolojik teorilerin tersine, bir eylemin ahlaki yönünün değerlendirilmesinde eylemin sonuçlarından ziyade görev ve ahlaki yükümlülüklerin

dikkate alınması gerektiğini savunmaktadır(Ural,2003:12).Yani bu deontolojik teorilerde bir eylemin iyi ya da kötü olarak tanımlanabilmesi için çoğunluk ya da çoğunluğun faydası gösterge olarak alınmamaktadır.

Deontolojik teorilere göre, ahlaki karar kendinden etkilenecek bireylerin haklarını koruyan ve devam ettiren karardır. Bu teoride başkalarının kararı sonucunda bireylerin en temel haklarının ellerinden alınamayacağı varsayımından hareket edilmektedir(Türk,2004:5). Yani bu teoriye göre bütün insanlar özgürdür ve refah içinde yaşama hakkına sahiptir(Saban ,2005:51).

Bu teoriye ilişkin farklı kavramlar geliştirilmesine rağmen Kant tarafından geliştirilen tanım en kapsamlı tanımdır(Toraman ve Akcan,2003:63). Ahlakiliği kişisel çıkarlardan tamamen ayrı tutan ahlak felsefesi olarak adlandırılan deontolojik teoriler Immanuel Kant tarafından geliştirilmiştir. Kant ahlakında ahlaki davranışı motive eden güç, mutluluk, zevk ya da fayda değildir. Ahlakilik bu anlamda koşulsal bir durum da değildir. Yani ahlaki davranmak için belli koşulların yerine gelmesi beklenmemelidir. Ahlaki davranış her koşulda ve her durumda ne olursa olsun ortaya konması gereken bir davranıştır. Ahlakilik insanın tek başına sorumlu olduğu eylemlerden gelmektedir(AktaranArslan,2001:12).

Deontolojik teorilerin temelini oluşturan Kant'ın ödev ahlakı yasasında, bir davranışın yöneldiği amacın o davranışın ahlakiliğini belirleyemeyeceğini, amacı ve sonucu ne olursa olsun sırf ödev ilkesinden dolayı yapılan hareketlerin ahlaki değeri olabileceği kabul edilmektedir. Bu nedenle bu teoride iyi istenç, koşulsuz emir ve özgürlük kavramları ele alınmakta incelenmektedir(AktaranÖzgener,2004:42).

Deontolojik teorilerin temelini oluşturan Kant ahlakında ahlaki eylemler öznel bir amaç gütmeyiz. Yani subjektif bir amacın gerçekleşmesi beklentisine bağlı değildir(AktaranArslan,2005:109). Bu yüzden Kant'ın ahlak teorisinde, ahlak herkes için aynı kalan herkes için değişmeyen bir yasayla temellendirilmeye çalışmıştır. Ona göre değişmeyen herkes için aynı kalan bu temel iyi niyet ve ahlak yasası kavramı ortaya atılmıştır. Kant'ın ödev ahlakı yasası gelişmiştir (AktaranUral,2003:14).

Ahlakiliği kişisel çıkarlarından ayıran ve mutluluk veya fayda değil mutluluğu hak etmeyi ve doğru olmayı esas alan deontolojik etik teorileri yapılan tanımlamalar doğrultusunda iki başlık altında incelenmektedir. Bunlar:

- Ahlak ve Haklar Teorisi
- Adalet Teorisi

Ahlak ve Haklar Teorisi, yükümlülük ve ilkelerden ziyade daha çok haklar üzerinde odaklanmaktadır. Bütün birey ve grupların belli temel hak ve özgürlüklerini korumayla tutarlı tüm karar ve davranışları olduğunu ve bireylerin birbirlerine karşı da belirli ahlaki görevleri olduğunu ifade etmektedir. Ahlak ve Haklar teorisi, karar vericilerin bireylerin bu haklarına saygı göstermesi için bir yol gösterici, bir rehber rolünü üstlenmektedir. Yine bu teoriye göre ahlaki haklar değerlendirildiğinde ahlaki muamele yapmanın odak noktasını toplum değil bireyin ve bireylerin bakış açılarının oluşturduğu görülmektedir(Özgener,2004:46),(Kırel,2000:37).

Ahlak ve haklar teorisinin temelini oluşturan bireylerin hakları olarak irade, gizlilik, güvenlik, gelişme, yaşama gibi hakları ve özgürlükleri sayılmaktadır. Bu hak ve özgürlükler ise bireylerin kendi kararlarında göz ardı edilemeyecek değişkenlerdir (Selimoğlu,1998:148), (Akdoğan,2003b:37).

Adalet Teorisi, eşit temel özgürlükler ve farklılıklar ilkesine dayanmaktadır. Bu teoriye göre eylemlerin doğru ve tarafsız bir temelde gerçekleşmesi iyinin maksimize edilmesine ve tarafsız dağıtım kurallarının izlenmesine bağlıdır. Bu teoride temel ilkelerinde eşitlik, adalet ve tarafsızlık esas olarak alınmaktadır (Selimoğlu,1998:148). Bu teorinin kullanılması sırasında karar verici temel ilkeleri dikkate almalı ve etiksel olarak karar alım sürecinde adil olmaya özen göstermesini gerektirmektedir(Saban,2005:52).

Adalet üzerine temellendirilmiş etiksel kararlar, bir grubun üyeleri arasında dağıtılan fayda ve sorumlulukların dengesine ya da kanunların, kuralların ve politikaların uygulanmasından doğan sonuçlara göre oluşmaktadır. Bu teoriye göre, bir eylem için etiksel karar toplumun büyük bir bölümü bir davranıştan fayda elde

etse de bazı üyeler adaletsiz bir sonuçla karşılaşıyorlarsa bu eylemi etik kılmaz(Kırel,2000:39).

1.2. İŞ ETİĞİ VE İŞ ETİĞİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

İşyerinde etik (*Ethics in the work place*) ya da iş etiği (*Business Ethics*) şirketlerin toplumsal sorumluluğu adı altında ilk olarak ABD’de 1960’lardan itibaren gündeme gelmeye başlamıştır (Arıkan,2004:331). Daha sonraları iş etiği kavramı iş dünyasının vazgeçilmez unsurlarından biri haline gelmiştir. İş etiği kavramı aynı zamanda çalışma etiği, meslek etiği ve işletme etiği kavramlarını da içermektedir (Arslan,2001:87). Bu üç alana ek olarak soysal sorumluluk da iş etiğinin çalışma alanı içinde yer almaktadır.

1.2.1. İş Etiği Kavramı

Yirminci yüzyılın sonlarından itibaren iş etiği kavramı, özellikle global işletmelerin (çok uluslu işletmelerin) işaret ettikleri etik kodlar ile birlikte iş hayatında yerini almıştır. “Ethics is good for business” olarak ifade edilen “etik işletme için iyidir” ilkesinden hareketle iş etiği kavramı, gelişmiş endüstrilerde vazgeçilmez bir kavram olarak ortaya çıkmıştır(Maurice,1996:104). Daha sonra, iş dünyasının evrensel değeri haline gelmiş ve ayrılmaz bir parçası olmuştur. Böylelikle etik değerler, iş yaşamının giderek artan ve bir gerçeği haline gelen etik standartların geliştirilmesi ya da uygulanmasında işletmelerin bunu işletme başarısını engelleyen bir konu olarak değil, işletmenin çalışma yöntemlerini iyileştirecek bir fırsat olarak görmelerini(Tierney, 1997:30) ve örgütsel kültürün ahlakiliğini sorgulamalarını sağlayan bir kavram olmuştur(Uysal,2002:33).

Literatürde iş etiği kavramı ile tam olarak neyin ifade edildiği konusunda bir görüş birliği bulunmadığından, kapsamını ve sınırlarını çizmek de oldukça zordur. Ayrıca bu konudaki sorunların çözümünde kullanılacak evrensel bir yaklaşım da söz konusu değildir. Ancak iş etiği, iş dünyasındaki davranışlarda neyin doğru neyin yanlış olduğuna ilişkin kurallar, ilkeler ve standartlardan oluşmaktadır (Özgener,2004:51),(Kırel,2000:4-6), (Esin,1996:7), (Ülgen ve Mirze,2004:448-449), (Kılınç,2000:1).

Bu anlamda iş etiği kavramı, dürüstlük, sözünde durmak, hakça davranış, yapılan haksızlıklara karşı çıkmak gibi değerlerle ilgilenmektedir(Kırel,2000:4-6). Yani iş etiği, bireylerin eylemlerini düzenleyen çeşitli alanlarda tek ve tartışılmadan kabul edilen ve her meslek dalının daha üst/uzman meslek örgütleri tarafından kendi mesleklerini ilgilendiren etik kodlar ya da ilkeler şeklinde oluşmaktadır(Taeusch,1932:273-274).

Aslında iş etiği kavramı oluşmadan önce meslek kavramının ortaya konması gerekmektedir. Çünkü herhangi bir işin meslek sayılabilmesi için uğraş alanının etik değer ve ilkeleri de içermesi gerekmektedir. Bunun anlamı ise, bir meslekte bilgi ve beceriler kadar mesleki değer ve etik ilkelerinin de tanımlanmış olmasıdır(Aydın,2002:71). Bu çerçevede bir mesleği kapsayan etik kodlar veya ilkelerin tamamından oluşan meslek etiği, tüm meslek dallarını kapsayan meslek etiği ilkelerini oluşturduktan sonra, iş etiği bunların bütünüdür. Böylece iş etiği kavramı; meslek etiği kavramını da içinde barındıran bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak iş etiği sadece meslek etiğini içermekle kalmayıp, aynı zamanda çalışma etiği ve işletmecilik etiği ile de yakın ilişki içinde bulunmakta, bu üç alan iş etiğinin oluşturulmasında temel sayılmaktadır.

1.2.2. Meslek Etiği Kavramı

Meslek etiği kavramı açıklanmadan önce meslek kavramının açıklanması gerekmektedir. Türk Dil Kurumu'nun tanımıyla meslek, bir kimsenin geçimini sağlamak için yaptığı sürekli iştir(www.tdk.gov.tr). Daha geniş bir ifadeyle meslek; bir kimsenin hayatını kazanmak için seçerek kendini verdiği iş ya da düşünce alanı veya üretimde verim sağlamak amacıyla çalışan ve bu sayede yaşama ihtiyacına yardım edecek kazancı sağlayan bir alanda iş yapmanın somut şekli olarak tanımlanabilir(Yayla ve Cengiz,2005:148-149). Bu anlamda her meslek dalı toplumun kaçınılmaz olan gereksinimlerini karşılar. Dolayısıyla meslek sadece kişinin doyumunu için değil başkalarının da yararına yapılan bir iş olarak tanımlanabilir(Aydın,2002:72).

Meslek etiği kavramı ise; bir bireyin hayatını kazanmak için seçtiği mesleği yürütürken, içinde bulunulan toplum ve meslek örgütlerince önceden saptanan hareket tarzına uygun davranışta bulunması ve mesleğini toplumda benimsenen en iyi, en güzel ve en doğru şekilde yürütme tutkusu ve davranışlarının bütününden oluşmaktadır. Bu açıdan mesleki ahlak kuralları o mesleğin itibarlı bir şekilde yürütülmesini sağlayacak mesleki ilkeler bütünüdür(Düzmen,2003:13), (Türk,2004:23).

Tanımdan da anlaşılacağı gibi, mesleki açıdan gerekli olan bilgi ve beceriler kadar, mesleki değerlerin ve etik ilkelerinin de tanımlanmış olması gerekmektedir. Pek çok iş ve meslek topluluğu özellikle kendi durumları için geçerli olan değerleri, her derecedeki değerlerden özelleştirerek, mesleki etik ilke ve kurallara dönüştürmüşlerdir. Böylece etik kod adı verilen meslek etiği kuralları ortaya çıkmıştır(Kaya ve Azaltun,2005:21). Bu açıdan meslek etiği kavramı yasal kuralların ötesine geçmiş, daha geniş ve kapsamlı kavram olarak ele alınmıştır(Saban,2005:53), (Güredin,1997:2).

Bu çerçevede şu söylenebilir ki; bir meslek dalına ilişkin etik kuralların belirlenerek yazılı hale getirilmesi ve bu kurallara uyulmasının sağlanması o meslek mensuplarına güven açısından oldukça önemlidir. Çünkü iş hayatı karşılıklı güven üzerine kurulmuştur. Bu nedenle mesleklerle ilgili kurum ve kuruluşlar, meslek etiği prensiplerinin önemini fark ederek bunları yazılı kurallar ya da standartlar haline dönüştürüp meslek kültürü olarak bütün meslek mensuplarına benimsetirlerse, yanlış kararlarla ortaya çıkabilecek problemleri önlemiş olacaktırlar(Özkol vd.,2005:109). Böylece meslek etiği sayesinde dünyanın neresinde olursa olsun aynı meslekte çalışan bireylerin bu davranış kurallarına uygun davranmaları gerekecek ve iş hayatında karşılıklı güven sağlanabilecektir(Aydın,2002:75-76).

Bir meslek grubu ne kadar güçlü ise, etik ilkeleri de o kadar etkili olmaktadır. Meslek grubunun gücü ve otoritesi, kurduğu etik disiplini ve buna bağlı olarak duyulan saygıyı önemli ölçüde etkilemektedir. Böylece meslek etiği, meslek grubuna bağlı bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Meslek grubu ne kadar güçlü ve örgütlü

çalışırsa meslek etiği de o kadar gelişecek ve saygınlık kazanacaktır(Gül ve Ergün,2004:54-55).

Bu anlamlarıyla meslek etiği sosyal çevre, kişisel ahlak ve işletme özelliklerinin oluşturduğu bir bütündür(Selimoğlu,1998:145) ve iş ve çalışma etiğinin de büyük bir kısmını kapsamaktadır.

1.2.3. Çalışma Etiği Kavramı

Çalışma genel anlamda bir kişinin mal ya da diğer kişilerin yararlanacağı bir hizmeti üretirken gösterdiği eylem ya da çabaları kapsamaktadır. Çalışma sadece belli bir ücret karşılığında geçim sağlamak için yapılan işleri kapsamaz. Bu açıdan bir çalışma disiplininin oluşturulması için verimlilik, kalite, etkinlik gibi kavramların da çalışma etiğinin içinde yer alması gerekmektedir(Arslan,2005:51-52).

Çalışma etiği, bireylerin işlerine karşı ve işyerindeki diğer bireylere karşı davranışlarını belirleyen tutum ya da davranışlardır. Bu anlamda çalışma etiği bireyin kendi yaşam tarzıyla, dini inançlarıyla, toplumda yaygın şekilde var olan etiksel değerlerle şekillenebileceği gibi, işyerindeki örgüt kültürü ve iş etiği ilkelerine göre de şekillenebilecektir(Dawson,2005:55-56).

Bu doğrultuda çalışma etiği, bir toplumda işe ve çalışmaya karşı geliştirilen tavırlar ve bu konudaki değerlerdir. Bir toplumda oluşan işe yönelik tutumlar diğer toplumlarda farklılık gösterebilmektedir. Bu açıdan çalışma etiğinin yüksek olduğu toplumlarda iş etiğinin oluşturulmasında daha az sorun yaşandığı bilinen bir gerçek olarak karşımıza çıkmaktadır(Arslan,2005:51-52). Böylelikle iyi bir iş etiği anlayışı bulunan işletmelerde çalışan bireylerde çalışma etiği ilkelerinin oluşması daha kolay olabilecektir.

1.2.4. İşletmecilik Etiği Kavramı

Bir işletme içinde çalışan bireylerin tek tek kişisel ahlaki eğilim ve felsefeleri çalışma etiğine ve meslek etiğine bağlı geliştiği kadar, onlardan ayrı olarak bir

işletmenin kendine özgü bir takım ahlaki eğilimlerine ve felsefesine bağlı olarak da gelişmektedir(Arslan,2001:88-90).

İşletmecilik etiği, örgüt kültürü ile birlikte ortaya çıkmaktadır. Bir işletmede çalışanlar ve yöneticiler örgüt kültürünün içinde yer almaktadır. Buna bağlı olarak kendi ahlaki doğrularının yanında uymak zorunda oldukları örgüt kültürünün beraberinde getirdiği bir takım normlar ve kurallar bulunmaktadır. Bireyin içinde bulunduğu ve çalıştığı kuruma ait olan örgüt kültürü ve yöneticilerinin tutumları bireyin meslek etiği anlayışı ve davranışlarını şekillendirebilecektir. Örgüt kültürü zayıf ve etiksel değerlere fazla önem verilmiyorsa, bu durumda birey kendi etik anlayışına göre davranacak ve bu davranışlar kimi zaman işletmenin kültürüne ters düşebilecektir(Türk,2004:33-35).

İşletmelerde bu etiksel ikilemlerin ve çatışmaların engellenebilmesi için, işletmecilik etiğinin geliştirilmesi bir zorunluluk haline gelmiştir. Çünkü işletmecilik etiği bir işletmenin örgütsel ve kurumsal ahlakını da temsil etmektedir. Özgener (2004:124), bir işletmede işletmecilik etiği, işletme ilkeleri ve işletme politikaları gibi iki ana yapı esas alınarak yapılmalıdır. Böylece bir işletmede işletmenin dış politikalarında, üst düzey yönetiminde, çalışanların tüm faaliyetlerinde ve günlük karar almalarında etik ilkeler etkili olabilecektir. Weber'e göre (AktaranUral,2003:41) üç temel yolla işletmeler kurumsallaşarak işletmecilik etiğini örgütlerinde oluşturabilirler. Bunlar:

- İşletme politikalarına etik kuralları dahil etmek,
- İşletme içinde resmi olarak dışarıdan birinin başkanlığında etik komitesi oluşturmak,
- Yönetim programına işletme etiğini dahil etmektir.

Yukarıda sayılan bu temel yollar işletmelerde, işletmecilik etiğinin kurumsallaştırılmasında önemli rol oynamaktadır. Bu anlamda kurumsallaşmış işletmecilik etiği, bir işletmeyi diğerinden ayırt etmede önemli bir rekabet unsuru olarak kullanılmış olacaktır.

1.2.5. Sosyal Sorumluluk Kavramı ve İş Etiği İlişkisi

Bireylerin etik davranışlarını belirleyen değer sistemleri olduğu gibi işletmelerin de etik davranışlarını belirleyen değer sistemleri vardır. İşletmeler kendine ait ortak bir değer sistemi geliştirir. Ahlak dışı örneklerle sonuçlanan kararları veren işletmeler bu davranışlarından sorumludurlar ve işletmelerin çeşitli gruplara karşı etik sorumlulukları bulunmaktadır. Bunlar tüketiciler, çevre ve devlet olmak üzere işletme dışı gruplar; ortaklar ve çalışanlar olmak üzere işletme içi gruplar olarak ayrılmaktadır. İşte işletmenin sosyal çevresini oluşturan bu sosyal grupların arasında sosyal sorumluluk kavramı, farklı konuları dengeleme çabası olarak görülmektedir(Kırel,2000:74-77).

İşletmelerde amaç kar maksimizasyonu olunca; sosyal konulara ağırlık gösterilmesi karı azaltacak bir maliyet unsuru olarak görülmektedir. Ancak toplumda işletme hakkındaki güven unsurunun artması, uzun dönemde karı da arttıracaktır. Bu nedenle işletmenin kısa dönemli zararları göze alıp, sosyal sorumluluğu işletmeye yerleştirmeleri gerekmektedir(Arslan,2005:33). Sosyal sorumluluk günümüzde iş etiği kadar sıklıkla tekrarlanan bir kavram haline gelmiş ve işletme politikalarının içinde yerini almıştır.

Sosyal sorumluluk, üretimden tüketime kadar olan bütün aşamalardaki faaliyetler esnasında topluma zararlı fiiller açısından işletmeyi sınırlayan, toplumun refahına katkıda bulunmaya zorlayan ve bunu öngören politikaları, prosedürleri ve eylemleri benimsemesi olarak tanımlanabilir. Başka bir ifadeyle, sosyal sorumluluk kavramı; işletmenin kendi çıkarlarının yanı sıra toplumun refahını koruyan, iyileştiren eylemleri aramaya yönelik bir örgütsel yükümlülük olarak, faaliyetlerinin toplumdaki etkisini ciddi bir şekilde değerlendirip ortaya çıkan sonuçlardan kendisinin sorumlu olduğunu hissederek davranması şeklinde özetlenebilir(Özgener,2004:157-158), (Alkan,1997:17), (Kotler,2006:201). Bu anlamda işletmelerin sosyal sorumlulukları 4 başlıkta sınıflandırılabilir (Nalbant,2005:194):

- **İhtiyari sorumluluklar:** Yaşam standardını yükseltmek için mali katkıda bulunmak,
- **Ahlaki Sorumluluklar:** Doğru, dürüst ve adil olmak, zarar vermekten kaçınmak,
- **Yasal Sorumluluklar:** Kanunlara ve kurallara uygun davranmak,
- **Ekonomik Sorumluluklar:** Kar amacı gütmektir.

Aslında etik kavramının temelinde sosyal sorumluluk duygusu vardır (Akdoğan,2003b:6). Çünkü sorumluluk, çoğul anlamda düşünüldüğünde üstlenilen yükümlülüklerdir. Bu anlamda sorumluluk, sorumluluk üstlenme yükümlülüğü ile birlikte gelmekte ve etik, aslında sorumluluğu da beraberinde getirmektedir (Heller,2006:89). Böylece iş etiği ve sosyal sorumluluk arasında doğrudan bir ilişki olduğu söylenebilir. Ancak ikisi aynı şey değildir.

Özgener'e (2004:189) göre sosyal sorumluluk kavramı zaman içinde çok yavaş değişen veya değişmez bir nitelik gösteren iş etiği kavramına yakınlık göstermesine rağmen, aslında sosyal sorumluluk kavramı iş etiği kavramının gelişmiş ve güncel yaşamın gereksinimlerini karşılar hale gelmiş biçimindedir. Temiz bir toplum yaratmak için iş etiği ve sosyal sorumluluk kavramlarının iç içe geçmiş bir şekilde var olması gerekmektedir.

İş etiği ve sosyal sorumluluk kavramlarının arasındaki en önemli farklılıklardan biri, iş etiğinin işletme içi bir disiplin olması ve sosyal sorumluluğun daha geniş kapsamlı olup hem işletme içi hem de işletme dışı grupları kapsamasıdır. Ayrıca iş etiği sosyal sorumluluğa göre daha uygulanabilir ve daha somut bir yapıya sahiptir(Esin,1996:6).

İş etiği ve sosyal sorumluluk kavramlarının birbirinden ayrıldığı bir diğer nokta ise; işletmelerin sosyal sorumluluğunun, yasal, etiğin ise gönüllü sorumlulukları kapsamasıdır. Yani işletmelerin sosyal sorumlulukları yasalarca da belirlenebilmektedir. Etik sorumluluklar ise toplum tarafından işletmelerden beklenen gönüllü tutum ve faaliyetler olarak kabul edilmektedir. Gönüllü sosyal sorumluluklar ise toplumun işletmelerden istediği etkinliklerdir(Gül ve Ergün,2004:55).

Yukarıda anlatılanlar doğrultusunda iş etiği ve sosyal sorumluluk kavramlarının birbiri ile iç içe geçmiş kavramlar oldukları ve aralarında temel birtakım farklılıklar olsa da özellikle işletmelerin faaliyetlerinde toplumsal faydanın sağlanmasında birlikte hareket ettikleri görülmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE MESLEK ETİĞİ EĞİTİMİ

2.1. MUHASEBE VE MUHASEBE MESLEĞİ

Muhasebe, bir işletmenin finansal dilidir. Bu anlamda işletmenin mali nitelikteki işlerinin yürütülmesinde kullanılan bir araçtır. Muhasebe mesleği ise işletmelerin mali işlemlerini saptama, işleme, izleme, raporlama ve bu raporları yorumlama faaliyetlerinin yerine getirilmesidir. Aynı zamanda muhasebe mesleği önemli bir sorumluluk alanını da yerine getirmektedir. Üstlendiği bu sorumluluk sebebiyle de belirli fonksiyonları üstlenmiştir.

2.1.1. Muhasebenin Tanımı, Fonksiyonları ve Muhasebe Mesleği

2.1.1.1. Muhasebenin Tanımı ve Fonksiyonları

Muhasebe, Osmanlıca ve Türkçe sözlüklerde yer alan, yerine göre bir söz, bir kavram ve bir terimdir. Aslı Arapça olan “hesap” sözcüğünden türemiş olan muhasebe kelimesi, Türkçe’de hesaplaşma, saymanlık, sayışma gibi anlamlara gelmektedir(Özdemir,2003:4).

Literatürde muhasebe ile ilgili birçok tanımlamaya yer verilmiştir. Bunlardan ilki muhasebeyi; bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, kısacası örgütün mali nitelikteki sonuçlar yaratan olay ve işlemlerinin saptanması, sınıflanması, yorumlanması ve bunların ilgili kişi ve kuruluşlara iletilmesini sağlayan bir bilgi sistemi olarak ifade etmektedir(Sevilengül,1998:9), (Süer,2004:16),(Özal vd.,1993:1).

440 Sayılı Kanun gereğince İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu ise muhasebeyi şöyle tanımlamaktadır: “Muhasebe mali nitelik taşıyan mübadele işlemleri ile kısmen de olsa benzeri ekonomik olaylar, para cinsinden sistemli bir şekilde teşhis, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı olarak özetlenme işlemleriyle varılan sonuçları yorumlayarak ticari kişiliğin

sahiplerine, yöneticilerine ve bu kişilikle ilişkisi bulunan diğer kimselere, amaçlarına uygun, faydalı bilgiler sağlayan sanat, bilim ve tatbikattır(www.ydk.gov.tr).

Tanımlarda da vurgulandığı üzere, bir ölçme, değerlendirme ve iletişim aracı olma özelliği taşıyan muhasebe(Büyükmirza,2003:27), Güvemli'nin(1995:4) de belirttiği gibi, hesapsal kişiliğin önce kendisi, sonra da bunlarla ilişkili olanların hak ve sorumluluklarını belirlemek amacıyla varlık ve sermayelerine, zaman içinde bunlardaki değişmelerine yani maliyet, gelir ve kazançlarına ilişkin hesapsal iş olgularını yasalara, kurallara, ilkelere ve kuramlara uygun olarak belgeler üzerinde saptayarak hesap adı verilen çift yanlı çizelgelerine işleyen, izleyen, bunlarla varılan sonuçları çizelge ve raporlarla ortaya koyan, yorumlayan, belgeleme özelliği taşıyan bir bilimdir.

İşletme faaliyetlerinin her aşamasında, muhasebe ve muhasebe bilgi sisteminin üreteceği bilgilere gereksinim duyulur. Bu gereksinim, muhasebe biliminin hizmet amacını ve fonksiyonlarını da belirler(Özal vd.,1993:3). Çünkü; muhasebe bilgi sistemi, ekonomik olay ve sonuçları değerleyebilmek için geliştirilmiş, belirli kavram ve ilkeleri bulunan bir düşünce sistemidir(Süer,2004:16). Bu nedenle muhasebe bilgi sistemi, işletmedeki olayları kendine özgü bir biçimde yansıttığından, işletmenin dili olarak kabul edilebilir(Özdemir,2003:4). Hatta; muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bu bilgiler, finansal kararlara esas oluşturacağından, muhasebeye, işletmenin finansal kararlar dili de demek mümkün olabilmektedir(Sevilengül,1998:11).

İşletme faaliyetlerinin her aşamasında muhasebe ve muhasebe bilgi sisteminin üreteceği bilgilere gereksinim duyulur. temelinde muhasebe, işletmedeki olayları kendine özgü bir biçimde yansıttığı için işletme dili olarak da nitelendirilmektedir. Muhasebenin ürettiği bu bilgiler, finansal kararlara esas oluşturacağından muhasebeye aslında işletmelerin finansal kararlar dili de demek mümkün olabilmektedir(Sevilengül,1998:11).

Bu doğrultuda, bir bilgi sistemi olan muhasebe bilimi belirli fonksiyonları üstlenmiştir. Bunlar, işletmenin gerek iç yapısından gerekse çevre ilişkilerinden kaynaklanan değer hareketlerini yakından izleyen, işletmenin faaliyet sonuçlarını, saptanan belirli dönemlerde mali durum tabloları şeklinde ortaya koyan, işletme yönetiminde planlama, kontrol ve karar verme fonksiyonlarının yerine getirilmesi için gerekli bilgileri istenilen nitelik ve gerek duyulan zamanda sağlayan, işletme dışındaki ilgililere verilmesi gereken bilgileri istenilen zaman ve şekilde hazırlayan fonksiyonlar olarak sıralanabilir(Özal vd.,1993:3), (Marşap ve Akbulut,2002:293-294).

Bu çerçevede, muhasebenin fonksiyonları 6 başlık altında toplanabilir. Bunlar; muhasebenin tespit etme fonksiyonu, kaydetme fonksiyonu, sınıflandırma fonksiyonu, raporlama fonksiyonu, analiz ve yorumlama fonksiyonu, bilgi verme fonksiyonudur.

a) Muhasebenin Tespit Etme ve Belgeleme Fonksiyonu

Muhasebenin ilk fonksiyonu olarak tanımlanan bu fonksiyon, bir işletme ile ilgili finansal sonuç doğuran işlem ve olayları izleyip bu işlem ve olayları tespit ederek işe başlamaktadır(Akdoğan,2003a:20).

Özdemir'e (2003:6) göre muhasebenin tespit etme fonksiyonu, işletmenin sahip olduğu varlık ve kaynakları ve bu kaynaklarda değişiklik meydana getiren işlem ve olaylarla ilgili bilgi ve belgelerin bir araya getirilmesini ifade etmektedir. Bu nedenle muhasebenin tespit fonksiyonu, işletmeye ayrılan ekonomik değerler ile bu değerlerin kaynaklarının saptanması ve gösterilmesidir.

Bu anlamda muhasebenin bu fonksiyonu; muhasebe sisteminin uygulanmasında kar amacı güden örgütlerin yanında kar amacı gütmeyen, bununla birlikte kaynak kullanan ve kaynak kullanılmasını bütçeleyerek denetleyen örgütler için de söz konusudur(Marşap ve Akbulut,2002:293-294).

b) Muhasebenin Kaydetme Fonksiyonu

Muhasebenin ikinci fonksiyonu, kaydetme fonksiyonudur. Buna göre muhasebe, her türlü mali nitelikteki işlemleri kurallar çerçevesinde kaydeder. Şener'e(2004:4) göre işletmenin ekonomik olaylarının ve diğer iç ve dış işlemlerinin günü gününe tespit edilerek bunlara ilişkin sayısal verilerin orijinal belgelere dayandırılarak önce günlük deftere kaydı daha sonra da büyük defterlere aktarılması işlemleriyle muhasebe kaydetme fonksiyonunu yerine getirmektedir. Bu çerçevede muhasebe mesleği, muhasebe bilgi sisteminin oluşturulması için örgütlerin faaliyet sonuçlarına göre tespit edilen bilgilerin yasal düzenlemelere ve genel kabul görmüş ilke ve standartlara göre defterlere kaydedilmesi gerektiğini ifade etmektedir(Düzmen,2003:8).

c) Muhasebenin Sınıflandırma Fonksiyonu

Muhasebenin üçüncü fonksiyonu, sınıflandırma fonksiyonudur. Tespit etme fonksiyonu ile değişim meydana getiren olayların ortaya çıkmasından sonra olaylar ve işlemler kayıtlara geçirilmekte yani kaydedilmektedir. Bu kaydedilen verilerden işletmenin ve diğer ilgililerin yararlanabilmesi için olay ve işlemler birbirleri ile ilgili gruplar ve kategoriler halinde tasnif edilmesi gerekmektedir(Özdemir,2003:6). İşte derlenen ve zaman sırasına göre kaydedilen bilgiler, sınıflandırılarak evrensel bir dille, işletme ile ilgili gruplara sunulur. Örneğin; alınan senetler, bankaya yatırılan paralar veya yüklenilen giderler muhasebe tarafından ayrı kümeler halinde toplanmaktadır(Sevilengül,2005:10). Böylece muhasebenin sınıflandırma fonksiyonu yerine gelmektedir.

d) Muhasebenin Raporlama Fonksiyonu

Muhasebenin bir diğer fonksiyonu olan raporlama fonksiyonu ise kayıtlara geçirilen bilgileri değerlendirerek ve yorumlayarak finansal tablo ve raporlar halinde karar alıcılarla tüm ilgililerin bilgisine sunmaktadır. Muhasebenin bu fonksiyonu muhasebenin temel amacı olan ilgililere bilgi verme amacının gerçekleşmesini sağlayan bir süreçtir. Yine muhasebenin denetim fonksiyonunu yerine getirebilmesi için işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasını da beraberinde

gerektirmektedir(Akdoğan,2003a:20-23),(Özdemir,2003:6). Tasnif edilmiş olan bu bilgiler, kullanılabilir şekilde konulmuş olmaktadır. Muhasebe bilgilerini kullanacak olan kimselere bu bilgilerin faydalı olabilmesi için bunlar raporlar haline dönüştürülmektedir. Bu raporlar sayesinde işletmenin raporlarının hazırlanmış olduğu tarihteki finansal durumuna ilişkin bilgilere ulaşılabilecektir(Yalkın,2001:2) ve bu raporlar finansal kararların alınmasında temel oluşturabilecektir.

e) Muhasebenin Analiz ve Yorumlama Fonksiyonu

Muhasebenin yönetimi destekleyici fonksiyonu olarak da adlandırılan bu fonksiyonda ise muhasebeci ürettiği bilgilerle yönetimin karar verme sürecinde mevcut durumunun belirlenmesinde ve yönetimin karar almasında kararları destekleyici unsur olarak önemli bir görevi yerine getirmektedir. Hazırlanan finansal tablolar, maliyet raporları ile mevcut durumun ortaya konması, karar verme sürecinin başlangıcını oluşturmaktadır. Böylece analiz edilen bilgiler aynı zamanda yorumlanabilmektedir(Akdoğan,2003a:23).

Bu doğrultuda fonksiyon, tespit edilen, kaydedilen, sınıflandırılan, raporlanan ve analiz edilen finansal bilgileri karar verme sürecini destekleyecek şekilde anlamlı ve kullanılabilir bilgiler haline getirilmesini sağlamakta ve bu bilgilerin yorumlanması ile de işletme ile ilgili tüm tarafların karar verme süreçlerinde temel oluşturmaktır.

f) Muhasebenin Bilgi Verme Fonksiyonu

Muhasebenin bilgi verme fonksiyonu ile işletmenin iç çevresini (İşletme sahipleri, işletme yöneticileri, ortaklar, hissedarlar, , çalışanlar vb.) ve dış çevresini (Müşteriler, devlet kurumları, kredi kuruluşları, potansiyel ortaklar) oluşturan kişi ve kuruluşlar mali tablo niteliğindeki finansal raporlar aracılığı ile işletme hakkında gerekli bilgileri elde edebilmekte ve bu fonksiyon sayesinde muhasebe mesleğinin toplumda üstlendiği sosyal sorumluluk görevi de yerine gelmektedir. Özdemir'de(2003:9) muhasebe mesleğinin bu fonksiyonunun işletmeler açısından önemine değinmektedir. Yazar'a göre bir toplumu oluşturan kamu da o toplumun geleceği, refahı ve istikrarlı gelişmesi ile çok yakın ilgisi olan işletmeler hakkında

bilgi sahibi olmak isteyenlerin muhasebe mesleğinin bu fonksiyonunu kullandıkları söylenebilir.

2.1.1.2. Muhasebe Mesleği

Muhasebe yalnızca işletme ile ilgili tüm kişi ve kuruluşlara ihtiyaç duydukları finansal nitelikteki bilgileri üretilip bunları raporlar aracılığıyla ilgililere sunmakla kalmayıp aynı zamanda ekonomik, sosyal ve teknolojik alanlardaki gelişmelerin etkisiyle de ürettiği bilgilerin kapsamını genişletmekte ve niteliklerini değiştirmektedir. Bu açıdan muhasebe bilgi sisteminin tasarımında ve kurulmasında, alternatif muhasebe uygulama modellerinin seçiminde, sistemin işletilmesi sırasında karşılaşılan sorunların çözümünde muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş ilkelerine uygun çözüm yollarının bulunmasında mesleki yargısını ve meslek mensubu kavramlarının kullanılması durumunu da ortaya çıkarmaktadır(Akdoğan,2003a:18).

Bir işletmenin mali nitelikteki işlerinin yürütülmesinde bir araç olarak kullanılan muhasebe mesleği, Özkol vd.'ye (2005:111) göre; ülkenin iktisadi bütünlüğünü oluşturan, kurum, işletme, dernek, sendika gibi hesapsal birimlerin muhasebe ve denetleme işlerini yasalara, kurallara, ilkelere uygun, tarafsız, nesnel, sır tutar ve güvenilir bir tutumla belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yapan bireylerin sürekli olarak edindikleri iş ve uğraş alanıdır.

Bu nedenle, bugünkü anlamıyla muhasebe mesleği, sadece klasik bir vergi uzmanlığı değil, aynı zamanda işletme yönetiminin bütün kademelerine hizmet veren bir meslek durumuna gelmiştir(Düzmen,2003:6) ve muhasebe mesleğinin bu durumu içinde buldukları toplumlar tarafından da kabul edilmiştir(Yayla ve Cengiz,2005:149).

2.1.2. Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

Hem dünyada hem de ülkemizde, muhasebe mesleğinin yasalarla belirli esaslara bağlanması ve avukatlık, doktorluk gibi bir meslek niteliği taşıması için belirli aşamalar meydana gelmiştir. Bu nedenle, bugünkü anlamıyla muhasebe

mesleğinin dünyadaki tarihsel gelişimi ayrı, Türkiye’deki tarihsel gelişimi ayrı olarak incelenmiştir.

2.1.2.1. Dünyada Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

Muhasebe mesleğinin dünyadaki tarihsel gelişimine bakıldığında, muhasebe ilminin muhasebe mesleğinden daha eski olduğu görülmektedir. Muhasebe ilminin M.Ö. 3000 yılına kadar uzandığı önce Mısırlılar daha sonraları Finikeliler, Hintliler, Yunanlılar, Türkler ve Romalılar tarafından bilindiği tarihi kayıtlardan anlaşılmaktadır. Bu uygarlıklar arasında gelişen ticaretin, muhasebe uygulamalarının gelişmesine ve bu uygulamaların yaygınlaşmasına katkıda bulunduğu düşünülmektedir(Yayla ve Cengiz,2005:150).

Bugünkü muhasebe teorisinin temelini oluşturan çift taraflı kayıt yönteminin 13.yy’dan itibaren İtalya’da kullanılmaya başlandığı 1296 tarihinde Floransa’da tutulmuş kayıtlardan anlaşılmaktadır. 1363 yılında Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mazandarani tarafından Farsça dilinde kaleme alınan Kitab-us Siyagat isimli el yazması kitapta bugün uyguladığımız muhasebenin esasları görülmektedir. Bu kitapta devlet muhasebesinde defterler, kayıt şekilleri ve belgelerden söz etmektedir(Sevilengül,1998:13).

Muhasebenin bugünkü anlamıyla yazılı bir diğer eseri ise Venedikli bir din adamı ve matematikçi olan Luca Pacioli tarafından 1494 yılında kaleme alınan “Suma Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita” adlı eserdir. Bu eserde muhasebe bilgilerine 36 bölüm olarak yer verilmiş ve çift taraflı kayıt yönteminin esasları bir bölüm halinde ayrıntılı olarak incelenmiştir(Özal vd.,1993:17).

16. yy’da Hollandalı yazar Jehan Ympyn yazılmış olan muhasebe kitabı tüm yüzyılın yayınlarını önemli ölçüde etkilemiştir. Muhasebe sisteminde, envanter çalışmaları ile kar ve zarar meydana getiren alış ve satışların yevmiyeden geçirilmek suretiyle kaydedilmesi ve hesapların senelik kapatılması düşüncesi bu yazara aittir. 17.yy’da muhasebede basit kayıt usulüne gerilemeye başlamıştır. Ayrıca muhasebe uygulamasını belirli bir düzen içerisine alınmasına imkân tanıyan “Colbert

Kararnamesi” de yazılmıştır. Bu kararname ile defterlerin kullanılması bir düzen altına alınmış, muhasebe ile hukuk arasında sıkı bir işbirliği kurulmuştur. Yine 17. ve 18. yüzyıllarda muhasebede kaydedilen en önemli gelişme kar ve zararın, ortaklığın sonunda değil her yılın sonunda dengelenmesi uygulamasıdır(Özdemir,2003:15-19).

Modern anlamda profesyonel muhasebe mesleği ise ilk olarak 18. yüzyıldan itibaren İngiltere’de ve daha sonra ABD, Almanya, Fransa, Hollanda ve İsviçre gibi Batı ülkelerinde gelişerek örgütlü bir şekilde ortaya çıkmıştır. Günümüzde ruhsatlı muhasebecilik anlamında ifade edilen muhasebe mesleğine ilişkin ilk yasal düzenleme İngiltere’de 1870 yılında kurulan Institute of Chartered Accountants (Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü) adlı meslek örgütünün 1880 yılında Royal Charter (Kraliyet Ruhsatı) ile resmen kabul edilmesi sonucu gerçekleştirilmiştir. Bu oluşumu 1881 yılında Fransa, 1886 yılında ABD, 1895 yılında Hollanda, 1899 yılında Almanya gibi ülkeler benzer mesleki kuruluşlar ile yasal düzenlemeler yaparak takip etmişlerdir(Yayla ve Cengiz,2005:150).

19.yy ‘da meydana gelen birçok ekonomik olay muhasebe mesleğinin büyük bir gelişme göstermesine neden olmuş, kayıt tutma sisteminin bir muhasebe disiplinine dönüşmesine imkân sağlamıştır. 19. yy muhasebe literatürünün de zenginleştiği bir dönemdir. Muhasebe kitaplarına ilmi bir seviye kazandıracak önemli çalışmalar yapılmış, belirli ilkelere varılıp ve muhasebe usullerini geliştirip sadeleştirmek için ciddi çabalar göstermişlerdir. 19.yüzyılın ikinci yarısından sonra düzenlenmeye başlanan muhasebe kongreleri de muhasebe metotlarının yayılıp genişlemesine, eğitim usullerinin bir rutin işi olmaktan çıkıp zamanın ticari ve ekonomik gerçeklerine uyabilmesine imkan tanımıştır(Özdemir,2003:20).

20. yüzyılda 1929 yılında “Büyük Buhran” olarak anılan ekonomik buhran muhasebe ilkelerinin ve rapor zorunluluklarının yasalarla konulmasına neden olmuştur. 1929 yılında İngiltere’de çıkarılan Şirketler Yasası şirketlerin rapor zorunluluklarının kapsamını genişletmiş, ABD’de şirketlerin finansal raporlarını geliştirmek için 1930 yılında Amerikan Muhasebeciler Kurumu ile New York Menkul Kıymet Borsası arasında işbirliği yapılması önerilmiştir. Bu da bir muhasebe

teorisinin yetkili bir kurulca hazırlanması konusunu gündeme getirmiştir(Akdoğan ve Aydın,1987:70).

Akdoğan ve Aydın'a (1987:81) göre çokuluslu şirketlerin ve uluslararası profesyonel muhasebe şirketlerinin hızla gelişmesi, farklı ülkelerdeki muhasebecilerin tekdüzen muhasebe uygulamaları ve uluslararası bir muhasebe uygulamaları ve dünyada uluslararası bir muhasebe ilkeleri anlayışının geliştirilmesi için işbirliği zorunluluğunu doğurmuştur. Özellikle 1960'lardan sonra muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ve uluslar arası standartların geliştirilmesi için çalışmalar yapılmıştır. Ve 1973 yılında Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi(Internatioanal Accounting Standards Committee, IASC) kurulmuştur. Bu kurul daha sonra, Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu(Internatioanal Accounting Standards Board, IASB) olarak değiştirilmiştir.

Günümüzde muhasebe mesleğinin yürütülmesi için gerekli düzenlemeleri yapan ve muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu olan Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu, IFAC (International Federation of Accountants)'tır. Bugün 118 ülkeden toplam 159 kuruluş IFAC üyesidir. IFAC, dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyerek kamu yararını korumak amacıyla faaliyet göstermektedir(www.turmob.org.tr).

2.1.2.2. Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

Cumhuriyet döneminin ilk yıllarına bakıldığında muhasebenin gelişmesinde en önemli faktörün kamu sektöründeki uygulamalar olduğu görülmektedir. Bunun temel nedeni de ekonomide kamu sektörünün ağırlığının var olmasıdır(Özdemir,2003:28).Cumhuriyet Türkiye'sinde, muhasebe mesleğinin gelişimine etki eden olayların ilki Şubat 1923'te düzenlenen İzmir İktisat Kongresi'ne kadar uzanmaktadır(Pekdemir,1999:7). Hesaplama teknikleri ve muhasebenin ülkemizdeki gelişimi dünyada olduğu gibi ekonomik ve ticari yaşama paralel bir görünümde karşımıza çıkmaktadır. Fransız literatürünün hüküm sürdüğü bir dönemden sonra 1926 yılında yürürlüğe giren 865 sayılı Ticaret Kanunu'nun Alman Ticaret Kanunu'ndan alınmış olması nedeniyle anonim şirketler, bunların

hesapları ile bilançolarını ilgilendiren açıklamalar Alman literatüründen yararlanılarak geliştirilmiştir(Özal vd., 1993:18).

1950 yılında yürürlüğe giren gelir vergisi reformuna ilişkin yasa, eskisine oranla çok geniş bir mükellef grubunu muhasebe konularıyla yakından ilgilenmesini gerekli hale getirmiştir. 1960 yılından sonra başlayan planlı kalkınma döneminde ise işletmelerin plan hedeflerine uygun yatırım harcamalarına girişmeleri muhasebe tekniklerinin yakından incelenmelerini zorunlu duruma getirmiştir. Gerekli ön çalışmalardan sonra üretim, madencilik ve ticaret alanlarında çalışan 27 Kamu İktisadi Teşebbüsü'nde 1972 yılından itibaren Tek Düzen Muhasebe Sistemi uygulanmaya başlanmıştır(Özal vd.,1993:18-19).

Türkiye'de muhasebe mesleğinin meslek örgütlerinden biri olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1977 yılında kurucu üye olarak Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants- IFAC)' na üye olmuş ve ülkemizdeki muhasebe mesleğinin uluslar arası düzeye getirilmesi için çalışmalarına başlamıştır(Özkol vd.,2005:112).

Muhasebecilik mesleği ülkemizde, 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 3568 Sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” yasal bir yapıya kavuşturulmuştur ve bu yasa 01.01.1990 tarihinden itibaren resmen yürürlüğe girmiştir(Akdoğan,2003a:18). Bu kanunla oluşturulan meslek odalarının yoğun ilgi ve destekleri sonucunda Vergi Usul Kanunu uyarınca oluşturulan “Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları Komisyonu” nun hazırladığı “Tekdüzen Muhasebe Sistemi” Maliye Bakanlığı'nın 1 sıra nolu “Muhasebe Uygulama Genel Tebliği” ile 1994 yılı başından itibaren yürürlüğe konmuştur.

3568 sayılı yasa, vergi denetimi ağırlıklı ve bağımsız denetim içerikli olmasına rağmen muhasebe mesleğinin sınırlarını belirlemesi bakımından büyük öneme sahiptir. Bu nedenle muhasebe mesleği önemli bir mesleki sorumluluk alanıdır(Akdoğan,2003a:19). Bu yasa ile muhasebe mesleğinin genel standartları ortaya konmuştur.

1994 yılında da Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) IFAC'a üye olmuştur(Özkol vd.,2005:112). Böylelikle ülkemizde muhasebe mesleği ile ilgili kurumlar uluslararası muhasebe örgütleriyle ortak çalışmalar yapmaya başlamışlardır.

Ayrıca; 09.02.1994 tarihinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), oluşturduğu komisyonlar aracılığı ile muhasebe ve denetim standartlarını hazırlama çalışmaları yapmıştır. Böylelikle TMUDESK uluslararası muhasebe standartlarına ulaşmak amacıyla birçok adım atmıştır. Ancak bu standartların uygulanmasına ilişkin herhangi bir yasal yaptırımın bulunmaması yani hukuki düzenlemenin yetersiz olması TMUDESK'in bu standartları hazırlamadaki amacına ulaştıramamıştır.

17.06.1999 tarihinde toplanan Kurul Sekreteryası, Kurul üyelerinden oluşan 19 adet Muhasebe Standardı Komisyonu ile 1 adet Denetim Standardı Komisyonu kurmuştur. Böylelikle Kurul, daha önceki dönemde hazırlanan muhasebe standart taslaklarını ele almış, biri Türkiye Muhasebe Standardı 1'in yerini almak üzere beş adet Türkiye Muhasebe Standardı oybirliği ile kabul edilmiştir. Yeni Muhasebe standartları 01.01.2000 tarihinden itibaren yürürlüğü girmiştir. Böylece Kurul'ca kabul edilen Türkiye Muhasebe Standartları 15 adede ulaşmıştır. (<http://www.turmob.org.tr/tmudesk/tmudesk.html>).

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup, buna ilişkin kararı 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır(<http://www.tmsk.org.tr/>).

07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), TMUDESK'in geçmişte yaptığı çalışmaları değerlendirerek Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşması için çalışmalar yapmıştır. Bu anlamda Türkiye Muhasebe Standartlarının yasal temele

kavuşturulması ve Uluslar arası Muhasebe Standartları ile uyumlaştırılmasında TMSK anahtar rol oynamaktadır.

2.1.3. Muhasebe Mesleğinde Sosyal Sorumluluk

Muhasebede sosyal sorumluluk, işletmenin kendi amaçlarını gerçekleştirirken ahlaki değerlere sadık kalması ve kaynaklarını aynı zamanda içinde bulunduğu toplumu geliştirmede kullanılması olarak tanımlanmaktadır. Muhasebede sosyal sorumluluk, sadece işletmenin yöneticilerine değil, işletme ile ilgili taraflara da doğru bilgi vermeyi kapsar. Muhasebe mesleği bu görevi yerine getirirken hukuki sorumluluktan daha kapsamlı bir sorumluluğu ifade eden sosyal sorumluluk duygusu ile yaklaşmaktadır. Muhasebe uygulamalarının gerçekleştirilmesinde ve üretilen bilgilerin rapor edilmesinde belli bir ilgi grubunun değil de tüm ilgili grupların hatta tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesine ve gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst bilgiler sunulmasına sosyal sorumluluk adı verilmektedir(Gül ve Ergün,2004:55),(Çukacı,2006:95),(Marşap ve Akbulut,1999:182).

Akdoğan'a (2003b:59) göre muhasebe mesleğindeki sosyal sorumluluk, üç ana başlık altında incelenebilir. Bunlardan ilki meslek mensuplarının mesleği ifa ederken topluma ve devlete karşı sorumluluğu, ikincisi işletme sahip ve yöneticilerine karşı olan sorumluluk ve meslek mensupları işletme sahip ve yöneticilerine isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgi sağlanması ve üçüncüsü meslektaşlara karşı olan sorumluluktur. Meslek mensupları ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar şeklinde ifade edilmektedir.

Böylelikle muhasebe mesleği, devlete karşı mesleki sorumluluklarını yürürlükte olan meslek yasaları ile yerine getirirken; sosyal sorumluluk anlayışı ile de topluma karşı olan sorumluluklarını da yerine getirmektedir.

2.1.4. Muhasebe Mesleğinde Etik ve Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim

Küreselleşme ile birlikte muhasebe mesleği, diğer mesleklerden farklı olarak çok geniş kitlelere doğrudan veya dolaylı olarak hizmet verir duruma gelmiştir(Dinç ve Kaya,2006:142). Trenerry'e (1996:122) göre muhasebeciler hem yönetimle ilgili hem de muhasebe fonksiyonlarının yerine getirilmesi ile ilgili çalışmalarında muhasebe etiği ile yakından ilgilenmektedirler. Muhasebeciler, günlük iş hayatlarındaki birçok olayda muhasebecilik görevlerini, onların yönetimde aldıkları rolün de bir parçası olduğu unutulmamalıdır. Bu nedenle içinde bulunulan bu yüzyılda yönetimin davranışları radikal bir şekilde etik, meslek etiği ve sosyal sorumluluk kavramları tarafından desteklenerek değişmiştir.

Bunun yanında muhasebe mesleğinin sonuçları itibariyle toplumun tüm kesimlerini etkileyebilecek düzeyde olması ve muhasebe sisteminin sunduğu mali bilgilerin stratejik önem taşıması(Kalmış vd.,2006:141) muhasebe meslek mensuplarının sorumluluk duygusu ile hareket etmelerini de zorunlu hale getirmiştir. Mesleğin uygulayıcıları olan muhasebecilerin, kendilerine ve topluma karşı olan sorumlulukları taşıyabilmeleri için bazı kurallara uygun olarak hareket etmeleri gerekmektedir. Bu kuralların bir kısmı yasalarla düzenlenirken bir kısmı da daha yüksek ahlaki isteklerden doğmakta ve toplumsal sistemin işleminde gerekli yazılı ve yazılı olmayan kurallar olarak ortaya çıkmaktadır(Düzmen,2003:15-18). Bu nedenle muhasebe mesleğinde meslek etiği ilkeleri en az yasal düzenlemeler kadar önem taşımaktadır.

Bu çerçevede Özkol vd.'nin(2005:110-111) de belirttiği gibi muhasebe mesleğinin konuları muhasebe meslek elemanlarının farklı sonuçlara ulaşmasına neden olabilecek bir yapıya sahiptir. Muhasebeciler de her meslek grubunda olduğu gibi çelişkide kaldıkları ve karar vermekte zorlandıkları durumlarla karşılaşabilmektedirler. Bunların nasıl çözümleneceği, meslek elemanlarının uygulamada ihtiyaç duydukları konulardan birini oluşturmaktadır. Bu amaçla muhasebe mesleğinde oluşturulan etik kurallar ile ahlak dışı davranışlara bir sınır getirilmeye çalışılmış ve meslek mensupları için belirsiz durumlara yol göstermesi amaçlanmıştır.

Yukarıda da ifade edildiği gibi muhasebe meslek mensupları mesleklerini yerine getirirken, yaptıkları işin bir sonucu olarak mesleklerinin birkaç etiksel boyutu ile karşılaşmaktadırlar. Bu etiksel ikilemler Hanson vd.'ye (1993:9) göre şu şekilde özetlenebilmektedir:

- Topluma açıklanan finansal tabloların büyük önem taşıması nedeniyle muhasebe mesleğinin de çıktıları büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle bireysel ya da örgütsel baskılar, işletme karlarından ödenecek vergiler, işletme sahiplerinin kar paylarının miktarlarının artırılması gibi konular muhasebecilerin mesleklerinde sık karşılaştıkları durumlardır. Etiksel davranış muhasebecilerin bu baskıları görmezden gelmesine neden olmaktadır.
- Muhasebeciler meslekleri gereği güvenilir ve doğru bilgileri elde etmek durumundadırlar. Bu amaçla etiksel olarak muhasebeciler işlerini yaparken güvenilir bilgileri yani gerçek bilgileri kullanmak zorundadırlar.
- İşletmelerde kısa dönemli karlılık üzerine odaklanıldığında etiksel çatlaklar meydana gelmektedir. Etiksel olmayan davranışlar kısa dönemli karların artırılmasında ön planda yer almaktadırlar. Hem muhasebeciler hem de işletme yöneticileri uzun- dönemli bir anlayışın işletmelerde önemli olduğunun farkına varmalı ve etiksel ikilemlerden kaçınılmalıdırlar.

Bu etiksel ikilemleri ortadan kaldırmak amacıyla muhasebe mesleğinde mesleki yeterlilik ilgili düzenlemeler yapılmış ve bu düzenlemelerde muhasebe meslek eğitimi üzerinde durulmasının yanında mesleki faaliyetlerle ilgili de düzenlemeler yapılmış, muhasebe standartları, denetim standartları ve meslek yasaları ile mesleki etik konusunda çalışmalar hızlanmıştır(Hacırüstemoğlu vd.,2004:175). Böylelikle muhasebe meslek mensupları muhasebe mesleğinin gereklerini yerine getirebilmek için gerekli mesleki bilgi ve deneyimlerin yanında mesleki etik kurallarına ve ilkelerine sahip olabileceklerdir(Saban,2005:52).

Bu açıklamalar doğrultusunda muhasebe mesleğinde bir gereklilik şeklinde ortaya çıkan etik; mesleki davranışlarla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı ve neyin haksız olduğuna ilişkin inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğu

şeklinde tanımlanabilir. Muhasebe mesleğinde etik kurallar ise meslek mensubu olan kişinin bağımsızlığını, kendi kendinin kontrolünü ve moral dürüstlüğüne ifade eder. Yani müşterilere, halka ve diğer uygulayıcılara yüksek standartlara oturtulmuş ahlaki davranışlarla hizmet edilmesi şeklinde tanımlanabilmektedir(Selimoğlu,1998:144-146),(Civan ve Yıldız,2002:347),(Akdoğan,2003b:33).

Muhasebe mesleğinde etiğe duyulan gereksinim genel etik teorileri bağlamında değerlendirildiğinde; teleolojik teorilerden faydacılık teorisi muhasebede etik bir denge unsuru oluşturabilmektedir. Bu denge sisteminin sonunda kötü sonuçlar karşılığında iyi sonuçlar bulunabilmektedir. Muhasebe meslek mensupları bir olayla ilgili olarak fayda/maliyet analizi yaparlar. Analiz sonucuna göre de yöneticilerle birlikte beklenen maliyetlerle beklenen yararlar arasında bir denge kurarak analiz etmeye çalışırlar. Bu anlamda fayda/maliyet analizleri muhasebe literatüründe önemli bir yer tutarak mesleğin etiksel alanı olan sosyal sorumluluk muhasebesi kavramının yaratılmasında öncü rol oynamaktadır(Akdoğan,2003b:36). Bu çerçevede temeli etik teorilerinden faydacılık teorisi oluşturmaktadır.

Yine etik teorilerinden deontolojik teorilerin temelinde yer alan Kant'ın görev bilinci teorisi muhasebe mesleğinde öz denetimin temelini oluşturmaktadır. Muhasebe mesleğinde görev bilinci teorisi, bir muhasebe denetçisinin firmanın faaliyetine devam edebileceğine yönelik tereddüdüne diğer tüm kamu çıkarlarından üstün tutması sonucunu gerektirmektedir(Toraman ve Akcan,2003:64).

Deontolojik etik teorilerinden adalet teorisi de, yasal düzenlemelerin meslek örgütü ve ilgili kurum bazında tutulmasını öngörmektedir. Bu teoride, hem faydacılık teorisindeki karmaşık hesaplamaların getirdiği zorluklardan hem de egoizm teorisindeki kişisel çıkar yorumuyla gelen sorunlardan ayrıştırılmıştır. Meslek örgütüne karar verme aşamalarında karşılaştığı çıkar çatışmaları ya da ikilemlerden kaynaklanan problemlerden kurtaran somut kriterler bütünü olarak adalet teorisi önerilmektedir(Akdoğan,2003b:38). Sonuç olarak muhasebe meslek mensupları etik teorilerini kullanarak muhasebe mesleğinin getirdiği etik ikilemleri daha rahat bir şekilde aşabileceklerdir.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda, muhasebe meslek mensupları, etiksel sorumluluklara sahip olarak görevlerini yerine getirdiklerinde muhasebe mesleğinin temelini oluşturan bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük ve güven ilkelerine de hizmet etmiş olacaklardır(R. Meigs and W. Meigs, 1993b:740). Bu doğrultuda profesyonel muhasebe mesleğinin temelini hem bu ilkelerin hem de mesleki etik değerlerin oluşturduğu söylenebilir. Yani muhasebe mesleğinde etik, aslında bu mesleğin yerine getirilmesini sağlayan kanunların koyduğu yasaların da üzerinde oluşturulan değer yargıları olarak ortaya çıkmaktadır ve muhasebe mesleğinde uzmanlaşmanın sağlanabilmesi için mesleğe ait etik değerlerin belirlenmesi ve meslek mensuplarının tamamı tarafından benimsenmesi bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

2.1.5. Dünyada Muhasebe Meslek Etiğine İlişkin Yapılan Düzenlemeler

Küreselleşme süreci ile birlikte ortaya çıkan uluslararası uyum süreci, ülkelerin muhasebe sistemlerinin uluslararası geçerli muhasebe standartlarına uyumlaştırılmasını gerektirmekte ve bunun da doğal sonucu olarak muhasebe belge ve kayıt düzeninde etik değerlere uyum ve kamuyu aydınlatma sürecinde ortak standartlara gidilmesini zorunlu hale getirmektedir(Müslümov ve Aras,2002:59).

Bu anlamda muhasebe mesleğinde etik standartların oluşturulması için birçok çalışmalar yapılmıştır. Muhasebe mesleği ve uygulamaları konusunda en gelişmiş düzenlemelerin bulunduğu ülkelerden biri olan Amerika'da Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından 1917 yılında ilk etik kodların oluşturulmasına ilişkin çalışmalar yapılmıştır(Larsen,1991:929). Ayrıca AICPA 1966 yılında "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları" nı yayınlamıştır. Bu meslek etiği ile ilgili yapılan ilk düzenlemedir. Bu standartlar, 1988 yılında yeniden gözden geçirilerek "Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı" adı altında ve "Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları" nı içerecek şekilde yayınlanmıştır(Düzmen,2003:19).

AICPA'nın Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Davranış Kuralları birinci bölümde prensiplerden ikinci bölümde ise davranış kurallardan oluşmaktadır.

AICPA'nın bu çalışmasında 6 tane prensip 11 tane de kural bulunmaktadır. Bu Mesleki Davranış Yasası'nda yer alan prensipler üyelerin kamuya, müşterilere ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarının etik boyutunu belirlemektedir (Akdoğan,2003b:64). Bu sözü edilen prensipleri 6 başlık halinde aşağıdaki gibi sıralanmaktadır(<http://www.aicpa.org/about/code/sec50.htm>):

- Sorumluluklar (Responsibilities)
- Kamu Yararı (The Public Interest)
- Dürüstlük (Integrity)
- Tarafsızlık ve Bağımsızlık (Objectivity and Independence)
- Mesleki Özen Gösterme (Due Care to Profession)
- Hizmetin Kapsamı ve Niteliği (Scope and Nature Of Services)

Yine bu Meslek Yasası'nda yer alan 11 adet kural bulunmaktadır. Bu kurallar, muhasebe mesleği için düzenlenen mesleki etik kuralları etik özelliklere uygun olarak geliştirmektedir. Burada yer alan 11 adet kural aşağıdaki gibi sıralanmaktadır(<http://www.aicpa.org/about/code>):

- Bağımsızlık (Independence)
- Dürüst ve Tarafsız Olma (Integrity and Objectivity)
- Genel Standartlar (General Standarts)
- Standartlara Uyma (Compliance With Standarts)
- Muhasebe Prensipleri (Accounting Principles)
- Müşteriyle İlgili Bilgilerin Gizliliği (Confidential Client Information)
- Şartlı Ücret (Contigent Fees)
- Uygunsuz Davranışlar (Acts Discreditable)
- Reklam Yapma ve Hizmet Satışına Yönelik Diğer Talep Biçimleri (Advertising and Other Forms of Solicitation)
- Komisyon ve Başvuru Ücretleri (Commissions and Referral Fees)
- Mesleği İcra Biçimi ve İsim (Form of Organization and Name)

Yukarıda sıralanan kurallar AICPA ve her eyaletteki yeminli mali müşavir birlikleri tarafından uygulanmaktadır. AICPA üyelerinin şikayetlerini araştırma, soruşturma ve müeyyideleri uygulama yetkilerine sahiptir. AICPA'nın verebileceği en ağır yaptırım üyenin üyeliğini sona erdirmektir(Uslu,1997:30). Bu anlamda AICPA'nın yayınladığı bu mesleki davranış kurallarına uyma konusunda ister yönetim altında çalışsın, ister ortağı olsun, kendisiyle birlikte serbest muhasebecilik alanında işbirliği yapan herkes tarafından bir üye sorumlu tutulabilir. Bu kurallar aksi belirtilmediği sürece tüm üyeler ve meslek mensuplarına uygulanır (Akdoğan,2003b:66).

Bu açıklamalar doğrultusunda Akdoğan'a (2003b:64) göre AICPA, muhasebe mesleği ve uygulamalarına ilişkin düzenlemeler yapan dünyadaki en önemli kuruluştur. AICPA'nın dışında Amerika'da, Amerikan Devlet Muhasebecileri Birliği (AGA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Ulusal Muhasebeciler Birliği (NAA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA) gibi meslek kuruluşları muhasebe mesleğinin her bölümü için ayrı ayrı ve anlamlı farklılıklara sahip olan meslek etiği kuralları geliştirmişlerdir.

Dünyada muhasebe meslek etiğine ilişkin düzenlemeler yapan bir diğer kuruluş ise Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'dur. IFAC, dünyada muhasebeciler arasında işbirliği sağlamak ve ülkeler arasında harmonizasyonu gerçekleştirmek amacıyla kurulmuş olan ve Türkiye'nin de üyesi bulunduğu bir kuruluştur(Akdoğan,2003b:67).

IFAC, muhasebe mesleğinin uluslar arası bir üst kuruluşu niteliğini taşımaktadır. Bu federasyonun meslek etiğine ilişkin çalışmaları, 1990'larda başlamıştır. 1992 yılında oluşturulan Eğitim Komitesi öncülüğünde "Muhasebeciler için Meslek Etiği: Eğitimsel Mücadele ve Uygulanabilir Uygulama" adlı yönetmelik yayınlanmıştır(Y. Çiftci ve B. Çiftci,2003:85). Bu yönetmelik içerik ve temel başlıklar olarak Amerika'daki çeşitli muhasebe enstitüsü ve birliklerinin yayınlamış oldukları standartları, yönetmelikleri, ilke ve kuralları baz almıştır. Ayrıca bu yönetmelikte, meslek etiğinin eğitimde yer alması gerektiği vurgulanmış, meslek etiği eğitimi ile ilgili maddeleri belirlenmiştir(Akdoğan,2003b:67). Bu yönetmelik iki

kısımdan oluşmaktadır. Bunlardan Bölüm A muhasebe mesleğini icra eden tüm muhasebecileri (serbest muhasebeciler, endüstri muhasebecileri, devlet muhasebecileri, ticaret muhasebecileri ve eğitimciler) uygulanacakken, Bölüm B ise sadece piyasada çalışan serbest muhasebecilere uygulanacak kuralları içermektedir. Bu kurallar şu şekilde sıralanmaktadır(Selimoğlu,1998:151-152):

Bölüm A: Tüm Meslek Mensubu Muhasebecilere Uygulanacak Olan Kurallar

- Tarafsızlık
- Meslek Ahlakı İnkilemlerinin Çözümü
- Mesleki Yeterlilik
- Gizlilik
- Vergi Uygulamaları
- Ülkelerarası Etkinlikler
- İlan Etme

Bölüm B: Serbest Muhasebecilere Uygulanacak Olan Kurallar

- Bağımsızlık
- Ücretler ve Komisyonlar
- Diğer Meslek Mensupları ile İlişkiler
- İlan ve Teşvik
- Müşterinin Parası
- Faaliyetlerin ve Uygulamanın Birbirine Uymaması

Daha sonra IFAC 1998 yılında “Muhasebe Mesleği için Meslek Etiği Kuralları” nı çıkarmıştır. Buna göre meslek etiğine yönelik kurallar 18 bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlerden ilk 7 tanesi tüm profesyonel muhasebeciler için, diğer 7 tanesi serbest çalışan meslek mensupları için, kalan 4 tanesi ise bir işletmede ücret karşılığı çalışan muhasebecilere uygulanmaktadır(Akdoğan,2003a:73). Bu kurallar şu şekilde sıralanmaktadır(Yıldız,2001:29):

Bölüm A

- Etik Çalışmaların Çözümlemesi ve Etik Çatışmaların Engellenmesi
- Mesleki Yeterlilik
- Gizlilik
- Vergi Uygulamaları
- Sınır Ötesi Faaliyetler
- Tanıtı
- Dürüstlük ve Tarafsız Olmak

Bölüm B

- Bağımsızlık
- Mesleki Yeterlilik ve Muhasebeci Olmayanlardan Yararlanılmasına Dair Sorumluluklar
- Ücretler ve Komisyonlar
- Bağımsız Muhasebecilikle Bağdaşmayan Uygulamalar
- Müşterinin Para vb. Varlıkları
- Diğer Bağımsız Meslek Faaliyetinde Bulunan Muhasebecilerle İlişkiler
- Reklam ve Teşvik

Bölüm C

- Sadakat Çatışması
- Meslektaşlara Destek
- Mesleki Yeterlilik
- Bilginin Sunuluşu (Raporlama)

Bu bölümlerden Bölüm A'daki kurallar tüm profesyonel muhasebeciler tarafından uyulması gereken kurallardan oluşurken, Bölüm B'deki kurallar serbest çalışan muhasebecilerin uyması gereken kurallardan oluşmakta, Bölüm C'deki kurallar ise bir işletmede ücret karşılığı bağımlı olarak çalışan muhasebecilerin uyması gereken kurallardan oluşmaktadır(Yıldız,2001:29).

IFAC'ın mesleki davranış standartları, muhasebecinin mesleğin itibarını sarsacak, toplum gözünde mesleğe duyulan güveni azaltacak bir şekilde davranmaması gerektiğini ifade etmektedir. Bu standartlar, muhasebecinin geçerli teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde mesleğini icra etme zorunluluğunda olduğunu açıklamaktadır. Ayrıca bağımsız denetim yapan muhasebecilerin bu niteliklere ilave olarak dürüst, tarafsız, bağımsız bir şekilde mesleklerini icra etmeleri gerektiğini ifade etmektedir(Düzmen,2003:21).

Y. Çiftci ve B. Çiftci'ye (2003:85-86) göre IFAC'ın Meslek Etiği Kuralları, muhasebe meslek etiği çerçevesinde uluslar arası bir düzenleme niteliğine sahiptir. Özellikle de kapsamı ve uygulama örnekleri açısından dikkat çekici niteliktedir. Bu kurallar, etiğe uygun davranış şeklini detaylı bir biçimde açıklayarak meslek mensuplarına yol gösterici olmayı amaçlamıştır. Muhasebe mesleği mensuplarının ülkelerarası düzeyde iş yapmaları sebebiyle sınır ötesi faaliyetlerin de ele alınmış olması bu kuralların muhasebe meslek etiği açısından rehber niteliği taşımasını gerektirmektedir.

IFAC'ın meslek etiğine ilişkin kuralları, Amerika'dakilere benzer olsa da Vergi Uygulamaları ve Ülkelerarası Etkinlikler olmak üzere iki konuda farklılık ortaya çıkarmaktadır. Bunun nedeni ise meslek mensubu muhasebecilerin mesleklerini ülkelerarası bazda da yerine getiriyor olmaları sebebiyle ülkelerarası farklı vergi uygulamaları ve para birimleri dikkate alınarak bu kuralların konulması mecburiyetinin ortaya çıkmasıdır(Selimoğlu,1998:152).

Uluslar arası meslek kuruluşlarının yapmış olduğu muhasebe standartlarına ilişkin çalışmaları hızlandıran en önemli olaylardan biri ABD'de dünyaca tanınmış büyük işletmelerde 2001 yılı itibariyle meydana gelen muhasebe usulsüzlükleri nedeniyle ortaya çıkan muhasebe skandallardır. Bunlar finansal raporlama ve denetime olan güveni sarsmıştır. Zararda olan şirketlerin kamuya açıklanan finansal tablolarında, muhasebe hileleri ile ve denetim şirketlerinin bu hilelere göz yummasıyla birlikte gerçek olmayan kar rakamları gösterilmiş böylelikle, şirketlerin borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatları yükselmiştir. Finansal tablolar düzeltilerek yeniden ilan edildiğinde ise aslında şirketlerin zararda ve büyük bir borç

yükü altında olduğu ortaya çıkmıştır(Süer,2004:44). Bu skandalların içinde en çok bilinen Enron Olayı iken bunun yanında WorldCom, Microsoft, Peregrine Systems, Rite Aid, Sunbeam, Tyco, Waste Management, Xerox, W.R. Grace olayları da sayılabilmektedir(Armstrong vd.,2003:1).

Enron olayı sonrasında ABD’de Amerikan kamuoyunun mali piyasalara olan güvenini sarsmıştır. Yeni bir düzenleme yapılarak 30 Temmuz 2002 tarihinde Sarbanes- Oxley Yasası çıkartılmıştır. Bu yasa halka açılmış olan firmalarla, onları denetleyen firmaları ve bu görevde çalışanları ilgilendirecek şekilde düzenlenmiş olup, denetçiler için yeni özel bir gözetim, gözden geçirilmiş bağımsızlık kuralları seti ve yeni bir kamu raporlaması seviyesini içermektedir(Süer,2003:6). Enron skandalından sonra hem ABD’de hem de tüm dünyada muhasebe mesleği gözden geçirilme gereği ortaya çıkmış bununla birlikte Uluslar arası Muhasebe Standartlarının evrensel kabulü için çalışmalar yapılmıştır. Yine muhasebe standartlarına ek olarak küresel denetim standartları ve Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu’nun etik kurallarının evrensel kabulünün sağlanması için gerekli çalışmaları yapmıştır. Enron’un iflasından sonra araştırmacılar ve uygulamacılar muhasebe ve denetim uygulamaları üzerine daha fazla yoğunlaşmışlar, İngiltere’de Etik Denetim Standartları oluşturulmaya başlanırken, Avrupa ve ABD’de ise yüksek kar getiren şirketlerin finansal tablolarının muhasebenin gerçek bilgilerini içerip içermediğine dair güvenilirlik sorunu başlamıştır(Greer and Tonge,2006:259).

Enron olayı sonrasında, Conroy ve Emerson (2006:405) bir araştırma yapmışlar ve ABD’de muhasebe mesleği ile uğraşan bireylerin önceden önemsiz muhasebe hileleri şeklinde kabul edilen finansal tablolardaki düzeltmeler bu olay sonrasında muhasebe bilgilerinin edinilmesinde güvenilirlik açısından bir engel olarak görülmeye başlandığını ortaya çıkarmıştır.

Böylelikle dünyada muhasebe meslek etiğine yönelik olarak yapılan düzenlemeler daha da artmış, muhasebe bilgilerine güvenilirliğin sağlanması konusunda kurumsal yönetim kavramı ve uluslar arası muhasebe standartlarında bağımsız denetimin öneminin artması aynı zamanda muhasebe standartlarında evrensel anlamda bir birliğin sağlanması için yapılan çalışmalar da hız kazanmıştır.

Bununla birlikte, 1 Ocak 2007 tarihinde, IFAC, denetim, sigorta ve etik konularını içeren bir kitap yayınlamıştır. Bu kitap, Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kodları içine alan etik bölümü, Denetim, Sigorta ve Diğer Hizmetleri içeren bölüm ve taslak halinde bulunan diğer standartların yer aldığı bölüm olmak üzere 3 bölümden meydana gelmektedir. Bu bölümlerden ilki olan etik bölümünde yer alan Etik Kodlar, Uluslar arası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından geliştirilmiş ve profesyonel muhasebeciler için etiksel gerekliliklerin oluşturulması amaçlanmıştır. Bu açıklamalar doğrultusunda, Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kodlar aşağıdaki kısımlardan oluşmaktadır(<http://www.ifac.org>):

Bölüm A

- Giriş ve Temel İlkeler
- Dürüstlük
- Tarafsızlık
- Mesleki Yeterlilik ve Mesleki Özen
- Güvenilirlik
- Mesleki Davranış

Bölüm B

- Giriş
- Profesyonel Mesleğe Atanma (Giriş)
- Çıkar Çatışmaları
- İkinci Görüşler
- Ücretler ve Komisyonlar
- Mesleki Hizmetlerin Pazarlaması
- Hediyeler ve Misafirperverlik
- Müşteri Varlıklarının Emaneti
- Bütün Hizmetlerde Tarafsızlık
- Bağımsız Sigorta Yükümlülükleri

Bölüm C

- Giriş
- Potansiyel Çatışmalar
- Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması
- Yeterli Uzmanlık İle Faaliyet Gösterme (Mesleki Yeterlilik)
- Finansal Çıkarlar
- Teşvikler

Bölüm A tüm profesyonel muhasebeciler tarafından uyulması gereken temel ilkelerden, Bölüm B, kamu sektöründe çalışan profesyonel muhasebecilerin uyması gereken kurallardan, Bölüm C ise, ise bir işletmede ücret karşılığı çalışan profesyonel muhasebecilerin uyması gereken kurallardan oluşmaktadır.

Burada yer alan düzenlemeler, IFAC'ın daha önce Meslek Etiği Kuralları'ndan farklı olarak, 2007 yılındaki bu son düzenlemelerde, Bölüm A'ya 5 temel meslek etiği ilkesinin belirleyerek koyması, böylelikle mesleki etik değerler, kavramsal açıdan ortaya konmuştur. Bölüm B'de birçok yeni düzenleme yapılmış, bunların içinde en çok göze çarpan kısım bağımsız sigorta yükümlülüklerini içeren düzenlemelerdir.

2.1.6. Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine İlişkin Yapılan Düzenlemeler

Ülkemizde etik kuralların etkisini arttırmak, uygulamalarını yaygınlaştırmak, muhasebe meslek etiği kurallarının benimsenmesini ve yaygınlaşmasını, özel kesim işletmelerinde uygulamasını sağlamak amacıyla, gerçekleştirilen ilk çalışma 1942'de kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nde toplanan meslek elemanı tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu derneğin üniversitelerle yapmış olduğu işbirliği sonucu toplanan 14. Türkiye Muhasebe Kongresi'nde muhasebe meslek ve ahlak kuralları önemle incelenmiş ve ülkemizde oluşturulan meslek ahlakı ve kuralları batı ülkelerindekine benzer biçimde düzenlenmiştir. Bu dönemde bir çok kanun, yönetmelik ve tebliğlere giren bu kuralların uygulanma ve yaygınlık derecesi konusunda kapsamlı araştırmalar yapılmıştır(Çukacı,2006:98-99).

Selimoğlu'na (1998:152) göre küreselleşme süreci ile birlikte Avrupa Birliği'ne üyelik yönündeki girişimler ve yabancı sermaye yatırımcıları özendirmek amacıyla gelişmiş ülkelerdeki meslek ahlakı ile ilgili yaklaşımları, düşünceleri ve uygulamaları baz alarak uygulama yönüne gitmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Muhasebe açısından bu durum ele alındığında 3568 Sayılı Kanun'la ülkemizde muhasebe mesleği yasal bir boyut kazanmış ve bu yasa ile Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri yeni sorumluluklar üstlenmiştir. 3568 sayılı kanun hazırlanırken meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkında hükümlerin yer alması bir zorunluluk haline gelmiştir.

Bu mecburi meslek kararı ile belirlenen meslek etik kuralları serbest muhasebecileri, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri ve Yeminli Mali Müşavirleri ve muhasebe meslek şirketlerini (muhasebe, denetim, müşavirlik ve tasdik şirketleri) içine almaktadır(Civan ve Yıldız,2002:347). Ancak 3568 Sayılı Kanun'a göre mesleki kurallar meslek mensuplarının uyması gereken kurallar olarak düzenlendiğinden; yapılan düzenlemeler hem oldukça genel hem de yetersiz kalmıştır. Burada yer alan düzenlemelerden başlıcaları ise şöyledir(Y. Çiftci ve B. Çiftci,2003:86):

- Meslek Sırları (madde 43),
- Reklam Yasağı (madde 44),
- Ücretler (madde 46),
- Görevle İlgili Suçlar (madde 47),
- Yasaklar (madde 47): Ticari faaliyet yasağı, meslekle ve meslek onuruyla bağdaşmayan işlerle uğraşma yasağı, akraba ve hısımların firmalarının işlerinde çalışma yasağı.
- Disiplin Cezaları (madde 48): Mesleğin onuruna aykırı faaliyette bulunanlar, görevlerin gerektirdiği güveni sarsan, görevini bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsızlıkla yapmayan, mesleğin genel ilkelerine aykırı faaliyette bulunanlar hakkında disiplin cezalarının uygulanmasıdır.

3568 Sayılı Kanun'daki etiğe yönelik hükümler Maliye Bakanlığı tarafından 1990 yılında çıkarılan yönetmelik ile somutlaştırılmaya çalışılmıştır. Yönetmeliğin ikinci bölümünde “Genel Mesleki Standartlar” başlığı altında belirtilen kurallar ulusal düzeyde meslek etiği açısından atılmış önemli bir adım niteliği taşımaktadır. Bu yönetmelikte belirtilen standartlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Akdoğan,2003a:62-64):

- Meslek ünvanı ve yeterlilik (madde 4),
- Mesleki eğitim ve bilgi (made 5),
- Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık (madde 6) (Mesleki özen ve titizlik de bu madde kapsamında yer almaktadır),
- Sır saklama (madde 7),
- Sorumluluk (madde 8) (Sosyal sorumluluk, işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk, meslektaşlara yönelik sorumluluk),
- Bağımsızlık (madde 9),
- Haksız rekabet (madde 10).

Bu yönetmelikte, dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki özen ve titizliğe ayrıca değinilmiş olması bakımından ve muhasebe meslek ahlakının oluşması açısından önemli bir düzenleme olsa da uygulayıcılar açısından yeteri kadar yol gösterici olamamıştır.

Ülkemizde muhasebe etiğine ilişkin bir diğer düzenleme ise Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından yapılmıştır. TÜRMOB, meslek etiği kurallarını düzenlemek amacıyla 31 Ekim 2000 tarihinde 24216 Resmî Gazete’de yayınlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Disiplin Yönetmeliği’ni yayınlamıştır. Bu yönetmelik, mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkında meslek ahlakı ile ilgili kuralların meslek mensuplarınca uygulanmasını, kural dışındaki davranışların belirlenmesini ve bunlara uygulanacak ceza ya da yaptırımların belirlenmesini amaçlamaktadır(Düzmen,2003:49). Ancak bu yönetmelik gelişen günümüz koşullarında yasal boşlukları doldurmaktan öteye gidememiş ve yeniden revizyon ihtiyacını doğurmuştur.

Bu düzenlemelerin dışında muhasebe meslek etiğine ilişkin düzenleme yapan meslek dışı kuruluşlardan biri Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'dur. 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 46/e maddesine göre "Mevzuat uyarınca açıklanması gerekirken açıklanmamış bilgileri ve mevzuattaki aykırılıkları kurul kamuoyuna duyurmakla yükümlüdür" denilmekte ve bunla kamu yararı ilkesi göz önünde tutulmaktadır(Uslu,1997:30).

Bu doğrultuda Sermaye Piyasası Kurulu'nun yayınlamış olduğu tebliğlerden biri Seri XI 1 No'lu Tebliğ'idir. Bu tebliğde, muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikaları ve bu politikaların uygulanmasına ilişkin kurallar ile mali tabloların düzenlenmesine ilişkin ilkeler belirlenmiştir. Aynı Tebliğ'in 3 No'lu bölümünde mali tablolardaki şekil ve esaslar sıralanmış ve mali tabloların işletmelerin varlıklarını, kaynaklarını, mali durumunu ve kar zararını gerçeği ve doğruyu yansıtacak bir biçimde hazırlanması gerektiği ortaya konulmuştur(Düzmen,2003:46).

Sermaye Piyasası Kurulu'nun yayınlamış olduğu tebliğlerden bir diğeri ise Seri XI 16 No'lu Tebliğ'dir. Bu tebliğ sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin standart, ilke ve esasları belirlemekte olup, büyük ölçüde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına paralel düzenlemeler içermektedir. Bu ilke ve esaslar genel mesleki standartlar altında düzenlenmiştir(Akdoğan,2003b:66-67). Tebliğ'de yer alan bu düzenlemeler şöyle sıralanabilir:

- Mesleki Yeterlilik İlkesi (madde 7),
- Mesleki Yeterliliğin Sağlanması ve Geliştirilmesi (madde 8),
- Hizmet İçi Eğitim ve Refakat Çalışmasının Yapılması (madde 9),
- Bağımsızlık İlkesi (madde 10),
- Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar (madde 11),
- Mesleki Özen ve Titizlik (madde 12),
- Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı (madde 13),
- Reklam Yasağı (madde 14),
- Sır Saklama Yükümlülüğü (madde 15),
- Haksız Rekabet (madde 16).

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim hakkındaki bu 16 sayılı Tebliğ'in ikinci bölümünde yer alan ve yukarıda sayılan bu maddeler(7-16) denetçilerde aranan özellikler ayrıntılı bir biçimde açıklamıştır. Her ne kadar bu nitelikler mesleki ahlak ve moral değerlerle ilişkilendirilse de bağımsız denetim faaliyeti yapacak meslek mensubu açısından bu kurallar geçerli olabilirken tüm muhasebe meslek mensupları açısından bu kuralları genellemek mümkün olmamaktadır.

Ülkemizde bağımsız denetimin standartlarını ortaya koymak amaçlı düzenlemeler yapan SPK'nın dışında Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği tarafından Türkçe'ye çevrilip yayınlanan İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors) iç denetim hizmetinin gelişmesi için belirlediği çeşitli standartlardır. Bu standartlar; bağımsızlık, mesleki yeterlilik, denetim faaliyetinin kapsamı, denetimin gerçekleştirilmesi ve iç denetim departmanı yönetimidir(Uyar,2005:7).

Yukarıda açıklanan düzenlemeler içinde ülkemizde muhasebe meslek etiği açısından en önemli gelişme TÜRMOB tarafından gerçekleştirilendir. Bu da TÜRMOB'un meslek etiğine ve meslek etiği kurallarının denetimine gereken önemin verildiğini göstermektedir. Ulusal mevzuat içerisinde farklı düzenlemeler olmasına rağmen mesleki etik kurallarını düzenlemek ve bunları uygulamaya koymak TÜRMOB'un görevidir. Bu anlamda TÜRMOB'un meslek etiği kuralları genel olarak ele alındığında eksiklikler görülmesine rağmen, ulusal muhasebe mevzuatı içinde olumlu bir adım olarak kabul edilebilecek niteliktedir.

2.2. MUHASEBE EĞİTİMİ

Muhasebe meslek mensuplarının işlerini yürütürken gerekli mesleki yeterliliğe sahip olması ve karşılaştıkları etik ikilemleri kolay aşmaları muhasebe eğitimi ve muhasebe meslek etiği eğitimi ile sağlanmaktadır. Bu nedenle profesyonel muhasebe mesleğinde muhasebe eğitimi kadar muhasebe meslek etiği eğitimi de önemli bir yer tutmaktadır.

2.2.1. Genel Anlamda Muhasebe Eğitimi

Eğitim, yeni kuşakların, toplum yaşamında yerlerini almak için hazırlanırken gereken bilgi, beceri ve anlayışlar elde etmelerine ve kişiliklerini geliştirmelerine yardım etme etkinliği olarak tanımlanmaktadır. Mesleki eğitim ise, bireysel ve toplumsal yaşam için zorunlu olan belirli bir mesleğin gerektirdiği bilgi, beceri ve pratik uygulama yeteneklerini kazandırarak bireyi zihinsel, duygusal, sosyal, ekonomik ve kişisel yönleriyle dengeli biçimde geliştirme süreci olarak tanımlanmaktadır(Özdemir,2003:44-45).

Yukarıda yapılan meslek eğitiminin genel tanımıyla, muhasebenin tanımı ve fonksiyonları birlikte ele alındığında muhasebe eğitimi, işletme kararlarına yararlı bilgilerin belirlenmesi, toplanması, ölçülmesi, işlenmesi, kaydedilmesi, doğruluğunun denetlenmesi, kolay anlaşılır raporlar şeklinde özetlenmesi, incelenmesi ve incelenmesinden çıkan sonuçların karar almada kullanılması konusunda öğrencilerin bilgilendirilmesi ve bu bilgilerin kullanılması için yeteneklerinin geliştirilmesi şeklinde tanımlanabilmektedir(Muşan ve Akman,2004:19).

Muhasebe eğitiminin amacını da ortaya koyan bu tanımlamaya göre, etkin bir muhasebe eğitimi için teori-uygulama uyumu oldukça önemlidir. Çünkü muhasebenin işletmenin dili olarak nitelendirilmesinin temelini hem teori hem uygulama yönüyle işletme kararlarında etkin rol oynaması oluşturmaktadır. Bu nedenle muhasebe eğitimi alan bir öğrencinin söz konusu eğitimin öğretim aşamasında aldığı temel bilgileri mutlaka dış dünya ile ilişkilendirmesi gerekmektedir(Zaif ve Karapınar,2002:113). Ayrıca istenen kalitede bir muhasebe eğitimi alan öğrencinin optimal bir teori-uygulama bilgisi yanında toplumsal ve kültürel değerlere sahip, yasalara saygılı, mesleki etik kurallarını bilen ve uygulayan bir kişiliğe sahip olması gerekir(Kaya ve Daştan,2004:202).

Bu doğrultuda Kalmış ve Yılmaz'a(2004:39) göre muhasebe eğitiminin yalnızca teori-uygulama uyumu içinde yürütülmekle kalmayıp, muhasebecinin içinde çalıştığı çevresel koşulları görebilme, sorunları belirleme ve bunlara çözüm

bulabilme becerilerinin kazandırılması konusunda da çalışmalar yapması gerekmektedir. Bununla birlikte muhasebe eğitimi, muhasebenin ilişkili olduğu diğer alanlardaki (işletme, yönetim, üretim, pazarlama, ekonomi, finans, vergi, hukuk, teknoloji, matematik, istatistik vb.) eğitimle de desteklenmelidir. Dolayısıyla muhasebe eğitimi, muhasebeciye gerekli becerileri kazandıracak yeterliliklerin sağlanması, bunların hayata geçirilmesi ve sürdürülmesi açısından önemli bir rol oynamaktadır.

Muhasebe eğitimi, muhasebe meslek mensubu olmak isteyenlerin yüksek verimli işgücü olarak çalışma hayatına kazandırılması, mesleki yeterliliklerinin geliştirilmesine, değerlendirme süreçlerinde ise bu yeterliliklerin benimsenen meslek standartları doğrultusunda ölçülmesine bağlıdır(Civan ve Yıldız,2004:4). Bu nedenle işletmeler açısından büyük bir öneme sahip muhasebe meslek mensuplarının işletmelerin işlerini yürütürken sorunlarla karşılaşmamaları ve mesleki yeterlilik anlamında daha başarılı olabilmeleri için gereken meslek eğitimini almaları şarttır.

2.2.2. Muhasebe Eğitiminin Amacı ve Gerekliliği

İşletmedeki ticari olayları kendine özgü bir biçimde yansıttığı için işletmenin dili olarak nitelendirilen muhasebe, ürettiği bilgilerle işletmelerde finansal kararlara temel oluşturacağından muhasebe meslek mensubu olmak isteyenlerin finansal kararlar dilini yani muhasebeyi çok iyi öğrenmelerini gerektirmektedir. Bu anlamıyla muhasebe eğitimi, bu dilin kavramlarını öğretmeyi, bilgileri bu dille ifade etmeyi ve üretilen bilgileri kullanma yeteneğini geliştirmeyi hedef almaktadır(Sevilengül, 1998:11).

Klasik muhasebe eğitiminde ise temel amaç, muhasebe mesleğini icra edecek düzeyde gerekli olan tüm bilgileri ayrıntısıyla anlatmak, muhasebe hesaplarının işleyişini ve kayıtlarını tek tek öğretmek şeklindeydi. Oysa günümüz gelişen koşullarında muhasebe eğitiminin amaçları da genişlemiş, öğrencilere vizyon veren, kantitatif tekniklerin yanında kalitatif teknikleri de kapsayan, insan davranışlarını da irdeleyen ve anlamaya çalışan, bununla birlikte muhasebe firmalarıyla yakından ilişki kurulup bu firmalarla ortak bilgi üretecek veya bu firmaların bilgi üretimindeki

aktifliği en üst düzeye çıkartmak daha önemli hale gelmiştir(Özdemir,2003:50). Bu nedenle muhasebe eğitiminde muhasebenin kuramsal çatısı kurulmaya çalışılırken muhasebeden beklenen amaçların gerçekleşmesi için işletmelerin dış çevresi de dikkate alınmalıdır.

Diğer bir ifadeyle günümüzde muhasebe eğitimi, öğrencilerin kritik düşünme kabiliyetlerini geliştirmeyi amaçlamaktadır. Dursun'a(2006:18) göre günümüzde çağdaş muhasebe eğitiminde amaç, öğrencilerin sahip olduğu muhasebe bilgileriyle üretim, pazarlama ve yönetim gibi diğer bilim dallarıyla ilgili bilgileri bütünleştirerek işletmenin stratejik amaçlarına yönelik karar alma yeteneklerinin geliştirilmesidir. Bu amaç doğrultusunda hedeflenen stratejik(kritik) düşünme yeteneğinin kazandırılması ise; bir durum, bir olay, bir sorunla karşılaşılması durumunda öğrencilerin, bu konularda bir sonuca ulaşması için mevcut tüm bilgileri toplayarak bütünleştirmesini ve kendisini haklı çıkaracak en uygun sonuca ulaşmasını sağlamak için gereklidir.

Bu açıklamalar doğrultusunda kuşkusuz muhasebe eğitiminin en genel amacı; öğrencinin işletme kararlarına yararlı bilgilerin saptanması, toplanması, işlenmesi, doğruluğunun denetlenmesi, raporlar içinde özetlenmesi ve bu raporlarının incelenmesinden çıkarılan sonuçların karar almada kullanılması konusunda bilgilendirilmesi ve bu bilgilerin uygulanması konusunda öğrenci yeteneğinin geliştirilmesidir(Zaif ve Karapınar,2002:113).

2.2.3. Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Yapısı

Günümüzdeki gelişmeler ve bu gelişmelerin gereksinimlerini karşılayacak muhasebecilerin yetiştirilmesinin temeli eğitimdir(Kalmış ve Yılmaz,2004:39). Türkiye’de muhasebe eğitim sistemi, 3568 Sayılı Meslek Yasası’nın 1990’da yürürlüğe girmesiyle birlikte biraz da olsa dünya standartları düzeyine yaklaşmıştır(Civan ve Yıldız,2004:8). Tabi ki bu meslek yasası günümüzün çağdaş muhasebe eğitimi için yetersiz kalmıştır. Bununla birlikte muhasebe uzmanlık bilgisini etkileyen unsurları ortaya konulması ve bir bütün içinde ele alınması da gerekmektedir. Yine bu unsurların kalitesinin artırılması için yapılması gereken

çalışmalar belirlenmeli ve bu gelişmeler temelinde eğitimin temelleri de şekillendirilmeye çalışılmalıdır(Kalmış ve Yılmaz,2004:39).

Ülkemizde muhasebe eğitimi sadece örgün eğitim kurumları tarafından değil, çeşitli meslek kuruluşları tarafından da verilmektedir. Örgün eğitimde muhasebe eğitimi hem orta öğretim kurumları hem de üniversiteler tarafından verilmektedir(Özdemir,2003:79). Bu anlamda Türkiye’de verilen muhasebe eğitimi iki kategoride incelemek mümkündür. Bunlardan ilki eğitim ve öğretim kurumlarınca verilen örgün muhasebe eğitimidir, diğeri ise; daha çok meslek örgütlerince verilen yaygın muhasebe eğitimidir.

2.2.3.1. Örgün Muhasebe Eğitimi

Türkiye’de örgün muhasebe eğitimi iki kısımda değerlendirilmektedir. Bunlardan ilki orta öğretim kurumlarında verilen muhasebe eğitimi diğeri ise yüksek öğretim kurumlarında verilen muhasebe eğitimidir.

Ülkemizde ortaöğretim kurumlarında verilen muhasebe eğitimi, meslek liselerinin bünyesinde yapılmaktadır. Mesleki eğitim kapsamına giren bu eğitimin sonucunda 6 yıllık staj tamamlandıktan sonra kişiler Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmaya hak kazanmaktadırlar. Muhasebe eğitimi adı altında eğitim veren ortaöğretim kurumları Ticaret Meslek Liseleri başta olmak üzere, diğeri Çok Programlı Liselerdir. Bu liselerdeki muhasebe bölümleri, birbirleri ile aynı nitelikte eğitim vermekte olup, mezunlarına da aynı hakları sağlamaktadır.

Lise düzeyinde verilen muhasebe eğitimi, muhasebe mesleği için öğrencileri gerekli mesleki bilgi ile donatmak ve iş dünyasının ihtiyaç duyduğu kalifiye elemanları ve bu alandaki muhasebe yöneticilerini yetiştirmek amaçlarına oldukça uzak bir şekilde eğitim vermektedirler. Ayrıca Önal ve Apaydın’a (1999;25) göre verilen muhasebe eğitimi, öğrencilerin eleştirel düşünce yeteneğini geliştirmede, onların iletişim kurma, öğrenme ve sorun çözme yeteneklerinin geliştirilmesinde oldukça yetersiz kalmaktadır. Yine muhasebe eğitimi için yeterli ders saati ve araç gereçlerin olmaması, mali imkansızlıklar, öğretim elemanlarının yetersizliği vb. gibi birçok neden muhasebe eğitiminin kalitesini düşürmektedir

Yüksek öğretim kurumlarında verilen muhasebe eğitimi ise 2 yıllık meslek yüksek okullarında (Ön Lisans) verilen muhasebe eğitimi ve 4 yıllık fakültelerde (Lisans) verilen muhasebe eğitiminden oluşmaktadır. Bu okulların müfredatlarında verilen zorunlu muhasebe derslerinin yanında öğrencilerin tercihine bırakılan seçmeli muhasebe dersleri de bulunmaktadır. Bununla birlikte yüksek öğretim kurumları bünyesinde Yüksek Lisans ve Doktora seviyesinde de ileri muhasebe dersleri verilmekte ve meslekte uzmanlaşma sağlanmaktadır.

2.2.3.2. Yaygın Muhasebe Eğitimi

Yaygın muhasebe eğitimi, örgün eğitim dışında kalan her yaştaki bireylere gereksinim duydukları eğitimi sosyal, ekonomik, kültürel ve eğitsel kurumlar aracılığı ile gereksinmelerine uygun bir biçimde, pratik yöntemlerle ve çeşitli programlarla sağlamak üzere örgün eğitime paralel olarak ve onu tamamlayacak şekilde verilen eğitimidir(Bozan,1997:6). Yaygın muhasebe eğitimi, Milli Eğitim Bakanlığı, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Maliye Bakanlığı, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) ve Bankalar vb. kurumlar tarafından verilmektedir. Yine pek çok özel kurslarda muhasebe ve bilgisayarlı muhasebe konularında sertifikalı eğitimler verilmektedir. Bunlarla birlikte muhasebe mesleğinde meslek eğitimi özellikle üniversitelerin bünyesinde sayılan çeşitli kurumlar vasıtasıyla muhasebe derslerinin içerisinde verilmelidir.

2.2.4. Muhasebe Eğitiminde Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar

Mesleki eğitimde esas olan, bireye mesleğin gerektirdiği ölçüde bilgi ve beceriyi kazandırmanın yanı sıra o meslekle ilgili olarak zihinsel, duygusal, sosyal ve ekonomik yönlerden de geliştirme esastır. Muhasebe eğitiminde bilginin kazandırılmasında bilimin teorik esaslarının önemi yadsınamaz niteliktedir. Muhasebe biliminin uygulamalı bir bilim olması nedeniyle söz konusu teorik bilgilerin uygulama ile ilişkilendirilmesi becerinin kazandırılmasında önem kazanmaktadır. Ancak muhasebe bilimi uygulamalı bir bilim olduğu için ekonomik

ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak değişimlerden etkilenmektedir(Zaif,2004:53-54).

Acar ve Usul'e (1999:109) göre günümüzde verilen muhasebe eğitimi, bilgi toplumunu ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde değildir. Çünkü günümüz toplumu ve işletmeleri muhasebeden beklentilerini değiştirmişler ve günlük sorunlara uzmanlıkla yaklaşma, bürokrasiyi azaltma ve stoklarını en aza indirme çabalarını artırmışlardır. Bunların ışığında işletmeler maliyet yöntemlerini çağdaş yaklaşımlarla desteklemeye başlamışlar bunun yanında muhasebe öğreticileri öğrencilere bunları tam olarak yansıtmaktan geri kalmışlardır.

Ülkemizde yüksek öğretim kurumları dahil olmak üzere verilen muhasebe eğitimi, klasik yöntemlere göre yapılmaktadır. Bu anlamda, klasik muhasebe eğitimi yöntemlerinde, bütün faaliyetler öğretim elemanının merkezde olduğu anlayışına yoğunlaşmıştır. Öğretim elemanı aktif, öğrenci ise pasif durumdadır. Bütün roller öğretim elemanında toplanmış ve grup halinde öğretim söz konusudur. Klasik yöntemle verilen muhasebe eğitimi küresel anlamda yetersiz kalmakta ve bunun yerine çağdaş öğretim yöntemleri olarak tanımlanan ve öğretim elemanının öğrencinin öğrenmesini kolaylaştıran, öğrencilere rehberlik eden, öğrenme sürecine öğrencinin katılımını ve katkısını sağlayan, öğrenciyi sürekli motive eden bir rehber olarak görev üstlenmesini sağlayan yöntemlerin(Çaldağ vd.,2004:124) tercih edilmesi gerekmektedir.

Küreselleşme ile birlikte gelen yeni bilgi çağı, yukarıda da belirtildiği gibi, muhasebeden bilgi sağlayan kişi ve kuruluşların beklentilerini değiştirmiş; muhasebecilik mesleğine yeni bakış açıları getirmiştir. Bununla birlikte küreselleşen dünyada ülke sınırlarını aşan muhasebe ve denetim standartlarının sonucu muhasebe meslek mensuplarının eğitiminde de standardizasyon ihtiyacı doğurmuştur. Muhasebe eğitiminin küreselleşmesini hızlandıran yasal düzenlemeler Avrupa Birliği (AB), Birleşmiş Milletler Ticaret ve Gelişim Konferansı, Uluslar arası Muhasebeciler Birliği ve Uluslar arası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği tarafından yapılmıştır(Köse ve Saban, 2005:147).

Ülkemizde ise muhasebe eğitiminin küresel muhasebe eğitimi düzeyine ulaştırılması için Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD), Avrupa Birliği (AB), Uluslar arası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği (IAAER) tarafından yapılan çalışmaların dikkate alınması ve muhasebe eğitiminin bu çalışmalarla uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Köse ve Saban'da(2005:153) aynı duruma dikkat çekmektedir. Yazarlara göre küresel muhasebe eğitiminin tam anlamıyla sağlanması için uluslararası muhasebe ve denetim standartları ile diğer uluslararası muhasebe konularının ders müfredatlarına dâhil edilmesi gerekmektedir

Bu amaçla eğitim kurumlarının muhasebede ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora programlarında mükemmele ulaşmalarını sağlayacak Akreditasyon sistemi önerilmektedir. Akreditasyon sistemi, öğrencileri gelecekteki mesleklerine hazırlama çabalarının bir parçası olarak eğitim kurumları tarafından problem çözme, muhakeme gücünü ve yaratıcı düşünce gücünü arttırma, iletişim ve yaşam boyu öğrenime ağırlık veren bir eğitim ortamı yaratmayı amaçlamaktadır(Aydın vd.,1999:51).

Yine muhasebe eğitimine Faaliyete Dayalı Maliyetleme (ABC), Tam Zamanında Üretim Yöntemi olarak adlandırılan JIT Yöntemi, Toplam Kalite Yönetimi eğitimi gibi yaklaşımlarda getirilmiş, bunlarla yanında hatta bunların tamamında bilgisayar teknolojilerinden yararlanma gerekliliği de ortaya çıkmıştır.

Ülkemizdeki muhasebe eğitiminin, IFAC'ın öngördüğü muhasebe eğitimi ilkeleri standartlarına dönüştürülürken, Uluslararası Eğitim Standartlarını (IES-International Education Standarts for Professional Accountants) da destekleyecek bir etkinlik kazandırılması gerekmektedir(Öncü ve Aktaş,2004:154). Böylelikle henüz uluslararası muhasebe eğitimi düzeyine ulaşmamış muhasebe eğitimi, eğitim standartları yardımıyla bir anlamda da olsa küreselleşen dünya şartlarına ayak uydurabilecek düzeye gelecektir.

2.3. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ EĞİTİMİ

2.3.1. Etik Eğitiminin Kapsamı ve Niteliği

Etik her şeyden önce toplumsal bir olgudur. Bu anlamda toplumun her türlü gelişim aşamasında rasyonel bir etik anlayışının ancak rasyonel anlamda düşünce ile gerçekleştiği de bilinen bir gerçektir. Bu nedenle etik eğitiminin temelini ahlaki konular oluşturmaktadır(Durkheim,2004:15). Yani etik eğitiminin sağlanabilmesi için rasyonel düşünce sisteminin kurulması daha sonra da bireyin ahlaki olgunluk seviyesinin incelenmesi gerekmektedir. Kohlberg'in belirttiği gibi altı tane ahlaki olgunluk aşaması bulunmaktadır. Bunlar bireyin ahlaki yükümlülük duygusunu ve ahlaki zıtlıklarla uğraşabilme yeteneğini oluşturmaktadır. Her birey ahlaki olgunluk aşamalarına farklı hızlarda ilerlemelerine rağmen bu aşamalar herkes için evrenseldir(AktaranAcar,1996:37-40). İşte bu evrensel aşamaların oluşturulmasında ve geliştirilmesinde temel görev eğitimcilere düşmektedir.

Nitelikli ve ahlaklı insan yetiştirme çabaları her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinin de temel sorunudur. Kale'ye (2004:202) göre dünyada olup bitenleri gerektiğinde ulusal harita sınırlarının dışına çıkarak bakmak, kendi kültüründen farklı olan kültürleri algılamak ve onlara söz hakkı vermek gerekmektedir ki; bu küresel bakıştır

Bu doğrultuda muhasebe meslek mensuplarının küreselleşen bu dünya şartlarında faaliyet göstermelerinden dolayı hem işletmelerin hem de kamu kurumlarının iyi bir şekilde yönetimde mesleki değerlere ve etik kurallarına sadık kalmalarına bağlı olmaları gerekmektedir. Bu amaçla etik prensiplerin iyi bir şekilde anlaşılması ve bunların eğitim içinde yerini alması çok önemli bir konudur. Profesyonel muhasebecilerin mesleki ve yönetsel kararların etiksel boyutunu doğru değerlendirmeleri ve karar alma sürecinde etiksel prensiplere bağlı kararlar verebilmeleri de muhasebede etiksel eğitimi gerektirmektedir(Köse ve Yılmaz, 2004:43).

Bunlarla birlikte özellikle son yıllarda ekonomide ortaya çıkan ahlak dışı işlemlerin çoğalması hesap ve hesap hareketlerinin tekrar sorgulanmasını gündeme

getirmiş böylelikle etik ile muhasebe arasında sıkı bir bağ olması zorunluluğu ortaya çıkmıştır(Susmuş vd.,2003:128-130).

Bu anlamda muhasebe etik eğitimi; Mintz'e (2006:97) göre öğrencilerin etiksel değerlerini geliştirmek ve etiksel açıdan düşüncelerini yansıtabilmek için bir araçtır. Muhasebe meslek etiği eğitiminin sağlanmasında kullanılan yansıtıcı öğrenme teknikleri öğrencilerin muhasebe mesleğini yerine getirirken karşılaşılabilecekleri etik ikilemleri eğitim sürecinde çözümlenmelerini ve bu sorunlar üzerinde düşünme yeteneklerini geliştirmeleri açısından da önem taşımaktadır.

Bu sebeplerden dolayı muhasebe meslek etiği eğitimi öğrenciler için çok önemlidir. Etik eğitimi ile muhasebe öğrencileri meslek hayatları boyunca yaşayabilecekleri potansiyel etiksel ikilemlerle ya da durumlarla karşılaşmakta ve bu durumlarda bu ikilemlerin karşısında nasıl davranacaklarını öğrenmektedirler(Watkins and Iyer,2006:69),(Türk,2000:66).

Muhasebe eğitimi karmaşık ve toplumun değer yargılarının ağır bastığı hegemonik bir yapıda sürdürülmektedir. Bu eğitim sürecinde oluşturulmaya çalışılan veya oluşturulması hedeflenen bireyin kendini kontrol altında tutmasını sağlayan sosyal kontrol mekanizmasıdır(McPhail,1999:836-837). Bu nedenle muhasebe etik eğitiminin temelini oluşturan bireysel etik yeteneklerin nasıl arttırılacağı sorundur. Öğrencilerin muhasebe mesleğini yerine getirirken karşılaştıkları spesifik etik ikilemleri çözerken kendi ahlaki kabiliyetlerinin yanında muhasebe etik eğitimini de kullanmaları gerekmektedir(Thorne,2001:103).

Bu nedenle; muhasebe etik eğitiminin temelini, moral gelişmenin eğitsel bir süreçle hızlandırmak (Acar,1996:36) ve doğru insanın gelişimine hizmet etmek oluşturmaktadır. Ayrıca, anlatılan bu amaçların dışında muhasebe etik eğitiminin diğer amaçlarını şu şekilde sıralamak mümkündür(Fenwick and Denise,1993:236):

- Muhasebe eğitimini etiksel konularla ilişkilendirmek,
- Muhasebedeki etiksel konuları tanımlamak,
- Etiksel sorumlulukların oluşturulması,

- Etiksel ikilemlerin ve etik olmayan davranışların belirlenmesine ilişkin yeteneklerin oluşturulması ve bu durumları önceden fark edebilme yeteneklerinin geliştirilmesi (McDonald and Donleavy,1995:847),
- Muhasebe mesleğindeki belirsizliklerle nasıl baş edileceğinin öğretilmesi ve öğrencilerin hem ekonomik hem de ahlaki şekilde muhasebe olaylarını analiz etmelerini sağlamak(McDonald and Donleavy,1995:847),
- Etiksel davranışlardaki değişiklikler için zemin oluşturulması,
- Meslek etiğinin genel alanları ile ilişki kurulması, muhasebe etiğinin genel çerçevesinin ve geçmişinin anlaşılabilir olarak önemini vurgulanmasıdır.

2.3.2. Muhasebe Mesleğinde Etik Eğitimi ve Teknikleri

Malone (2006:144) ABD’de de muhasebe ve denetim meslek mensuplarının üniversitelerde muhasebe eğitimi gören öğrenciler gibi etiksel karar verme yeteneklerini sosyal, ekonomik ve eğitim altyapılarından alarak geliştiremediklerini yaptığı çalışmayla ispatlamıştır. Ancak klasik muhasebe eğitiminde, öğrencilerin ahlaki anlamda gelişmesine de çok fazla katkı sağlamadığı bilinen bir gerçektir(Acar,1996:36). Yakın geçmişe kadar işletme etiği ile muhasebe eğitimi birlikte yapılmaya çalışılsa da muhasebede etik eğitimi ile ilgili tam bir çalışma hala yapılamamıştır(Alam,1998:261). Bu nedenle özellikle Muhasebe Eğitimi Değişim Komisyonu (Accounting Education Change Commission) ve diğer komisyonların çabaları birçok muhasebe öğretim üyesinin öğretme yöntemlerini tekrar gözden geçirmelerine neden olmuştur(Beyazıtılı,2003:133).

Bilindiği gibi muhasebe mesleğinde klasik eğitim ders anlatma ve problem çözme şeklinde ortaya çıkan ve dersin öğretim üyesinin ağırlıklı olarak ön plana çıktığı yöntemlerle yapılmaktadır(Muşan ve Akman,2004:20). Muhasebe meslek mensubu yetiştiren tüm kurumlar, muhasebe eğitimini verirken meslek etiğinin bilinmesini ve kazandırılmasını sağlamalıdır. Bu nedenle de muhasebe derslerinin amacı, meslekte kalacak öğrencilerin etiksel gelişmelerini ilerletmek oluşturmaktadır. Dolayısıyla meslek etiğinin hem ayrı bir ders olarak hem de muhasebe derslerinin içinde verilmesi gerekmektedir(Türk,2004:83). Bunun içinde Peurseem ve Julian

(2006:23)'a göre meslek örgütlerinin yayınladıkları etik ilkeler muhasebe meslek etiği eğitiminde etkin bir araç olarak kullanılabilir.

Bu etik ilkelerin muhasebe meslek etiği eğitiminde kullanılmasıyla; muhasebe eğitiminin etiksel olaylarla ilişkilendirilmesi, etik eğitimi de içine alan muhasebe olaylarının öğrencilere tanıtılması, etik zorunluluk ve etik sorumluluk duygusunun geliştirilmesinin sağlanması, muhasebe etiğinin tüm yönleriyle ele alınarak öğrencilere tanıtılması, öğrencilerde etiksel anlaşmazlıkları çözme yeteneğinin geliştirilmesi sağlanacaktır(Acar, 1997:113).

Muhasebe etik eğitiminin geliştirilebilmesi için genel olarak yapılması gerekenleri şu şekilde sıralamak mümkündür(McCarthy,1997:1472):

- Muhasebe derslerinde teorisyenler kadar bu mesleği uygulayan meslek mensuplarının da uygulamalarına yer verilmesi gerekmektedir,
- Öğrencilere öğrenimleri süresince hem etik değerlerin hem de etik teorilerinin verilmesi gerekmektedir,
- Muhasebe mesleğinde yaşanan etiksel ikilemlerin sistematik bir şekilde öğrencilere öğrenimleri süresince verilmesi gerekmektedir,
- Öğrencilerin etiksel karar verme yeteneklerinin geliştirilmesi ve etiksel problemlerin çözümünde erekli bilgilerin verilmesi için bir değer yargısı sisteminin oluşturulması gerekmektedir.

Tüm bunların yanında muhasebe meslek etiği eğitiminin verilmesi ve muhasebe eğitiminin kalitesinin arttırılmasında öğrencilerin nasıl öğrendiklerini etkileyen yollar olarak tanımlanan öğretim stillerinin de önemi büyüktür. Öğrencilerin öğrenme sürecindeki becerileri ve tercihleri, onların öğrenme stillerini ortaya koymaktadır. Bu nedenle muhasebeye ilişkin derslerin öğrencilere verilmesi sırasında özellikle de etik eğitiminde öğrenme stilleri eğitimin kalitesiyle büyük oranda ilişkilendirilmesi gerekmektedir(Demirkan, 2004:99).

Mintz (1995:258) muhasebe etik eğitiminde yer alan üç önemli tekniği şöyle sıralamaktadır:

- Örnek Olay Çalışmaları (Vak'a Çalışması),
- Grup Öğrenme Süreçleri (Birlikte Öğrenme Yöntemi),
- Rol Yapma Tekniği'dir.

Ayrıca Mintz (1996:834-837) bu tekniklere ek olarak Video Sunumları tekniğini de daha sonraki çalışmasında vermektedir.

2.3.2.1. Örnek Olay Çalışmaları (Vak'a Çalışması) Tekniği

1990 yılında Muhasebe Eğitimi Değişim Komisyonu (Accounting Education Change Commission) hazırladığı Perspectives on Education adlı raporunda muhasebe mesleği için gerekli becerilerin öğretilmesi için öğretim tekniklerinde yenilikler yapılması gerekliliğini belirtmiş ve mesleki becerilerin iletişim becerileri, entelektüel beceriler, beşeri ilişkiler, işletme ve muhasebe bilgisi şeklinde çeşitli yenilikleri sıralamıştır. Komisyon aynı zamanda öğrencilerin entelektüel becerilerinin geliştirilmesi için örnek uygulamalarının derslerde kullanılması gerektiğini belirtmiştir(Muşan ve Akman,2004:21).

Bu anlamda örnek olay uygulamaları, öğrencilerin etik değerleri ve etik ikilemleri görmelerini sağlayacak olayları içermektedir. Verilen örnek olaylara ilişkin sorulan sorular öğrencilerin iş hayatları boyunca sürekli yaşayacakları durumu yansıtmakta ve öğrencilerin bireysel olarak etik değerlerinin belirlenmesi amaçlanmaktadır (Mintz,1996:834),(Türk,2004:84).

Örnek olay uygulamaları Yücel'e(2004:177) göre, öğrencilerin derslere olan ilgisini ve motivasyonunu da arttırıcı bir nitelik taşımaktadır. Bu yöntem sayesinde öğrencilerin üzerine düşen ders yükü ağırlaşmakta ve her derse hazır bir şekilde gelmelerini gerektirmektedir. Teori ve uygulamayı en iyi şekilde birleştiren örnek olay uygulamaları, muhasebe meslek etiği eğitimi için kullanılabilir en iyi yöntemlerden biridir.

Bu anlamda, muhasebe meslek etiği eğitiminde örnek olay çalışmaları aktif eğitim metotlarının başında gelmekle birlikte aynı zamanda öğrencinin karar verme temeline dayalı yaklaşımların da başında yer almaktadır.

2.3.2.2. Grup Öğrenme Süreçleri (Birlikte Öğrenme) Tekniği

Grup öğrenme süreçleri, dersin içerik ve yapısının dersin öğretim üyesi tarafından belirlendiği ancak öğrencilerin birbirleri ile etkileşiminin öğretimde önemli rol oynadığı bir yöntem olarak tanımlanmaktadır. Öğrencilerin 4 ile 6 kişilik şeklinde gruplandırılarak; karar verme, ekip çalışması ve ekip yönetimi gibi sosyal becerilerinin kazandırılmasına ve geliştirilmesine yardımcı olmaktadır. Bu tekniğin en önemli iki özelliği grup elemanlarının birbirleri ile karşılıklı dayanışma içinde olmaları ve akademik başarılarından kendilerinin sorumlu olmalarını sağlamaktadır. Dolayısıyla birlikte öğrenen öğrenci sorumluluğunun farkında olarak grup çalışmalarına gerektiği gibi katılabilecek ve bu yöntemden azami faydayı sağlayabilecektir(Muşan ve Akman,2004:21)(Mintz,1996:835).

Örnek olay uygulamalarında olduğu gibi bu teknikte de öğrencilerin aktif olarak derslere katılımı sağlanmakta ve karar verme yetenekleri gelişmektedir. Özellikle muhasebe meslek etiği eğitimi açısından ve öğrencilerin uygulamada karşılaştıkları etiksel ikilemler karşısında karar verme yeteneklerini grup bilinciyle destekleyerek sahip olmalarını sağlamaktadır.

2.3.2.3. Rol Yapma Tekniği

Rol yapma tekniği, öğrencilerin gerçek ve hayali karakterler yerine geçmelerini sağlayarak, özellikle kendi davranışlarının diğerlerini nasıl etkilediğini anlamalarını sağlamayı amaçlamaktadır(Türk,2004:84). Özellikle öğrencilerden, etik duyarlılık düzeylerinin ortaya çıkarılması için verilen senaryolarda yer alan kişilerin yerine kendilerini koymaları istenmekte ve bu doğrultuda alınan kararlarla etiksel yargı analizleri yapılabilmektedir. Bu teknikte de dersin öğretim üyesi pasif bir nitelik taşımakta, öğrencilerin aktif durumda dersin sorumluluğunu üstlendikleri görülmektedir.

Bu teknik öğrencilerin muhasebe meslek mensubu olduklarında bir olay karşısında verecekleri davranışların sorumluluk taşıdıkları bireyleri ya da işletmeleri nasıl etkileyeceklerini anlamalarını sağlamaktadır.

2.3.2.4. Video Sunumları Tekniği

Video sunumları tekniği, Mintz'e göre (1996:836-837), iki yönlü olarak kullanılabilir. Birincisi ogrencilerin etiksel ikilemler altında kaldıklarında bireysel cevaplarının aslında ogrencilere seyrettirilen Muhasebede Etik videosuyla daha değişik bir boyut kazandığı ortaya çıktığından seyrettirilen videoların ogrencilerin etiksel değerlerinin şekillenmesinde rol oynamaktadır. İkincisi ise videoların içinde yer alan örnek olaylarda ogrencilerin rol almaları sağlanmakta ve ogrencilerin bire bir bu olayın içine girmeleri sağlanmaktadır. Boylenlikle ogrenciler etiksel ikilemleri yaşayarak ogrenmektedirler.

Yukarıda anlatılan tekniklerin yanında bunlara ek olarak muhasebe meslek etiği eğitiminin verilmesinde eğitimcilere kullanılması önerilen diğer teknikleri şu şekilde sıralamak mümkündür(Kaya,1999:96):

- Eğitim yöntemleri ve materyallerinin muhasebecilerin içinde bulunduğu değerlen evre koşullarına uyarlanması gerekmektedir.
- ogrencilerin kendi kendilerine ogrenmelerine teşvik edecek müfredat programlarının hazırlanması gerekmektedir.
- Teknolojinin yaratıcı kullanımına muhasebe eğitiminde yer verilmesi gerekmektedir.
- Meslek mensuplarının değerlen bilgi, beceri ve değerlerini yansıtacak ölüm ve değerlendirme yöntemlerinin kullanılması gerekmektedir.
- Mesleki taleplere özgü karmaşık ve çok yönlü durumlara müdahale edebilmeyi sağlayacak konu ve disiplinler arası bilgi ve becerilerin entegrasyonunun sağlanması gerekmektedir.

Muhasebe mesleğinde ilgili bilginin saptanması, ahlaki muhakeme yeteneğinin kazandırılması ve iletişimi teşvik edecek problem ozumlemelerine muhasebe eğitimi içinde ağırlık vermek gerekmektedir.

2.3.3. Dünyada Muhasebe Meslek Etiği Eğitimi

Günümüzde iş dünyasının çok daha dinamik ve karmaşık hale gelmesi, ilerleyen teknoloji, muhasebeyle ilgili düzenlemelerde artış, ticaretin küreselleşmesi, muhasebe eğitiminin iyileştirilmesi ve muhasebe meslek etiği eğitimine duyulan ihtiyacı ortaya çıkartmıştır. Bu amaçla, dünyadaki muhasebe meslek etiği eğitimi ile ilgili düzenlemelere bakıldığında, bunların ilk olarak ABD’de ortaya çıktığı görülmektedir. ABD’deki bu düzenlemeler muhasebe eğitiminin, genişleyen büyüyen ve giderek karmaşıklaşan muhasebe mesleğine uyum sağlayabilmesi için önemli bir değişim geçirmesi inancı ve gerekliliği ile 1980’lerin ortalarında karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle de muhasebe derslerinin içinde ahlaki ikilemlerin anlatılması ve öğretilmesi için çeşitli çalışmalar yapılmıştır(Kaya,1999:82).

Muhasebe eğitiminde değişimi ortaya koyan ve muhasebe eğitiminde etik ilkelerin öğretilmesini amaçlayan bu çalışmalar şöyle sıralanabilir:

- **Bedford Raporu:** Bedford Komitesi raporu olarak anılan bu çalışmada, muhasebe eğitiminin sadece gerekli mesleki becerilerin verilmesi ile sınırlı kalmayıp, aynı zamanda mesleki ahlak kurallarının da öğretilmesinin önemine işaret etmiştir(Muşan,1999:11).
- **White Paper:** White Paper olarak adlandırılan bu rapor, 1989 yılında denetim firmaları tarafından “Eğitimde Perspektifler: Muhasebe Mesleğinde Başarı İçin Gerekli Yetenekler” başlığı altında hazırlanmış ve tüm kurumlara dağıtılmıştır. Bu raporda muhasebe mesleğinin ihtiyaç duyduğu ve eğitim süresince geliştirilmesi gereken beceriler saptanmakta muhasebe eğitiminin eksik yönleri belirlenmektedir(Kaya,1999:84).
- **Muhasebe Eğitimi Değişim Komisyonu (AECC- Accounting Education Change Comission):** Amerikan Muhasebe Derneği tarafından görevlendirilen bu komisyon, Bedford Raporu ve White Paper’a uyumlu bir şekilde çalışmalarını yerine getirmiş ve muhasebe öğretim elemanlarının gelişimi, müfredat programlarının geliştirilmesine yönelik bildirimler yayınlamak için çalışmalarında bulunmuştur(Kaya,1999:84).

- **Amerikan Muhasebe Derneği (AAA- American Accounting Association)'nin Öğretim ve Müfredat Programları Bölümü:** Bu bölümün ana hedefi, ilgili müfredat programlarının geliştirilmesi, etkin öğretime önem verilmesi ve muhasebe programlarına yönelik bilgi örgütü konularının araştırılması suretiyle sürekli olarak muhasebe eğitiminin iyileştirilmesidir(<http://www.aaa-edu.org>).
- **AICPA (Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü– American Institute of Certified Public Accountants)'nin Vizyon Projesi:** Meslek mensuplarının 21. yüzyıla değişimin yarattığı fırsatların farkına vararak hazırlanabilmeleri için bir vizyon projesi oluşturulmuştur. Tüm meslek mensupları ve meslek örgütlerinin bir araya gelerek etik değerler, hizmetler, yenilikler ve mesleğin tüm alanlarını ilgilendiren konular olmak üzere bir veri tabanı oluşturulmuş ve vizyon bildirimleri hazırlanmıştır (<http://www.aicpavision.org/vision.htm>).
- **IMA (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü- Institute of Management Accountants) Araştırma Projesi:** IMA'nın hazırladığı bu raporda, muhasebe firmalarının kaliteli elemanlara gereksinme duyduklarını, yüksek lisans çalışmalarının geliştirilmesi önerdiklerini, çözümün ise küresel ve teknoloji tabanlı eğitimle oluşacağını vurgulamışlardır(Öncü ve Aktaş,2004:154).
- **IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu- International Federation of Accountants) Düzenlemeleri:** IFAC bünyesinde oluşturulan uluslar arası muhasebe standartlarının içerisinde muhasebe eğitimine de uluslar arası bir boyut kazandırılmaya çalışılmıştır. IFAC'ın öngördüğü muhasebe eğitimi ilkelerini standartlara dönüştürmeyi hedeflemiş ve bu anlamda yerel yetkilerin aşılmasıyla yerel uygulamalarda Uluslar arası Muhasebe Eğitimi Standartları (IES- International Education Standards For Professional Accountants) referans gösterilmiştir(Öncü ve Aktaş.). Bu standartlar, IFAC içinde bağımsız bir standart belirleme kurulu olan, Uluslar arası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (IAESB) tarafından düzenlenmiş ve Uluslar arası Eğitim Standartları başlangıçta 6 düzenlemeyi içermiştir(<http://www.ifac.org/education>). Bunlar;

- Muhasebe Mesleği Eğitime Giriş Gereklere Standardı (IES 1: Entry Requirements to a Program of Professional Accounting Education)
- Muhasebe Meslek Eğitimi Programlarının İçeriği (IES 2: Content of Professional Accounting Education Programs)
- Mesleki Beceriler Standardı (IES 3: Professional Skills)
- Mesleki Değerler, Etik ve Tutum Standardı (IES 4: Professional Values Ethics and Attitudes)
- Uygulama Deneyimi Gereklere Standartları (IES 5: Practical Experience Requirements)
- Mesleki Yeterlilik ve Yetkinliğin Değerlendirilmesi Standardı (IES 6: Assessment of Professional Capabilities and Competence)'dir.

Bu 6 standart muhasebe meslek mensuplarının yeterlilik öncesindeki durumunu ele almış ve bunlara ek olarak 2004 yılında standart taslağı tamamlanıp 2006 yılında da yürürlüğe giren bir standart daha eklenmiştir. Bu standart ise şöyledir(<http://www.ifac.org/education>):

- Sürekli Mesleki Eğitim Standardı (IES 7: Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence).

Yukarıda sayılan 7 standarda ek olarak, Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (IAESB), 2006 yılında, denetçilerin performans kalitesinin büyük ölçüde eğitim ve staja bağımlı olduğunu kabul ederek, denetçilerin yeterli bir şekilde çalışmalarını için gerekli becerileri, eğitimi, mesleki değerler ile tutumları ana hatlarıyla ortaya koyan yeni bir standart çıkardı. Bu standart ve içeriği şöyledir:

- Denetçiler İçin Yeterlilik Şartları (IES 8: Competence Requirements for Audit Professionals.) Bu standart, sadece denetim sözleşmesi ortağına değil, tüm denetçilere uygulanmaktadır, ileri düzeyde denetim ve finansal raporlama bilgisine, uygun bilgi teknolojisi bilgisine ve denetçilerden beklenen mesleki beceriler ve mesleki değerler, etik kurallar ve tutumlara sahip olmayı içermektedir. Aynı zamanda IES-8, yeni denetçilerin

eğitimini de etkileyecektir. Haziran 2006’da geliştirilen bu standart, gerekli politika ve prosedürlerin değiştirilmesinden sonra, 1 Temmuz 2008 tarihinde yürürlüğe girecektir (<http://www.turmob.org.tr>).

Ayrıca 2006 yılında IAESB, muhasebe meslek mensuplarının karşılaştığı en büyük zorluklarından biri olan etik kararlar alma konusunda yardımcı olacak yeni bir rehber önermiştir. “Mesleki Değerler, Etik ve Tutumların Geliştirilmesi ve Sürdürülmesi için Yaklaşımlar” adını taşıyan yeni Uluslararası Eğitim Uygulaması Beyanı (IEPS) taslağı, IFAC üye kuruluşlarının üyeleri için etik eğitimi ve sürekli mesleki gelişim programları geliştirmelerinde yardımcı olmak için tasarlanmıştır. Bu uygulama beyanı önerisi, Uluslar arası Eğitim Standardı (IES) 4’te, Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar yer alan gerekliliklere uygun olarak mesleki değerler, etik ve tutumlar geliştirme ve sürdürmede en iyi uygulamanın nasıl gerçekleştirileceği hakkında IFAC üye kuruluşlarına rehberlik sağlamayı amaçlamaktadır. Ayrıca bu bilgi raporunda geliştirilen IAESB’nin “Etik Eğitimi Çerçevesi”ne dayanarak etik eğitimi için bir yaklaşım benimsemesini önermektedir. IEPS önerisi, aynı zamanda, iş yerinde öğrenme ve ahlaki yargının ve karar almanın gelişiminde esas olan bir pratik deneyim periyodunun önemi vurgulayarak etik eğitimi ve etik eğitiminin değerlendirilmesi konusunda iyi uygulamanın altını çizmek için önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir (<http://www.turmob.org.tr>).

Muhasebe eğitiminde yaşanan bu gelişmelerin içinde en önemlisi IFAC tarafından oluşturulan Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları’nın oluşturulmasıdır. Bu standartların yürürlüğe girmesi ile geleneksel muhasebe anlayışından çıkılarak muhasebe eğitimine çağdaş bir bakış getirilmiştir. Uluslararası muhasebe eğitimindeki bu gelişim ülkemizdeki muhasebe eğitiminin de iyileştirilmesinde ve muhasebe meslek etiği kavramının muhasebe müfredatlarında gereken yerini almasını sağlayacaktır.

2.3.4. Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiği Eğitimi

Bilindiği gibi, bir toplumda ahlaki kuralların varlığı toplumdaki tüm bireylerin ona uyacağının bir garantisi değildir. Kişisel değerler bireylerin çeşitli

menfaat ikilemlerinde nasıl karar alacaklarını gösteren temel öğelerdir. Mintz (1995:258), bireylerin ahlaki karar alabilmeleri için kişisel değerlerin çok iyi yerleşmiş olması gerektiğini savunmaktadır. Bu değerlerin evrensel olduğuna inanmakta ve toplumlar arası farklılık göstermeyeceğine inanmaktadır. Muğan (1999:11) ise evrensel olarak kabul edilen bu değerlerin bireylerde geliştiği sürece daha ahlaklı bir toplumdaki söz edilebileceğini savunmaktadır. Önceleri toplum çıkarını yakından ilgilendirdiği için denetim alanında başlayan etik tartışmaları, daha sonra muhasebenin tüm alanları içinde ele alınmaya başlandığı bilinen bir gerçektir.

En genel anlamıyla muhasebe meslek etiği kuralları muhasebenin toplumda saygın bir meslek olabilmesi için uyulması gereken kurallardır. Bu kurallar muhasebeciye mesleki sorumluluğun yerine getirmesinde yardımcı olan, muhasebe uygulamalarına ışık tutan ilkelere benzerdir. Türkiye’de profesyonel muhasebe mesleğinde mesleki etik kurallarını belirleyen otorite Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve muhasebe mesleği ile ilgili diğer meslek kuruluşlarıdır.

Mesleki etik kurallar, ilgili otoriteler tarafından konulsa bile bu kurallara bağlılık duygusu ve mesleğe uygun davranışlar farklı ortamlarda gelişecektir. Bu ortamların en önemlileri, fakülteler ve yüksekokullardır(Dursun,2006:29).

Ülkemizde muhasebe meslek etiği eğitiminin verilmesini sağlayan yüksek öğretim kurumları, muhasebe eğitimini ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora düzeylerinde gerçekleştirmektedirler. Ancak yüksek öğretim kurumlarında verilen muhasebe meslek etiği eğitimi düzeyi çok azdır. Çünkü meslek etiği eğitimi bu kurumlarda verilen muhasebe derslerinin bir bölümü olarak verilmekte ve etik eğitimi ile ilgili ayrı herhangi bir ders okutulmamaktadır. Bunların dışında okutulan ders kitaplarının da içinde muhasebede etik eğitimi ile ilgili konu da son derece azdır.

Bu doğrultuda öncelikle ülkemizdeki yüksek öğretim kurumlarında muhasebe meslek etiği eğitimi için öncelikle, muhasebe eğitim sistemi değiştirilerek ve uluslararası muhasebe standartlarıyla desteklenen bir eğitim düzeyine getirilmesi şarttır. Daha sonra da bu muhasebe eğitimini verebilecek öğretim elemanlarının

yetiştirilmesi ve bunları destekleyebilecek öğretim malzemelerinin sağlanması gerekmektedir.

Yukarıda anlatılanlara ek olarak her sene çeşitli üniversitelerin bünyesinde düzenlenen muhasebe eğitimi sempozyumlarında, muhasebede etik eğitiminin önemi ve ülkemizde yapılması gereken çalışmalar, hem muhasebe meslek mensupları hem de akademisyenler tarafından tartışılmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUĞLA ÜNİVERSİTESİ'NDE MUHASEBE MESLEK MENSUBU OLMAK İSTEYEN İŞLETME BÖLÜMÜ ÖĞRENCİLERİNİN ETİK DEĞER ANLAYIŞLARININ BELİRLENMESİNE YÖNELİK ANKET UYGULAMASI

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

En genel tanımıyla etik, bireylerin ahlaki değerler ve toplumsal sorumluluklar çerçevesinde doğru ve yanlış ilkeler ışığında nasıl davranması gerektiğini gösteren kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe mesleği açısından meslek etiği ise meslek mensubu olan kişinin bağımsızlığını kendi kendine kontrolünü ve dürüstlüğü ifade etmektedir. Muhasebe meslek etiği; müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara bağlanmış ahlaki davranışlarla hizmet edilmesini gerektirmektedir. Bu anlamda muhasebe mesleğinde etik kavramı, mesleğin toplumda üstlendiği sosyal sorumluluk nedeniyle büyük bir öneme sahiptir. Son yıllarda özellikle A.B.D.'de deki şirketlerde yaşanan yolsuzluk skandalları muhasebe mesleğinde etik kavramını ve dış (bağımsız) denetim konularını daha güncel hale getirmiştir. Etik kurallar nasıl ortaya çıkarsa çıksın, bu kuralların uygulanması kişisel görüşlere bağlıdır. Muhasebe meslek kurallarının yazılı olması ve meslek standartlarının daha iyi olması tek başına yeterli bir koşul değildir. Bu nedenle meslek mensubu olmak isteyenlerin toplumsal değerlere ne ölçüde bağlı olduklarının ortaya çıkarılması önem taşımaktadır.

Çalışmanın temel amaçları şu şekilde sıralanabilir:

- Muhasebe meslek mensubu olmak isteyen üniversite öğrencilerinin, muhasebe mesleğine bakış açılarının belirlenmesini sağlamak,
- Muhasebe mesleği içindeki etik ilkeleri öğrencilere aktarılmasını, öğrencilerin bu etik ilkelere duyarlılık düzeylerinin ortaya çıkartılmasını sağlamak,

- Öğrencilerin etik dışı davranışları nasıl değerlendirdiklerini belirlemek,
- Üniversitede verilen muhasebe eğitiminin yeterliliğinin belirlenmesini sağlamak ve üniversitede verilen muhasebe eğitiminin yanında muhasebe mesleği için ayrı bir ahlak eğitimine gerek olup olmadığının ortaya çıkarılmasını sağlamak,
- Bunların yanında, öğrencilerin eğitim seviyesi ile öğrencilerin etik ilkelere duyarlılık düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki olduğu varsayımından hareketle öğrencilerden muhasebe mesleğini seçecek olanların muhasebe meslek etiğinin oluşturulmasını ve geliştirilmesini sağlamak için lisans eğitimi süresince yapılabilecekleri belirlemektir.

3.2. ARAŞTIRMANIN EVRENİ

Araştırmanın evrenini, Muğla Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi 2005-2006 Öğretim Yılında Normal ve İkinci Öğretimde okuyan tüm İşletme Bölümü öğrencileri oluşturmaktadır. İşletme bölümü öğrencilerinin anket uygulamasında esas alınmasının sebebi bu öğrencilerin lisans eğitimleri süresince aldıkları temel muhasebe derslerinin (Genel Muhasebe, Envanter ve Bilanço, Maliyet Muhasebesi, Maliyet Analizi ve Bütçeleme, Yönetim Muhasebesi vb.) ders saati ağırlıklarının İktisat, Kamu Yönetimi ve Çalışma Ekonomisi ve Endüstriyel İlişkiler Bölümü'nde okuyan öğrencilere göre daha yüksek olması ve İşletme Bölümü öğrencilerinin muhasebecilik mesleğindeki uzmanlaşmaya yönelik olan ve müfredatlarda belirtilen seçmeli muhasebe derslerini (Finansal Tablolar Analizi, Enflasyon Muhasebesi, Şirketler Muhasebesi, Muhasebe Denetimi, Finansal Muhasebe vb.) diğer bölümlere göre daha fazla tercih etmeleridir. Yukarıda sayılan nedenlerden dolayı araştırmanın evrenini, sadece İşletme Bölümü öğrencileri oluşturmaktadır.

3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmanın yapılmasında veri toplama tekniklerinden biri olan anket tekniği kullanılmıştır. Anket uygulamasına geçmeden önce araştırmanın ana kütlelerini en iyi temsil edecek olan örnek kütleleri belirlenmiştir. Araştırmanın ana kütlelerini, 2005-2006 öğretim yılında normal öğretim ve ikinci öğretim olmak üzere 1369 tane

İşletme Bölüm'ü öğrencisi oluşturmaktadır. Bu öğrencilerin içinde sınıf ayrımı yapılmadan tüm sınıflar hatta beklemeli öğrenciler olarak adlandırılan ve öğrenimlerinin 5.,6., hatta 7. ve 8. yıllarında bulunan öğrenciler yer almaktadır. Örneklem dahil edilen öğrencilerin seçiminde ise, tüm öğrenciler üzerinden öncelikle %5 hata payı dikkate alınarak 400 öğrenci tesadüfi örneklem yöntemiyle belirlenmiştir. Bu 400 öğrencinin belirlenmesi için öğrencilerin ana kütle içinden sınıflardaki öğrenci sayılarının aldığı paylar doğrultusunda bir hesaplama yapılmış, bu hesaplama sonucunda 85 öğrenci 1. sınıftan, 92 öğrenci 2. sınıftan, 92 öğrenci 3. sınıftan, 88 öğrenci 4. sınıftan, 43 öğrenci beklemeli öğrenciler arasından basit tesadüfi örneklem yöntemiyle seçilmiştir. Örneklem grubunun belirlenmesinde aşağıdaki formül kullanılmıştır(education.ankara.edu.tr/~aksoy/eay/mkaratay.doc):

$$n = \frac{Z \cdot t^2 \cdot p \cdot q}{d^2 \cdot Z + t^2 \cdot p \cdot q}$$

Söz konusu formülde;

n = Örneklem hacmini yani örnekleme girecek birey sayısını,

Z = Ana kütledeki birey sayısını,

t = Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosundan bulunan teorik değeri,

p = İncelenen olayın oluş sıklığını yani gerçekleşme olasılığını,

q = İncelenen olayın olmayış sıklığını yani gerçekleşmeme olasılığını,

d = Olayın oluş sıklığına göre kabul edilen \pm örnekleme hatasını göstermektedir.

Ankette toplam 26 tane soru yer almaktadır. Bu soruların 25 tanesi kapalı uçlu olup sadece son soru açık uçludur. Bu soruların ilk üçü öğrencilerin yaş, cinsiyet ve sınıflarını belirlemeye yönelik demografik sorular iken, 16 tanesi öğrencilerin

muhasabe meslek etiği ile ilgili dűşüncelerinin ortaya çıkartılması, mesleki etik ilkelere karşı duyarlılıklarının belirlenmesi ve öğrenim gördükleri Muđla niversitesi'nde verilen muhasabe eğitiminin yeterliliğini belirlemek amaçlıdır. Bu soruların içerisinde verilen önermelerde, önem derecesine göre sıralamak için Sıralı Deđerleme leđi, 3 Dereceli lek ve 5'li Likert leđi uygulanmıştır. Sıralı Deđerleme leđi'nde 1- En önemli olarak leklendirilmiř, 6- Hiç nemli Deđil şeklinde ölçeklendirilmiştir. 3 Dereceli lek'te Dođru, Yanlış, Fikrim Yok şeklinde ölçekleme yapılmış ve 5'li Likert leđi'nde ise Kesinlikle Katılıyorum, Katılıyorum, Kısmen Katılıyorum, Katılmıyorum ve Kesinlikle Katılmıyorum şeklinde ölçekleme yapılmıştır. Geriye kalan 7 soru ise öğrencilere örnek olay şeklinde verilmiş olup, bu örnek olaylardaki senaryoları yorumlamaları ve bu olaylar karşısında muhasabe meslek etiğine uygun davranışlar gösterip göstermediklerinin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır.

Muğla Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nde yürütülen anket çalışmasının daha sağlıklı olarak yürütülmesi için 1. sınıf ğrencilerinin temel muhasabe derslerini almaları beklenmiş ve anket uygulaması 2005-2006 ğretim Yılı Bahar Yarıyılıının sonunda yapılmıştır.

Anket uygulamasının ardından elde edilen anket sonuçlar SPSS 11.01 versiyonlu analiz programı yardımıyla istatistiksel veriler haline dönüştürülmüş, çalışmanın amacına uygun olarak Frekans Dağılımı, farklı gruplar arasında karşılaştırmalar yapmak için Bağımsız t Testi, Ki-Kare Testi ve Varyans Analizi (One-way Anova Testi) yapılmış ve bu testlerin sonuçlarına göre yorumlamalara yer verilmiştir.

3.4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE DEĞERLENDİRMESİ

Tablo-1: Araştırmaya Katılan Öğrencilerin Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Tablosu

		<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Cinsiyet	Kadın	149	37,3	37,3
	Erkek	251	62,7	100,0
	Toplam	400	100,0	
Yaş	17-21 Yaş	160	40.1	40,1
	22-26 Yaş	234	58.6	98,7
	27 Yaş ve Üzeri	6	1.3	100,0
	Toplam	400	100,0	
Sınıf	1.Sınıf	85	21,3	21,3
	2.Sınıf	92	23,0	44,3
	3.Sınıf	92	23,0	67,3
	4.Sınıf	88	22,0	89,3
	Beklemeli	43	10,7	100,0
	Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilerin %37.3'ü kadın, %62.7'si ise erkek, %40.1'i 17 ve 21 yaş aralığında, %58.6'sı 22 ve 26 yaş aralığında, %1.3'ü ise 27 yaş ve üzerindedir. Yine öğrencilerin %21.3'ü 1. sınıf, %23'ü 2. sınıf, %23'ü 3.sınıf, %22'si 4. sınıf olup geriye kalan %10.7'si ise beklemeli öğrenciler olarak ifade edilen ve öğrenimlerinin 5., 6., 7. ve 8. yılında bulunan öğrencilerden oluşmaktadır

Tablo-2: “Muhasebe Meslek Etiği Denince Ne Anlıyorsunuz?” Sorusuna Verilen Yanıtlara İlişkin Frekans Tablosu

<i>Seçenekler</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Kuralların Yazılı Hale Getirilmesi	44	11,0	11,0
Mesleğin Güven İçinde Yürütülmesini Sağlayan Kurallar Bütünü	220	55,0	66,0
Finansal Raporların Güvenliği	36	9,0	75,0
Doğru ve Yanlış Davranışlar	24	6,0	81,0
Genel Kabul Görmüş Ahlak Kuralları	76	19,0	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilere yöneltilen “Muhasebe meslek etiği denince ne anlıyorsunuz?” sorusuna öğrencilerin vermiş olduğu yanıtlar şu şekilde olmuştur. Öğrencilerin %55’i muhasebe meslek etiğini, muhasebe mesleğinin mükellefler, muhasebeciler ve kamu açısından karşılıklı güven içinde yürütülmesini sağlayan kurallar bütünü olarak, %19’u muhasebe mesleğindeki davranışlara yön veren genel kabul görmüş ahlak kurallarının bütünü olarak, %11’i muhasebe mesleğine ait etik kuralların ve ilkelerin belirlenerek yazılı hale getirilmesi sonucu oluşan kurallar bütünü olarak, %9’u finansal raporların güvenliğini sağlayan muhasebe meslek kuralları bütünü olarak, geriye kalan %6’sı ise muhasebe mesleğinde etkili olan doğru ve yanlış davranışlar bütünü olarak ifade etmişlerdir.

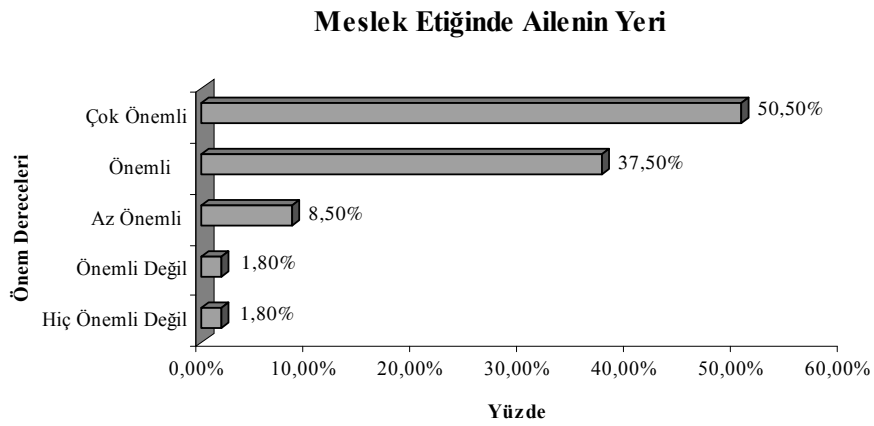
Tablo-3: “İş Etiği Denince Ne Anlıyorsunuz?” Sorusuna Verilen Yanıtlara İlişkin Frekans Tablosu

<i>Seçenekler</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
İş Dünyasındaki Davranışlar	245	61,3	61,3
Çevreye Karşı Sorumluluklar	121	30,2	91,5
Haksızlıklara Karşı Çıkmak	24	6,0	97,5
Fikrim Yok	10	2,5	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilere “İş etiği denince ne anlıyorsunuz?” şeklinde soru yöneltilmiş ve alınan cevaplar şu şekilde olmuştur. Öğrencilerin %61.3’ü iş etiğini, iş dünyasındaki doğru, dürüst bir şekilde ve meslek örgütlerine ve topluma uygun davranışların bütünü olarak, %30.2’si iş yöneticilerin, şirketine, personeline, müşterilerine, hissedarlarına ve kamuya karşı olan sorumluluklarının tamamı olarak,

%6'sı iş etiğini iş dünyasında yapılan haksızlıklara karşı çıkmak için dürüst ve tarafsız davranmak olarak ifade etmişken, %2.5'i bu soruya fikrim yok şeklinde yanıt vermiştir.

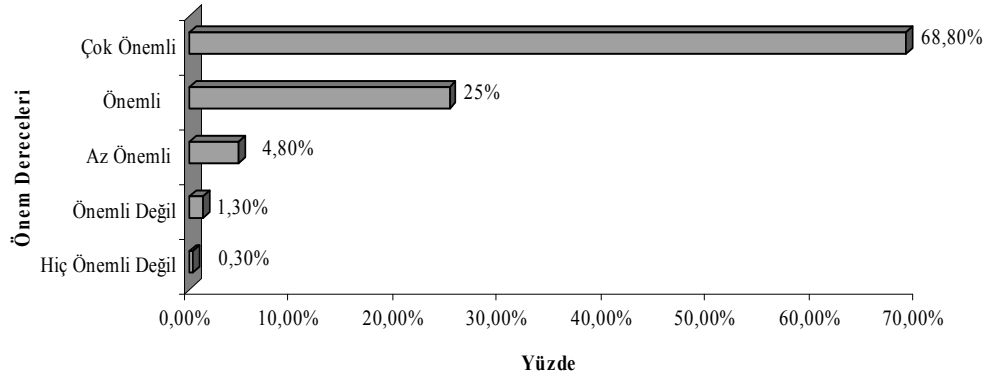
Meslek etiğinin oluşmasında ve geliştirilmesinde yer alan aile, eğitim, toplumsal faktörler, mesleki kuruluşlar ve mesleki çevre olarak ifade edilen meslek örgütleri, deneyim-yaş gibi unsurların önem derecesine göre sıralanmasını sağlamak amacıyla öğrencilere bir soru yöneltilmiş ve aşağıdaki cevaplar elde edilmiştir.



Grafik-1: Meslek Etiğinin Gelişmesinde Ailenin Yeri ve Öneminin Belirlenmesi

Araştırmada yer alan öğrencilerin %50.5'i meslek etiğinin oluşmasında ve geliştirilmesinde ailenin çok önemli bir rol oynadığı belirtirken, %37.5'i ailenin önemli olduğunu belirtmiş, %8.5'i meslek etiğinin oluşmasında ve gelişmesinde ailenin az önemli olduğunu belirtirken, %3.6'sı meslek etiğinin oluşmasında ve gelişmesinde ailenin önemli olmadığını veya hiç önemli olmadığını belirtmiştir.

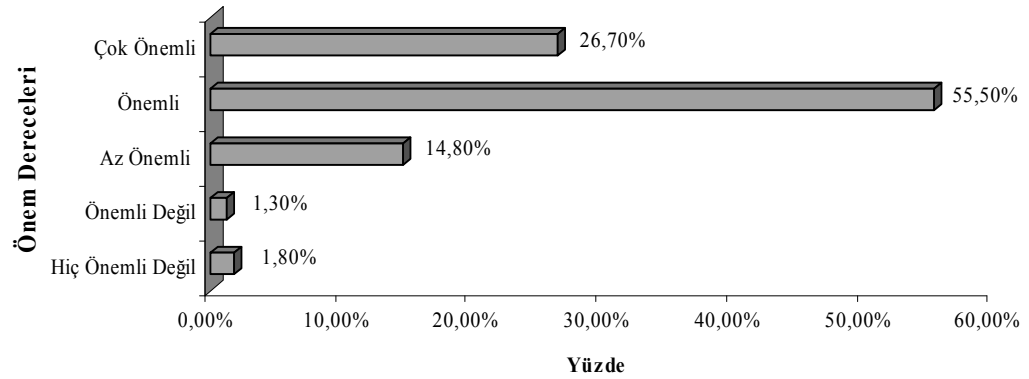
Meslek Etiğinde Eğitimin Yeri



Grafik-2: Meslek Etiğinin Gelişmesinde Eğitimin Yeri ve Öneminin Belirlenmesi

Araştırmaya katılan öğrencilerin %68.8'i meslek etiğinin oluşmasında ve gelişmesinde eğitimin çok önemli olduğunu belirtirken, %25'i eğitimin önemli olduğunu belirtmiş, %4.8'i meslek etiğinin oluşmasında ve gelişmesinde eğitimin az önemli olduğunu belirtirken, %1.6'sı ise eğitimin meslek etiğinin oluşmasında ve gelişmesinde önemli olmadığını ya da hiç önemli olmadığını belirtmiştir.

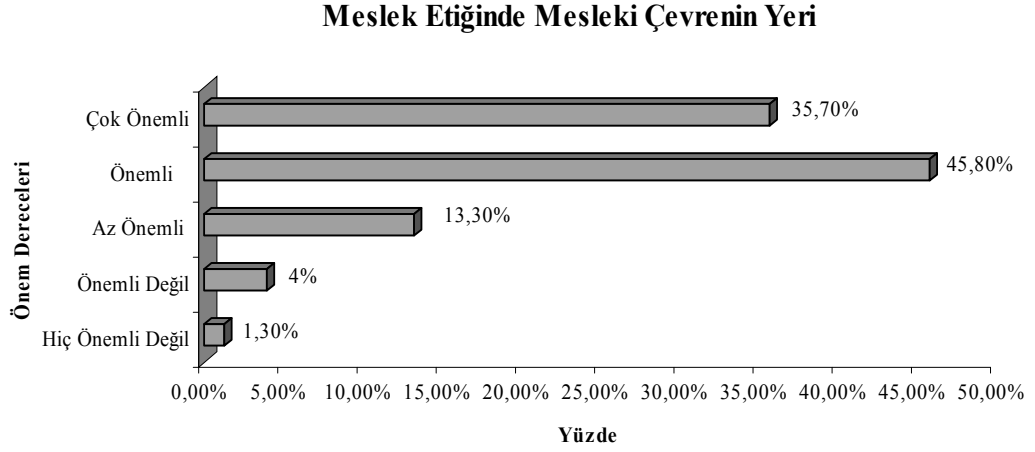
Meslek Etiğinde Toplumsal Faktörlerin Yeri



Grafik-3: Meslek Etiğinin Gelişmesinde Toplumsal Faktörlerin Yeri ve Öneminin Belirlenmesi

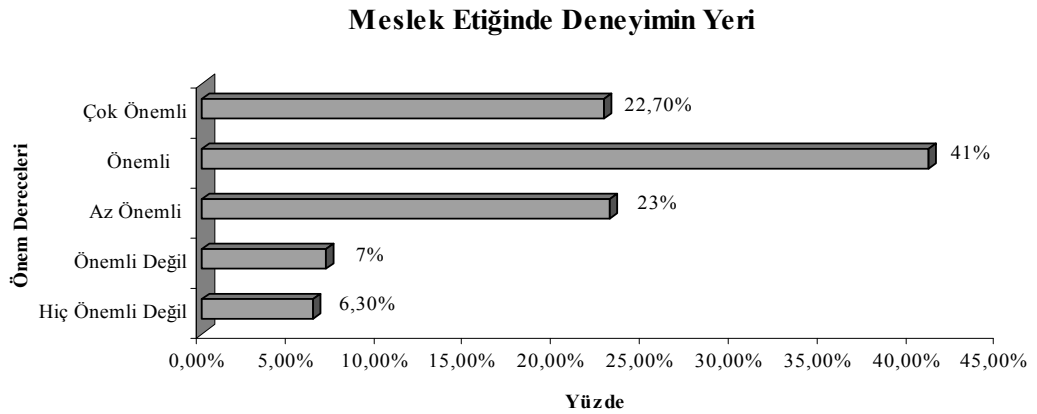
Araştırmaya katılanların %26.7'si meslek etiğinin oluşmasında ve gelişmesinde toplumsal faktörlerin çok önemli olduğunu belirtirken, %55.5'i önemli olduğunu, %14.8'i ise az önemli olduğunu belirtmiş, %3.1'i meslek etiğinin

oluşmasında ve gelişmesinde toplumsal faktörlerin önemli olmadığını ya da hiç önemli olmadığını belirtmiştir.



Grafik-4: Meslek Etiğinin Gelişmesinde Mesleki Çevrenin Yeri ve Öneminin Belirlenmesi

Araştırmada yer alan öğrencilerin, %35.7'si meslek etiğinin oluşmasında ve gelişmesinde mesleki kuruluşlar ve mesleki çevrenin çok önemli olduğunu belirtirken, % 45.8'i mesleki çevrenin önemli olduğunu, %13.3'ü ise mesleki çevrenin meslek etiğinin oluşmasında ve gelişmesinde az önemli olduğunu belirtirken, %5.3'ü meslek etiğinin oluşmasında ve gelişmesinde mesleki çevrenin önemli olmadığını ya da hiç önemli olmadığını belirtmiştir.



Grafik-5: Meslek Etiğinin Gelişmesinde Deneyimin Yeri ve Öneminin Belirlenmesi

Araştırmaya katılanların %22.7'si meslek etiğinin oluşmasında ve gelişmesinde deneyim ve yaşın çok önemli olduğunu belirtirken, %41'i deneyim ve yaşın önemli olduğunu, %23'ü meslek etiğinin oluşmasında ve gelişmesinde deneyimin ve yaşın az önemli olduğunu belirtirken, %7'si deneyim ve yaşın önemli olmadığını, %6.3'ü ise deneyimin ve yaşın meslek etiğinin oluşmasında ve gelişmesinde hiç önemli olmadığını belirtmiştir.

Tablo-4: Meslek Etiğinin Oluşmasında ve Gelişmesinde Yer Alan Unsurların Sıralanması

<i>Unsurlar</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde (%)</i>
Eğitim	275	93.80
Aile	202	88.00
Toplumsal Faktörler	142	82.20
Mesleki Çevre	106	81.50
Deneyim - Yaş	90	63.70

Genel olarak bir değerlendirme yapıldığında; meslek etiğinin oluşmasında ve gelişmesinde yer alan bu unsurlar öğrencilerin verdiği cevaplar doğrultusunda sıralaması yapılmış; birinci sırada %93.80'lik bir pay ile eğitim, ikinci sırada %88.00'lik bir pay ile aile, üçüncü sırada %82.20'lik bir pay ile toplumsal faktörler, dördüncü sırada %81.50'lik bir pay ile mesleki çevre, ve en son sırada ise %63.70'lik bir pay ile deneyim ve yaşın yer aldığı görülmüştür. Bu oranlar bize meslek etiğinin sayılan diğer faktörlere de bağlı olarak geliştiğini ancak daha eğitim aşmasında bu bilincin öğrencilere verilmesinin gerekli olduğunu göstermektedir.

Araştırmaya katılan öğrencilere bir muhasebecide bulunması gereken tarafsızlık, gizlilik/sır saklama, sosyal sorumluluk, güvenilirlik, bağımsızlık, mesleki özen ve mesleki eğitim özellikleri sayılmış ve bu özelliklere “1- çok önemli”, “6- hiç önemli değil” olmak üzere derecelendirmeleri istenmiştir. Bu soruya öğrencilerin verdikleri cevaplar doğrultusunda elde edilen frekans tabloları aşağıdaki gibidir.

Tablo-5: Tarafsızlık Özelliğine Ait Frekans Tablosu

<i>Önem Dereceleri</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
1	33	8,3	8,3
2	60	15,0	23,3
3	77	19,2	42,5
4	103	25,8	68,3
5	81	20,2	88,5
6	46	11,5	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılanların %8.3'ü bir muhasebecide bulunması gereken özelliklerden tarafsızlığı çok önemli olarak gördüklerini belirtirken, %15'i önemli gördüğünü, %45'i az önemli olarak gördüğünü, %%31.7'si görmediğini veya hiç önemli görmediklerini belirtmiştir.

Tablo-6: Gizlilik/Sır Saklama Özelliğine Ait Frekans Tablosu

<i>Önem Dereceleri</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
1	36	9,0	9,0
2	55	13,8	22,8
3	70	17,5	40,3
4	68	17,0	57,3
5	83	20,7	78,0
6	88	22,0	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmada yer alan öğrencilerin %9'u bir muhasebecide bulunması gereken özelliklerden gizlilik/sır saklama özelliğini çok önemli olarak gördüklerini belirtirken, %13.8'i önemli olarak gördüklerini, %34.5'i az önemli olarak gördüklerini, %20.7'si önemli görmediklerini, geriye kalan %22 ise hiç önemli görmediklerini belirtmiştir.

Tablo-7: Sosyal Sorumluluk Özelliğine Ait Frekans Tablosu

<i>Önem Dereceleri</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
1	53	13,3	13,3
2	59	14,7	28,0
3	85	21,3	49,3
4	87	21,7	71,0
5	74	18,5	89,5
6	42	10,5	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılanların %13.3'ü bir muhasebecide bulunması gereken özelliklerden sosyal sorumluluğu çok önemli gördüklerini belirtirken, %14.7'si önemli gördüklerini belirtmiş, öğrencilerin %43'ü az önemli gördüklerini belirtirken, %18.5'i bu ilkenin önemli olmadığını belirtmiş, %10.5'i ise sosyal sorumluluğun hiç önemli olmadığını belirtmiştir.

Tablo-8: Güvenilirlik Özelliğine Ait Frekans Tablosu

<i>Önem Dereceleri</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
1	114	28,5	28,5
2	109	27,3	55,8
3	72	18,0	73,8
4	43	10,7	84,5
5	33	8,3	92,8
6	29	7,2	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmada bulunan öğrencilerin %28.5'i bir muhasebecide bulunması gereken özelliklerden güvenilirliği çok önemli olarak gördüklerini belirtirlerken, %27.3 önemli gördüklerini, %28.7'si az önemli gördüklerini, %8.3'ü önemli görmediklerini belirtmiş, geriye kalan %7.2'si ise hiç önemli görmediklerini belirtmişlerdir.

Tablo-9: Bağımsızlık Özelliğine Ait Frekans Tablosu

<i>Önem Dereceleri</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
1	37	9,3	9,3
2	46	11,5	20,8
3	49	12,2	33,0
4	48	12,0	45,0
5	79	19,8	64,8
6	141	35,2	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilerin %9.3'ü bir muhasebecide bulunması gereken özelliklerden bağımsızlık özelliğini çok önemli gördüklerini belirtirken, %11.5'i önemli gördüklerini, %24.2'si önemli ya da az önemli gördüklerini, %19.8'i önemli görmediklerini belirtmiş, geriye kalan %35.2'si ise bir muhasebecide olması gereken özelliklerden bağımsızlığı hiç önemli görmediklerini belirtmişlerdir.

Tablo-10: Mesleki Özen/Mesleki Eğitim Özelliğine Ait Frekans Tablosu

<i>Önem Dereceleri</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
1	126	31,5	31,5
2	71	17,8	49,3
3	48	12,0	61,3
4	51	12,7	74,0
5	50	12,5	86,5
6	54	13,5	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılanların %31.5'i bir muhasebecide bulunması gereken özelliklerden mesleki özen/mesleki yeterlilik özelliği çok önemli gördüklerini belirtirlerken, %17.8'i önemli gördüklerini, %24.7'si az önemli gördüklerini, %12.5'i önemli görmediklerini, geriye kalan %13.5 ise hiç önemli görmediklerini belirtmişlerdir.

Tablo-11: Bir Muhasebecide Olması Gereken Özelliklerin Sıralanması

<i>Özellikler</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde (%)</i>
Mesleki Özen	126	31.5
Güvenilirlik	114	28.5
Sosyal Sorumluluk	112	28.0
Tarafsızlık	93	23.3
Gizlilik	91	22.8
Bağımsızlık	37	9.3

Bu doğrultuda genel bir değerlendirme yapıldığında bir muhasebecide bulunması gereken 6 temel özellik araştırmaya katılan öğrencilerin vermiş oldukları cevaplar önem derecesine göre sıralanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre %31.5'lik bir pay ile mesleki özen ve mesleki yeterlilik birinci sırada, %28.5'lik bir pay ile güvenilirlik ikinci sırada, %28'lik bir pay ile sosyal sorumluluk üçüncü sırada, %23.3'lük bir pay ile tarafsızlık dördüncü sırada, %22.8'lik bir pay ile gizlilik beşinci sırada, %9.3'lük bir pay ile bağımsızlık ise altıncı sırada yer almaktadır. Bu sonuca bakıldığında muhasebe mesleğini seçmek isteyen öğrencilerin muhasebecide mesleki yeterlilik adı altında eğitime çok önemli bir yer verdikleri görülmektedir.

Tablo-12: Bir Muhasebecide Olması Gereken Özelliklerin Bağımsız t Testi Analizi Sonuçları

	<i>Değişken Sayısı</i>	<i>Değişken Ortalamaları</i>	<i>Std. Sapma</i>
Tarafsızlık	400	3,69	1,452
Gizlilik/Sır Saklama	400	3,93	1,620
Sosyal Sorumluluk	400	3,49	1,532
Güvenilirlik	400	2,65	1,544
Bağımsızlık	400	4,27	1,719
Mesleki Özen/Mesleki Eğitim	400	2,98	1,813

Araştırma kapsamında öğrencilere sunulan 6 değişkenin ortalama ve standart sapmalarına ilişkin tablo yukarıda gösterilmektedir. Bu tabloya bakılarak, değişken ortalamaları içinde 4.27 ile bağımsızlık etik ilkelere olan duyarlılık düzeyinin belirlenmesinde ön plana çıkmış olmakta, bunu 3.93 ile gizlilik ve sır saklama, 3.69 ile tarafsızlık, 3.49 ile sosyal sorumluluk, 2.98 ile mesleki özen ve mesleki yeterlilik,

2.65 ile güvenilirlik takip etmektedir. Bununla birlikte standart sapmalara bakıldığında en düşük standart sapmalar tarafsızlık ve güvenilirliğe aittir. Mesleki özen ve mesleki yeterlilik ve bağımsızlık da en yüksek standart sapmalara sahiptir.

Hem frekans tablolarından elde edilen sonuçlar hem de bağımsız t testi sonuçları aynı yönde çıkmış ve öğrencilerin genelinde mesleki özen ve mesleki yeterlilik özelliği etik ilkelere duyarlılık düzeyinin belirlenmesi için temel oluşturduğu görülmüştür.

Tablo-13: Bir Muhasebecide Olması Gereken Özelliklerin Sınıflara Göre Değerlendirilmesinde Ki- Kare Analizi Sonuçları

Özellikler	Sınıf					Toplam
	1.Sınıf	2.Sınıf	3.Sınıf	4.Sınıf	Beklemeli	
Tarafsızlık	7	6	5	12	3	33
Gizlilik/Sır Saklama	6	11	6	10	3	36
Sosyal Sorumluluk	6	13	11	15	8	53
Güvenilirlik	24	29	28	19	14	114
Bağımsızlık	9	6	9	11	2	32
Mesleki Özen ve Mesleki Eğitim	33	27	32	21	13	126
Toplam	85	92	92	88	43	400

Bir muhasebecide olması gereken 6 temel özelliği önem derecesine göre sıralayan öğrencilerin yanıtlarını sınıf bazında değerlendirildiğinde 1. sınıf öğrencileri en önemli özellik olarak mesleki özen ve mesleki eğitimi belirtirken, 2.sınıf öğrencileri en önemli özelliği güvenilirlik olarak belirtmiş, 3.sınıf ve 4.sınıf öğrencileri mesleki özen ve mesleki eğitimi ilk sıraya yerleştirirken, beklemeli öğrenciler ilk sıraya güvenilirlik ilkesini yerleştirmişlerdir.

Araştırmaya katılan öğrencilere meslek etiğine duyarlı bir muhasebecide olması gereken mesleki etik değerlerden dürüstlük, duyarlılık, mesleki bilgid deneyim, iş ahlakı, araştırmacı olma, ilkeli olma, muhasebe ilkelerine uyma, haksız rekabet yapmama, şeffaflık, yasalara bağlılık, mevzuatı takip etme, mükellefi ve toplumu yanlış bilgilendirmeme, mesleğe ve kamuya güven verebilme, muhasebe standartlarına uygun davranma, şahsi çıkarları ön planda tutmamak, mesleki iletişime

önem vermek, okuma alışkanlığına sahip olmak ve bilgi vermek sayılmıştır. Ankette yer alan öğrencilere yukarıda sayılan meslek etiğine duyarlı bir muhasebecide olması gereken etik değerleri “Çok önemli” kriterine göre değerlendirmeleri istenmiş ve alınan sonuçlar aşağıda yer alan tablodaki gibi olmuştur.

Tablo-14: Mesleki Etik Değerlerin Çok Önemli Kriterine Göre Derecelendirilmesine İlişkin Frekans Tablosu

<i>Etik Değerler</i>	<i>Sayı</i>	<i>Yüzde (%)</i>
Dürüstlük	228	57.0
Duyarlılık	2	0.5
Mesleki Bilgi ve Deneyim	65	16.3
İş Ahlakı	39	9.8
Araştırmacı Olma	2	0.5
İlkeli Olma	3	0.8
Muhasebe İlkelerine Uyma	24	6.0
Haksız Rekabet Yapmama	8	2.0
Şeffaflık	13	3.3
Yasalara Bağlılık	8	2.0
Mevzuatı Takip Etme	6	1.5
Mükellefi ve Toplumunu Yanlış Bilgilendirmeme	1	0.3
Mesleğe ve Kamuya Güven Verebilme	2	0.5
Muhasebe Standartlarına Uygun Davranma	5	1.3
Şahsi Çıkarları Ön Planda Tutmamak	3	0.8
Mesleki İletişime Önem Vermek	0	0
Okuma Alışkanlıklarına Sahip Olmak	2	0.5
Bilgi Verme	1	0.3
Toplam	400	100

Bu tabloya göre öğrencilerin en önemli gördükleri 3 mesleki etik değer şöyle sıralanmaktadır: Birinci sırada dürüstlük ilkesi, ikinci sırada mesleki bilgi ve deneyim, üçüncü sırada ise iş ahlakıdır.

Bununla birlikte bu sayılan mesleki etik değerlerden en önemli gördüklerinden üç tanesini 1 çok önemli, 2 önemli ve 3 hiç önemli değil olmak üzere sıralamaları istenmiştir. Soruda sayılan kavramlarla ilgili fikri olmayanlar ise düşüncelerini 0 ile tablolarda belirtmişlerdir. Bunun sonucunda yapılan sıralamaya göre ise aşağıdaki frekans tabloları elde edilmiştir.

Tablo-15: Dürüstlük İlkesine Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
0	111	27,8	27,8
1	228	57,0	84,8
2	37	9,2	94,0
3	24	6,0	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilerin %57'si meslek etiğine duyarlı bir muhasebecide olması gereken mesleki etik değerlerden en önemli gördüklerinin dürüstlük ilkesi olduğunu belirtirken, %9.2'si önemli gördüklerini, %6'sı ise önemli görmediklerini belirtmiştir. Öğrencilerin %27.8'i ise bu ilkeyle ilgili fikrim yok şeklinde yanıt vermiştir.

Tablo-16: İş Ahlakı İlkesine Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
0	166	41,5	41,5
1	39	9,8	51,3
2	111	27,8	79,0
3	84	21,0	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilerin %27.8'i meslek etiğine duyarlı bir muhasebecide olması gereken mesleki etik değerlerden iş ahlakını önemli gördüklerini belirtmişlerdir. Öğrencilerin %21'i iş ahlakını önemli görmedikleri şeklinde yanıt verirken, %9.8'i çok önemli gördüklerini belirtmiş, geriye kalan %41.5'lik kısım ise mesleki etik değerlerden iş ahlakı hakkında fikrim yok şeklinde yanıt vermiştir.

Tablo-17: Mesleki Bilgi ve Deneyim İlkesine Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde (%)</i>
0	266	66,5	66,5
1	65	16,3	82,8
2	46	11,5	94,3
3	23	5,8	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmada yer alan öğrencilerin %5.8'i muhasebe meslek etiğine duyarlı bir muhasebecide bulunması gereken mesleki etik değerlerden mesleki bilgi ve deneyim ilkesini hiç önemli bulmadıklarını belirtirlerken, %16.3'ü çok önemli gördüklerini belirtmiş, %11.5'i bu ilkeyi önemli gördüklerini belirtmiştir. Öğrencilerin %66.5'i ise fikrim yok şeklinde yanıt vermiştir.

Tablo-18: Mesleki Etik Değerlerin Önem Derecesine Göre Sıralanmasında En Önemli Üç İlke

<i>İlkeler</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde (%)</i>
Dürüstlük	228	57.0
Mesleki Bilgi ve Deneyim	65	16.3
İş Ahlakı	39	9.8

Bununla birlikte genel bir değerlendirme yapıldığı takdirde araştırmaya katılan öğrencilerden %57'si dürüstlük ilkesini, %16.3'ü mesleki bilgi ve deneyimi, %9.8'i ise iş ahlakını muhasebe meslek etiğine duyarlı bir muhasebecide bulunması gereken etik değerlerin içinde çok önemli gördükleri üç ilke olarak sıraladığını belirtmiştir.

Tablo-19: Mesleki Etik Değerlerin Önem Derecesinin Sınıflara Göre Değerlendirilmesinde Ki- Kare Analizi Sonuçları

<i>Mesleki Etik Değerler</i>	<i>Sınıf</i>					<i>Toplam</i>
	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>Beklemeli</i>	
Dürüstlük	48	69	49	39	23	228
Duyarlılık	0	0	0	2	0	2
Mesleki Bilgi ve Deneyim	21	12	12	14	6	65
İş Ahlakı	1	4	13	16	5	39
Araştırmacı Olma	1	1	0	0	0	2
İlkeli Olma	0	1	1	1	0	3
Muhasebe İlkelerine Uyuma	2	1	9	6	6	24
Haksız Rekabet Yapmama	0	1	5	2	0	8
Şeffaflık	2	3	1	6	1	13
Yasalara Bağlılık	0	0	3	4	1	8
Mevzuatı Takip Etme	5	0	0	0	1	6
Mükellefi ve Toplumuna Yanlış Bilgilendirmeme	0	0	1	0	0	1
Mesleğe ve Kamuya Güven Verebilme	0	0	0	0	0	0
Muhasebe Standartlarına Uygun Davranma	2	0	3	0	0	5
Şahsi Çıkarları Ön Planda Tutmamak	1	0	2	0	0	3
Mesleki İletişime Önem Vermek	0	0	0	0	0	0
Okuma Alışkanlıklarına Sahip Olmak	1	0	1	0	0	2
Bilgi Verme	1	0	0	0	0	1
Toplam	85	92	92	88	43	400

Öğrencilerin mesleki etik değerleri önem derecelerine göre sıralamaları istendiğinde, 1.sınıfların %56.4'ü, 2. sınıfların %75'i, 3. sınıfların %53.2'si, 4. sınıfların %44.3'ü, bekllemeli öğrencilerin %53.4'ü dürüstlük ilkesini ilk sıraya yerleştirmiştir. Bu anlamda öğrencilerin muhasebe meslek etiğine bakış açılarında sınıflar arasında çok büyük farklılıklar bulunmadığı ortaya çıkmaktadır.

Araştırmaya katılan öğrencilere muhasebenin temel kavramlarını oluşturan, sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, parayla ölçülme, maliyet esaslı, tarafsızlık ve belgelendirme, özün önceliği, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve tutarlılık ilkeleri sıralanmıştır. Muhasebenin temel kavramlarını muhasebe meslek etiği ve kamunun aydınlatılması açısından "Çok önemli" kriterine göre değerlendirilmeleri istendiğinde aşağıdaki frekans tabloları elde edilmiştir.

Tablo-20: Muhasebenin Temel Kavramlarının Çok Önemli Kriterine Göre Derecelendirilmesine İlişkin Frekans Tablosu

<i>Muhasebenin Temel Kavramları</i>	<i>Sayı</i>	<i>Yüzde (%)</i>
Sosyal Sorumluluk	172	43.0
Kişilik	57	14.3
İşletmenin Sürekliliği	35	8.8
Dönemsellik	8	1.8
Parayla Ölçülme	12	3.0
Maliyet Esası	9	2.3
Tarafsızlık-Belgelendirme	61	15.3
Özün Önceliği	3	0.8
Tam Açıklama	27	6.8
İhtiyatlılık	2	0.5
Önemlilik	3	0.8
Tutarlılık	11	2.8
<i>Toplam</i>	<i>400</i>	<i>100</i>

Ayrıca araştırmaya katılan öğrencilere muhasebenin temel kavramlarından muhasebe meslek etiği ve kamunun aydınlatılması açısından en önemli gördüğünüz üç tanesini 1 çok önemli, 2 önemli, 3 hiç önemli değil olmak üzere sıralamaları istenmiş ve alınan cevaplar doğrultusunda aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır. Soruda sayılan kavramlarla ilgili fikrim yok şeklinde yanıt verenler ise tablolarda 0 ile belirtilmiştir.

Tablo-21: Sosyal Sorumluluk Kavramına Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
0	101	25,3	25,3
1	172	43,0	68,3
2	57	14,2	82,5
3	70	17,5	100,0
<i>Toplam</i>	<i>400</i>	<i>100,0</i>	

Araştırmaya katılanların %43'ü muhasebe meslek etiği ve kamunun aydınlatılması açısından muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluk kavramını çok önemli gördüklerini belirtmişken, %14.2'si önemli gördüklerini, %17.5'i hiç önemli görmediklerini belirtmiştir, %25.3'ü ise bu konuda fikrim yok şeklinde yanıt vermiştir.

Tablo-22: İşletmenin Kişiliği Kavramına Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
0	278	69,5	69,5
1	57	14,3	83,8
2	27	6,7	90,5
3	38	9,5	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilerin %14.3'ü muhasebe meslek etiği ve kamunun aydınlatılması açısından muhasebenin temel kavramlarından olan işletmenin kişiliği kavramını çok önemli gördüklerini belirtmişken, %6.7'si önemli gördüklerini, %9.5'i hiç önemli görmediklerini belirtmiştir. Geriye kalan %69.5'i ise bu kavramla ilgili fikrim yok şeklinde yanıt vermiştir.

Tablo-23: Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramına Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
0	143	35,8	35,8
1	61	15,3	51,0
2	125	31,3	82,3
3	71	17,7	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilerin %15.3'ü muhasebe meslek etiği ve kamunun aydınlatılması açısından muhasebenin temel kavramlarından olan tarafsızlık ve belgelendirme ilkesini çok önemli gördüklerini belirtmişken, %31.3'ü önemli gördüklerini, %17.7'si hiç önemli görmediğini, %35.8'i ise bu ilke ilgili fikrim yok şeklinde yanıt vermiştir.

Ayrıca araştırmaya katılanların %43'ü muhasebenin temel kavramlarından sosyal sorumluluk ilkesini çok önemli gördüklerini belirtmiş ve birinci sıraya yazmışken, %31.3'ü tarafsızlık ve belgelendirme ilkesini önemli gördüklerini belirtip 2. sıraya yazmış, %17'si ise tam açıklama ilkesini hiç önemli görmediklerini belirtip 3. sıraya yerleştirmiştir.

Tablo-24: Muhasebenin Temel Kavramlarının Önem Derecesinin Sınıflara Göre Değerlendirilmesinde Ki-Kare Analizi Sonuçları

<i>Muhasebenin Temel Kavramları</i>	<i>Sınıf</i>					<i>Toplam</i>
	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>Beklemeli</i>	
Sosyal Sorumluluk	31	46	42	42	11	172
Kişilik	14	15	13	12	3	57
İşletmenin Sürekliliği	13	11	2	3	6	35
Dönemsellik	3	0	2	1	1	7
Parayla Ölçülme	2	8	2	0	0	12
Maliyet Esası	0	1	3	2	3	9
Tarafsızlık-Belgelendirme	12	8	13	18	10	61
Özün Önceliği	2	0	1	0	0	3
Tam Açıklama	3	1	8	8	7	27
İhtiyatlılık	1	0	1	0	0	2
Önemlilik	3	1	0	0	0	4
Tutarlılık	1	1	5	2	2	11
Toplam	85	92	92	88	43	400

Muhasebenin temel kavramlarının önem derecelerine göre sınıflandırmaları istendiğinde 1. sınıf öğrencilerinin %36.4'ü, 2. sınıf öğrencilerinin %50'si, 3. sınıf öğrencilerinin %45.6'sı, 4. sınıf öğrencilerinin %47.7'si, beklemeli öğrencilerin ise % 39'u sosyal sorumluluk ilkesini önem derecesine göre ilk sıraya yerleştirmiştir. Bu sonuçlara bakılarak öğrencilerin muhasebe meslek etiğini algılama düzeylerinin sınıflara arasında belirgin farklılık olmadığını göstermektedir.

Tablo-25: “En İyi Muhasebeci En Az Vergi Ödöten Muhasebecidir ” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

<i>Seçenekler</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Her Durumda Kesinlikle Doğrudur	72	18,0	18,0
Bazı Durumlar İçin Doğru Olabilir	25	6,3	24,3
Etik ve Sosyal Sorumluluk Anlayışının Hakim Olduğu Günümüzde Doğru Değildir	36	9,0	33,3
Hiçbir Durum İçin Doğru Değildir	225	56,2	89,5
Fikrim Yok	42	10,5	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilere “En iyi muhasebeci en az vergi ödöten muhasebecidir” cümlesi hakkında ne düşünüyorsunuz şeklinde yöneltilen soruya

%56.2'si hiçbir durum için doğru değildir yanıtını verirken, %18'i her durumda kesinlikle doğru buldukları yanıtını vermiş, %10.5'i bu cümleyle ilgili bir fikri olmadığını belirtmiş, %9'u etik ve sosyal sorumluluk anlayışının hakim olduğu günümüz iş koşullarında doğru bir düşünce olmadığını yanıtını vermiş, %6.3'ü ise bu cümleyi günümüz piyasa gereklerine bakarak bazı durumlar için doğru olabileceği yanıtını vermiştir.

Araştırmaya katılan öğrencilere muhasebe meslek ahlakı ve üniversitede verilen muhasebe eğitimiyle ilgili çeşitli yargılar verilmiş ve bu yargılara katılma dereceleri belirlenmeye çalışılmıştır. Bu yargıların 3 tanesi Muğla Üniversitesinde verilen muhasebe meslek eğitimi ve muhasebe meslek etiği ile ilgili, 2 tanesi muhasebe meslek etiğinin temelini oluşturan dürüstlük ilkesi ile ilgili, 3 tanesi tarafsızlık ve bağımsızlık ilkesi ile ilgili, 2 tanesi sır saklama ve güvenilirlik ile ilgili, 4 tanesi mesleki yeterlilik ve mesleki özen ile ilgilidir. Verilen bu 14 yargıya ilişkin öğrencilerin katılma derecelerini gösteren frekans tabloları aşağıdaki gibidir.

**Tablo-26: “Üniversitede Verilen Muhasebe Eğitimi Yeterli Düzeydedir”
Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu**

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Kesinlikle Katılıyorum	50	12,5	12,5
Katılıyorum	99	24,8	37,3
Kısmen Katılıyorum	170	42,5	79,8
Katılmıyorum	50	12,5	92,3
Kesinlikle Katılmıyorum	31	7,7	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilerin “Muğla Üniversitesi İşletme Bölümü’nde verilen muhasebe meslek eğitiminin yeterli düzeydedir” şeklinde verilen yargıya %42.5'i kısmen katıldığını belirtirken, %37.3'ü bu yargıya katıldıklarını belirtmiş, %20.2'si ise bu yargıya katılmadıklarını veya kesinlikle katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Tablo-27: “Muhasebe Eğitiminin Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik Değerlerinin Şekillenmesi İçin Yeterli Düzeyde Olması Gerekmetedir”

Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Kesinlikle Katılıyorum	27	6,8	6,8
Katılıyorum	93	23,2	30,0
Kısmen Katılıyorum	148	37,0	67,0
Katılmıyorum	102	25,5	92,5
Kesinlikle Katılmıyorum	30	7,5	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmada yer alan öğrencilere “Üniversitenizde verilen muhasebe meslek eğitiminin muhasebe meslek elemanlarının etik değerlerinin şekillenmesi için yeterli düzeyde olması gerekmektedir” şeklinde verilen yargıya %37’si kısmen katıldıklarını belirtirken, %30’u katılıyorum yanıtını vermiş, %33’ü bu yargıya katılmadıklarını veya kesinlikle katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Tablo-28: “Muhasebe Meslek Eğitimi Mevzuatı Yakından Takip Etmelidir”

Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Kesinlikle Katılıyorum	185	46,3	46,3
Katılıyorum	112	28,0	74,3
Kısmen Katılıyorum	46	11,5	85,8
Katılmıyorum	23	5,7	91,5
Kesinlikle Katılmıyorum	34	8,5	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilere “Üniversitenizde verilen muhasebe eğitiminin mevcut sigorta ve vergi mevzuatını kapsayacak şekilde olması ve mevzuattaki son gelişmeleri yakından takip etmesi gerekmektedir” şeklinde verilen yargıya %46.3’ü kesinlikle katıldıklarını belirtirken, %28’i katıldıklarını, %11.5’i kısmen katıldıklarını, %14.2’si ise katılmadıklarını veya kesinlikle katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Üniversitede verilen muhasebe eğitiminin durumunu belirlemek amaçlı bu 3 yargıya araştırmaya katılan öğrencilerin vermiş oldukları yanıtlar arasında sınıflara göre bir farklılık bulunup bulunmadığını ve farklılık var ise bunun hangi sınıflar

arasında olduğunu belirlemek amacıyla Varyans analizi yapılmıştır. Bu analiz sonucunda elde edilen sonuçlar aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

Tablo-29: Varyans Analizi (ANOVA) Sonuçları

	<i>Kareler Toplamı</i>	<i>Serbestlik Derecesi</i>	<i>Karelerin Ortalaması</i>	<i>F Değeri</i>	<i>Sig. (Anlamlılık Değeri)</i>
Sınıflar Arası	6,859	4	1,715	3,166	0,014
Sınıf İçi	213,928	395	0,542		
Toplam	220,786	399			

Öğrencilerin verdikleri yanıtlar arasında sınıflara göre farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapılan Varyans Analizi (One-way Anova testi) sonuçlarına göre sig. (anlamlılık) değeri 0.014 olarak hesaplanmıştır. Buna göre $0.014 < 0.05$ olduğu için karşılaştırılan sınıfların ortalamaları arasında anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir. Bu farkın hangi sınıflar arasındaki farktan kaynaklandığını bulmak amacıyla Post- Hoc testlerinden Duncan testi uygulanmıştır ve aşağıdaki tablo elde edilmiştir.

Tablo-30: Duncan Testi Sonuçları

	<i>N</i>	<i>Alpha =0 .05</i>	
<i>Sınıf</i>		<i>1</i>	<i>2</i>
1.sınıf	85	2,4157	-
2. Sınıf	92	2,5194	2,5194
3.sınıf	92	2,5870	2,5870
4.sınıf	88	-	2,7424
Beklemeli	43	-	2,7464
Sig.		0,186	0,089

Yapılan Duncan testi sonuçlarına göre 1. sınıftaki öğrencilerin ortalaması 2.4157, 2. sınıftakilerin ortalaması 2.5194, 3. sınıftakilerin ortalaması 2.5870, 4. sınıftaki öğrencilerin ortalaması 2.7424 ve beklemeli öğrencilerin ortalaması 2.7464 olarak bulunmuştur. Yapılan analiz sonucunda 2. ve 3. sınıftaki öğrencilerin ortalamaları arasında farklılık bulunmamakta iken; 1. sınıftaki öğrenciler ile 4. sınıftaki öğrencilerin ve beklemeli öğrencilerin ortalamaları arasında farklılık bulunmaktadır. Bu sonuçlara göre öğrencilerin lisans eğitimleri süresince aldıkları muhasebe dersleri üniversitede verilen muhasebe eğitiminin durumunun ortaya

çıkarılmasında etkili olmuştur. Yani 1. sınıftaki öğrencilere nazaran 4. sınıftaki öğrencilerin ve beklemeli öğrencilerin muhasebe eğitiminin durumunu daha iyi yansıttıklarını görmekteyiz.

Tablo-31: “Bir Muhasebeci Etik Değerlere Bağlı Olmalıdır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Kesinlikle Katılıyorum	245	61,3	61,3
Katılıyorum	108	27,0	88,3
Kısmen Katılıyorum	28	7,0	95,3
Katılmıyorum	3	0,7	96,0
Kesinlikle Katılmıyorum	16	4,0	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılanlara “Bir muhasebecinin görevini etik ilkelere bağlı bir şekilde yerine getirmesi ve buna engel olacak herhangi bir faaliyette bulunmaması gerekmektedir” şeklinde verilen yargıya öğrencilerin %61.3’ü kesinlikle katılıyorum yanıtını verirken, %27’si katılıyorum, %7’si kısmen katılıyorum, %4.7’si bu yargıya katılmıyorum veya kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermiştir.

Tablo-32: “Bir Muhasebeci Mali Tablolarda Değişiklik Yapmamalıdır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Kesinlikle Katılıyorum	187	46,8	46,8
Katılıyorum	118	29,5	76,3
Kısmen Katılıyorum	52	13,0	89,3
Katılmıyorum	16	4,0	93,3
Kesinlikle Katılmıyorum	27	6,7	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilere “Bir muhasebeci müşterilerinin talepleri doğrultusunda işletmenin mali tablolarında değişiklik yapmaması gerekmektedir” şeklinde verilen yargıya öğrencilerin %46.8’i kesinlikle katılıyorum yanıtını verirken, 29.5’i katılıyorum, %13’ü kısmen katılıyorum, geriye kalan %10.7’si ise katılmıyorum veya kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermiştir.

Araştırmaya katılan öğrencilerin muhasebenin temel ilkelerinden dürüstlük ilkesine karşı tutumlarını belirlemek amaçlı 2 yargı verilmiş ve bu yargılara öğrencilerin vermiş oldukları yanıtların sınıflara göre bir farklılık gösterip göstermediğini ve farklılık var ise bunun hangi sınıflar arasında olduğunu belirlemek amacıyla Varyans analizi yapılmıştır. Bu analiz sonucunda elde edilen sonuçlar aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

Tablo-33: Varyans Analizi (ANOVA) Sonuçları

	<i>Kareler Toplamı</i>	<i>Serbestlik Derecesi</i>	<i>Karelerin Ortalaması</i>	<i>F Değeri</i>	<i>Sig. (Anlamlılık Değeri)</i>
Sınıflar Arası	1,872	4	0,468	0,568	0,686
Sınıf İçi	325,487	395	0,824		
Toplam	327,359	399			

Öğrencilerin verdikleri yanıtlar arasında sınıflara göre farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapılan Varyans Analizi (One-way Anova testi) sonuçlarına göre sig. (anlamlılık) değeri 0.686 olarak bulunmuştur. $0.686 > 0.05$ olduğu için karşılaştırılan sınıfların ortalamaları arasında anlamlı bir fark olmadığı tespit edilmiştir. Yani muhasebenin temel ilkelerinden dürüstlük ilkesine ilişkin verilmiş yargılara öğrencilerin tutumları, sınıflar arası bir farklılık göstermemektedir.

Tablo-34: “Bir Muhasebeci Tarafsız Davranmalıdır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Kesinlikle Katılıyorum	143	35,8	35,8
Katılıyorum	142	35,5	71,3
Kısmen Katılıyorum	67	16,7	88,0
Katılmıyorum	38	9,5	97,5
Kesinlikle Katılmıyorum	10	2,5	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilere “Bir muhasebeci müşterileri ve kamu kurumları arasında meydana gelecek anlaşmazlıklar durumunda tarafsız davranmalıdır” şeklinde verilen yargıya, %35.8’i kesinlikle katılıyorum yanıtını

verirken, %35.5'i katılıyorum, %16.7'si kısmen katılıyorum, %12'si ise bu yargıya katılmıyorum veya kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermiştir.

Tablo-35: “Bir Muhasebeci Müşterileriyle Sıkı Arkadaşlık İlişkileri Kurmamalıdır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Kesinlikle Katılıyorum	35	8,8	8,8
Katılıyorum	81	20,2	29,0
Kısmen Katılıyorum	107	26,8	55,8
Katılmıyorum	101	25,2	81,0
Kesinlikle Katılmıyorum	76	19,0	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilere “Muhasebe meslek mensuplarının müşterileri ile sıkı arkadaşlıklar içinde bulunması muhasebe meslek etiği açısından yanlış sonuçlar ortaya çıkartabilir” yargısı verilmiş ve öğrencilerin %29'u katılıyorum şeklinde yanıt verirken, %26.8'i kısmen katılıyorum şeklinde yanıt vermiş, %25.2'si katılmıyorum şeklinde yanıtlarken, %19'u kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermiştir.

Tablo-36: “Bir Muhasebeci 3. Kişilere Tarafsız ve Doğru Bilgi Sunmalıdır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Kesinlikle Katılıyorum	118	29,5	29,5
Katılıyorum	154	38,5	68,0
Kısmen Katılıyorum	68	17,0	85,0
Katılmıyorum	32	8,0	93,0
Kesinlikle Katılmıyorum	28	7,0	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmada yer alan öğrencilere “ Muhasebe mesleğinin temelini 3. kişilere doğru ve tarafsız bilgi sunmak oluşturmaktadır” şeklinde verilen yargıya %38.5'i katılıyorum yanıtını verirken, %29.5'i kesinlikle katılıyorum, %17'si kısmen katılıyorum, %15'i katılmıyorum veya kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermiştir.

Ankete katılan öğrencilerin muhasebenin temel ilkelerinden tarafsızlık ve bağımsızlık ilkesine karşı tutumlarını belirlemek amaçlı 3 yargı verilmiş ve bu yargılara öğrencilerin vermiş oldukları yanıtların sınıflara göre bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi ve farklılık var ise bunun hangi sınıflar arasında olduğunu belirlemesi amacıyla Varyans analizi yapılmıştır. Bu analizden elde edilen sonuçlar aşağıdaki tablolarda yer aldığı gibidir.

Tablo-37: Varyans Analizi (ANOVA) Sonuçları

	<i>Kareler Toplamı</i>	<i>Serbestlik Derecesi</i>	<i>Karelerin Ortalaması</i>	<i>F Değeri</i>	<i>Sig. (Anlamlılık Değeri)</i>
Sınıflar Arası	0,867	4	0,217	0,413	0,799
Sınıflar İçi	207,105	395	0,524		
Toplam	207,972	399			

Öğrencilerin verdikleri yanıtlar arasında sınıflara göre farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapılan Varyans Analizi (One-way Anova testi) sonuçlarına göre sig. (anlamlılık) değeri 0.799 olarak bulunmuştur. $0.799 > 0.05$ olduğu için karşılaştırılan sınıfların ortalamaları arasında anlamlı bir fark olmadığı tespit edilmiştir. Yani muhasebenin temel ilkelerinden tarafsızlık ve bağımsızlık ilkesine ilişkin verilmiş yargılara öğrencilerin gösterdikleri tutumların, sınıflara göre bir farklılık göstermemektedir.

Tablo-38: “Bir Muhasebeci Müşterilere Ait Bilgileri Açıklamaktan Kaçınmalıdır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Kesinlikle Katılıyorum	218	54,5	54,5
Katılıyorum	115	28,8	83,3
Kısmen Katılıyorum	30	7,5	90,8
Katılmıyorum	17	4,2	95,0
Kesinlikle Katılmıyorum	20	5,0	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilere “Bir muhasebeci yasal olarak zorunlu kalmadığı sürece müşterilere ait olan bilgileri açıklamaktan kaçınmalıdır” şeklinde verilen yargıya öğrencilerin %54.5’i kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıt verirken,

%28.8'i bu yargıya katılıyorum, %7.5'i bu yargıyla ilgili olarak kısmen katılıyorum , %9.2'si ise bu yargıya katılmadıkları veya kesinlikle katılmadıkları şeklinde yanıt vermişlerdir.

Tablo-39: “Bir Muhasebeci Tam ve Açık Bir Raporlama Yapmalıdır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Kesinlikle Katılıyorum	222	55,5	55,5
Katılıyorum	137	34,3	89,8
Kısmen Katılıyorum	25	6,3	96,0
Katılmıyorum	5	1,3	97,3
Kesinlikle Katılmıyorum	11	2,8	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilere “Bir muhasebeci uygun ve güvenilir bir bilgi analizinin ardından tam ve açık bir raporlama ve kayıtlama yapmalıdır” şeklinde verilen yargıya öğrencilerin %55.5'i kesinlikle katılıyorum, %34.3'ü katılıyorum, %6.3'ü kısmen katılıyorum, %4.1'i ise katılmıyorum veya kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermişlerdir.

Ankete katılan öğrencilerin muhasebenin temel ilkelerinden sır saklama ve güvenilirlik ilkesine karşı tutumlarını belirlemek amaçlı 2 yargı verilmiş ve bu yargılara öğrencilerin vermiş oldukları yanıtların sınıflara göre bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi ve farklılık var ise bunun hangi sınıflar arasında olduğunu belirlemesi amacıyla Varyans analizi yapılmıştır. Bu analizden elde edilen sonuçlar aşağıdaki tablolarda yer aldığı gibidir.

Tablo-40: Varyans Analizi (ANOVA) Sonuçları

	<i>Karelerin Toplamı</i>	<i>Serbestlik Derecesi</i>	<i>Karelerin Ortalaması</i>	<i>F Değeri</i>	<i>Sig. (Anlamlılık Değeri)</i>
Sınıflar Arası	1,676	4	0,419	0,617	0,651
Sınıflar İçi	268,384	395	0,679		
Toplam	270,060	399			

Öğrencilerin verdikleri yanıtlar arasında sınıflara göre farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapılan Varyans Analizi (One-way Anova testi) sonuçlarına göre sig. (anlamlılık) değeri 0.651 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuçlara göre $0.651 > 0.05$ olduğu için karşılaştırılan sınıfların ortalamaları arasında anlamlı bir fark olmadığı tespit edilmiştir. Yani muhasebenin temel ilkelerinden sır saklama ve güvenilirlik ilkesine ilişkin verilmiş yargılara öğrencilerin tutumları, sınıflar arası bir farklılık göstermemektedir.

Tablo-41: “Bir Muhasebeci Tuttuğu Kayıtları Doğru ve Tam Olarak Açıklamalıdır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Kesinlikle Katılıyorum	256	64,0	64,0
Katılıyorum	90	22,5	86,5
Kısmen Katılıyorum	40	10,0	96,5
Katılmıyorum	3	0,8	97,3
Kesinlikle Katılmıyorum	11	2,7	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmada yer alan öğrencilere “Bir muhasebeci tuttuğu kayıtları doğru ve tam olarak açıklaması gerekir” yargısı yöneltmiş ve öğrencilerin %64’ü buna kesinlikle katıldıklarını belirtirken, %22.5’i katılıyorum, %10’u bu yargıya kısmen katılıyorum, %3.5’i bu yargıya katılmıyorum veya kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermiştir.

Tablo-42: “Bir Muhasebeci Görevini Yasalara, Teknik Standartlara Uygun Olarak Yerine Getirmelidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Kesinlikle Katılıyorum	219	54,8	54,8
Katılıyorum	139	34,7	89,5
Kısmen Katılıyorum	25	6,3	95,8
Katılmıyorum	7	1,7	97,5
Kesinlikle Katılmıyorum	10	2,5	100,0
Toplam	400	100,0	

Öğrencilere, “Bir muhasebeci mesleki görevlerini, ilgili meslek yasaları, düzenlemeleri ve teknik standartları dikkate alarak yerine getirmelidir” cümlesi verilmiş ve öğrencilerin %54.8’i bu yargıya kesinlikle katılıyorum yanıtını verirken,

%34.7'si katılıyorum, %6.3'ü kısmen katılıyorum, %4.2'si ise bu yargıya katılmıyorum veya kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermiştir.

Tablo-43: “Bir İşletmenin Muhasebe Bilgileri Mali Müşavirler Tarafından Denetlenmelidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Kesinlikle Katılıyorum	154	38,5	38,5
Katılıyorum	151	37,8	76,3
Kısmen Katılıyorum	63	15,7	92,0
Katılmıyorum	16	4,0	96,0
Kesinlikle Katılmıyorum	16	4,0	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmada yer alan öğrencilere “Bir işletmenin muhasebesine ait tutulan defterler bir Mali Müşavir ya da Yeminli Mali Müşavir tarafından periyodik olarak kontrol edilmelidir ve denetlenmelidir” şeklinde bir yargı yöneltilmiş ve buna öğrencilerin %38.5'i kesinlikle katıldıklarını belirtirken, %37.8'i katıldıklarını, %15.7'si kısmen katıldıklarını, %8'i ise katılmadıklarını veya kesinlikle katılmadıklarını belirtmişlerdir.

Tablo-44: “Muhasebe Defter ve Kayıtları Dış Denetimden Geçirilmelidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Kesinlikle Katılıyorum	133	33,3	33,3
Katılıyorum	160	40,0	73,3
Kısmen Katılıyorum	69	17,2	90,5
Katılmıyorum	22	5,5	96,0
Kesinlikle Katılmıyorum	16	4,0	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılanlara “Bir işletmenin muhasebe defter ve kayıtlarının periyodik olarak dış denetimden geçirilmesi gerekmektedir” şeklinde verilen yargıya öğrencilerin %40'ı katılıyorum şeklinde yanıt verirken, %33.3'ü kesinlikle katılıyorum, %17.2'si kısmen katılıyorum, %9.5'i katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermiştir.

Yukarıdaki frekans tablosunun sonuçları ile “Bir işletmenin muhasebesine ait tutulan defterlerin bir Mali Müşavir ya da Yeminli Mali Müşavir tarafından periyodik olarak kontrol edilmelidir ve denetlenmelidir” yargısının frekans tablosunun sonuçları birlikte değerlendirildiğinde her iki tabloda da öğrencilerin yaklaşık %40’ı bu yargılara katıldıklarını belirtmişlerdir. Bu anlamda her iki yargının da frekans tablosu sonuçları birbirini desteklemektedir.

Ankete katılan öğrencilerin muhasebenin temel ilkelerinden mesleki yeterlilik ve mesleki özen ilkesine karşı tutumlarını belirlemek amaçlı 4 yargı verilmiş ve bu yargılara öğrencilerin vermiş oldukları yanıtların sınıflara göre bir farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi ve farklılık var ise bunun hangi sınıflar arasında olduğunu belirlemesi amacıyla Varyans analizi yapılmıştır. Bu analizden elde edilen sonuçlar aşağıdaki tablolarda gösterilmektedir.

Tablo-45: Varyans Analizi (ANOVA) Tablosu

	<i>Karelerin Toplamı</i>	<i>Serbestlik Derecesi</i>	<i>Karelerin Ortalaması</i>	<i>F Değeri</i>	<i>Sig. (Anlamlılık Değeri)</i>
Sınıflar Arası	1,682	4	0,421	0,716	0,582
Sınıf İçi	232,177	395	0,588		
Toplam	233,859	399			

Öğrencilerin verdikleri yanıtlar arasında sınıflara göre farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapılan Varyans Analizi (One-way Anova testi) yapılmış ve bu analizin sonuçlarına göre sig. (anlamlılık) değeri 0.582 olarak bulunmuştur. $0.582 > 0.05$ olduğu için karşılaştırılan sınıfların ortalamaları arasında anlamlı bir fark olmadığı tespit edilmiştir. Yani muhasebenin temel ilkelerinden mesleki yeterlilik ve mesleki özen ilkesine ilişkin verilmiş yargılara öğrencilerin gösterdikleri tutumların, sınıflara göre bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir.

Tablo-46: “Muhasebe Meslek Etiği Eğitimi Üniversitelerde Zorunlu Olmalı mı?” Sorusuna Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Evet	320	80,0	80,0
Hayır	80	20,0	100,0
Toplam	400	100,0	

Yapılan araştırmada öğrencilere “Muğla Üniversitesi İşletme Bölümü’nde verilen muhasebe derslerinin zorunlu olması gerektiğini düşünüyor musunuz?” şeklinde bir soru yöneltilmiş, öğrencilerin %80’i evet zorunlu olmalı şeklinde yanıt verirken, %20’si hayır zorunlu olmamalı şeklinde yanıt vermiştir. Bu soru doğrultusunda İşletme Bölümü ders müfredatı incelendiğinde öğrencilerin muhasebeye ilişkin temel dersleri Genel Muhasebe, Envanter ve Bilanço, Maliyet Muhasebesi, Yönetim Muhasebesi, Maliyet Analizi ve Bütçeleme gibi dersler zorunlu olarak verilmekte olup uzmanlaşmaya yönelik Şirketler Muhasebesi, Enflasyon Muhasebesi, Finansal Tablolar Analizi, Finansal Yönetim gibi dersler seçmeli olarak verilmektedir. Böylelikle öğrencilerin muhasebe mesleğine ilişkin teorik anlamdaki eğitimleri sağlanmaktadır. Ancak muhasebe meslek etiğine yönelik bir ders verilmemekle birlikte verilen muhasebe dersleri içinde etik ve meslek ahlakı konuları üzerinde durulmaktadır. Bu soruya alınan cevaplar doğrultusunda iş etiğine yönelik olarak ders eksikliklerinin bulunduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Tablo-47: “Neden Muhasebe Meslek Etiği Dersleri Zorunlu Olmalıdır?” Sorusuna Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Tüm Muhasebeciler Sahip Olmalı	92	23,0	23,0
Tüm İşletmeciler Sahip Olmalı	83	20,8	43,8
Öneminin Artması	129	32,2	76,0
Yolsuzlukların Azalması	53	13,3	89,3
Fikrim Yok	43	10,8	100,0
Toplam	400	100,0	

Öğrencilere “Neden muhasebe meslek etiği dersleri üniversitenizde zorunlu olmalıdır?” şeklinde bir soru yöneltilmiş ve alınan cevaplar şu şekilde olmuştur.

Öğrencilerin %32.2'si muhasebe etiğinin daha da önemlisi meslek etiğinin iş dünyasındaki öneminin giderek artması meslek etiği derslerini zorunlu hale getirmiştir şeklinde yanıt verirlerken, %23'ü muhasebe etiğine muhasebe mesleğini yapmayı düşünenlerin ve tüm muhasebecilerin sahip olması gerektiğini düşündüklerini, %20.8'i muhasebe etiğine aslında tüm işletmecilerin sahip olması gerektiğinden bu derslerin zorunlu olması gerektiğini düşündüklerini, %13.8'i muhasebe meslek etiğinin şirketlerdeki yolsuzlukların en aza indirilmesinde en önemli faktör olduğu için dersler zorunlu olması gerektiğini düşündüklerini, %10.8'i bu konuyla ilgili fikirlerinin olmadığını belirtmişlerdir.

Tablo-48: “Muhasebe Meslek Etiği Eğitimi Nasıl Olmalıdır?” Sorusuna Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Dersler Konulmalı	109	27,3	27,3
Panel, Toplantı, Sempozyum Yapılmalı	120	30,0	57,3
Hizmet İçi Eğitim Kursları Verilmeli	107	26,7	84,0
Üniveristelerdeki Dersler Yeterlidir	12	3,0	87,0
Staj Daha Önemlidir	52	13,0	100,0
Toplam	400	100,0	

Yapılan araştırmaya katılan öğrencilere “Üniversitenizde verilen muhasebe meslek etiği eğitimi nasıl olmalıdır?” şeklinde bir soru yöneltilmiş ve bu soru doğrultusunda öğrencilerden şu yanıtlar alınmıştır. Öğrencilerin %30'u müfredatlara ek dersler eklenmeli ve bunların dışında panel, toplantı, sempozyumlarda gerekli eğitimler verilmelidir yanıtını verirken, %27.3'ü üniversitede verilen muhasebe derslerine ek olarak muhasebe meslek etiği dersleri konulmalı ve meslek etiği kuralları öğrencilere aktarılmalıdır şeklinde yanıt vermiş, %26.7'si TÜRMOB gibi meslek örgütleri tarafından üniversitelerde ek hizmet içi eğitim kursları verilmeli şeklinde yanıt verirlerken, %13'ü üniversitede verilen muhasebe meslek etiği derslerinin aslında etik eğitimi için önemli olmadığını, en iyi etik eğitiminin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir adayı iken meslek stajı esnasında alınabileceği yanıtını vermişler, %3'ü ise üniversitede verilen muhasebe derslerinin meslek etiğinin gelişmesi açısından yeterli olduğu yanıtını vermişlerdir.

Tablo-49: “Üniversitelerde Verilen Muhasebe Eğitimi Piyasayı Yeterli Düzeyde Takip Etmediğini Düşünüyorum. Çünkü;” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Güncel Örnekler Verilmeli	78	19,5	19,5
Staj Yok	122	30,5	50,0
Ders Müfredatları Yetersiz	129	32,3	82,3
Öğretim Üyesi Yetersiz	15	3,7	86,0
Muhasebe Ders Saatleri Yetersiz	56	14,0	100,0
Toplam	400	100,0	

Çalışmada öğrencilere üniversitede verilen muhasebe eğitiminin yeterliliğini daha iyi anlayabilmek amacıyla “Üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin piyasa koşullarındaki gelişmeleri yeterli düzeyde takip etmediğini düşünüyorum” şeklinde olumsuz bir yargı cümlesi verilmiş ve bunun nedenlerini belirtmeleri istenmiştir. Buna göre öğrencilerin %32.3’ü muhasebe ders müfredatlarının piyasa koşullarındaki gelişmelere bağlantılı olmadığını ve derslerde anlatılanların uygulamada yetersiz olduğu yanıtını vermişken, %30.5’i Muğla Üniversitesi’nde staj uygulamasının bulunmaması nedeniyle piyasa koşullarının takip edilmediğini düşündüklerini belirtmişler, %19.5’i Muğla Üniversitesi’nde verilen muhasebe derslerinin güncel örnek uygulamalarla desteklenmediğini düşündüklerini belirtmişlerken, %14’ü üniversitede verilen muhasebe ders saatlerinin yetersiz olması nedeniyle teorik bilgiden uygulamaya geçişin öğrencilere gerektiği şekilde anlatılamamasından dolayı piyasa koşullarını takip edilemediğini düşündüklerini belirtmiş, %3.7’si ise muhasebe derslerini yürüten öğretim üyelerinin konusunda yetersiz olması ve klasik muhasebe anlayışından ayrılmaması nedeniyle olduğunu düşünmektedirler.

Tablo-50: “Üniversitede Verilen Muhasebe Eğitimi Seminer ve Kurslarla Desteklenmeli mi? ” Sorusuna Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Evet	356	89,0	89,0
Hayır	44	11,0	100,0
Toplam	400	100,0	

Yapılan araştırmada öğrencilere “Muhasebe meslek elemanlarının etik değerlerinin oluşturulmasında üniversitede verilen eğitim dışında seminer, kurs ve konferanslarla desteklenmesine gerek var mıdır?” şeklinde soru yöneltilmiş olup bu soruya öğrencilerin %89’u evet gerek vardır şeklinde yanıt verirken, %11’i hayır gerek yoktur şeklinde yanıt vermiştir.

Tablo-51: “Üniversitenizde Muhasebe Etiği İle İlgili Eğitim Çalışması Yapıldı mı?” Sorusuna Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Yapıldı-Katıldım	34	8,5	8,5
Yapıldı-Katılmadım	83	20,8	29,3
Yapılmadı	283	70,7	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmada yer alan öğrencilere “Muğla Üniversitesi’nde muhasebe meslek etiği ile ilgili bir eğitim çalışması yapıldı mı?” şeklinde bir soru yöneltilmiştir. Bu soruya öğrencilerin %70.7’si yapılmadı şeklinde yanıt verirken, %20.8’i yapıldı-katılmadım, %8.5’i ise yapıldı- katıldım yanıtını vermiştir. Muğla Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü 2004 yılında 24. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu’nu düzenlemiştir; ancak İşletme Bölümü öğrencilerinin bu sempozyumdan haberi olmayışı veya haberi olan öğrencilerden sempozyuma katılanların yüzdesinin düşük oluşu yapılan sempozyumun öğrenciler açısından pek de yararlı olmadığı sonucunu göstermektedir.

Yapılan araştırmada öğrencilere muhasebe meslek etiği ile ilgili olarak çeşitli yargılar verilmiş ve bu yargılara bağlı olarak doğru, yanlış ve fikrim yok şeklinde düşüncelerini belirtmeleri istenmiştir. Bu yanıtlar doğrultusunda elde edilen frekans tabloları aşağıdaki gibidir:

**Tablo-52: “En iyi Muhasebeci Bilanço Makyajı Yapan Muhasebecidir”
Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu**

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Doğru	102	25,5	25,5
Yanlış	233	58,3	83,8
Fikrim Yok	65	16,2	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılanlara “En iyi muhasebeci gerektiği durumlarda işletmenin mali tablolarına özellikle bilançosunda bilanço makyajı yapabilen muhasebecidir” şeklinde bir yargı yöneltilmiş ve bu yargıya öğrencilerin %58.3’ü yanlış şekilde yanıt verirken, %25.5’i doğru, %16.2’si ise fikrim yok şeklinde yanıt vermiştir.

Tablo-53: “En İyi Muhasebeci Dürüst Olan Muhasebecidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Doğru	345	86,3	86,3
Yanlış	25	6,2	92,5
Fikrim Yok	30	7,5	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilere “En iyi muhasebeci mesleğinin gerektirdiği ölçüde dürüst davranabilen muhasebecidir” şeklinde verilen yargıya öğrencilerin %86.3’ü doğru yanıtını verirken, %7.5’i fikrim yok şeklinde yanıt belirtmiş, %6.2’si ise yanlış şekilde yanıt vererek bu yargıya katılmadığını belirtmiştir.

Tablo-54: “En İyi Muhasebeci Tarafsız Davranan Muhasebecidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Doğru	347	86,8	86,8
Yanlış	21	5,2	92,0
Fikrim Yok	32	8,0	100,0
Toplam	400	100,0	

Ankete katılan öğrencilere “En iyi muhasebeci mesleğinin gerektirdiği ölçüde tarafsız davranabilen muhasebecidir” şeklinde verilen yargıyla ilgili düşünceleri sorulduğunda %86.8’i bunu doğru bulduğunu belirtirken, %8’i bu yargıyla ilgili fikrim yok şeklinde yanıt vermiş, geriye kalan %5.2’si ise bu yargıyı yanlış bulduklarını belirtmişlerdir.

Tablo-55: “En İyi Muhasebeci Sır Saklayabilmesini Becerebilen Muhasebecidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Doğru	335	83,8	83,8
Yanlış	32	8,0	91,8
Fikrim Yok	33	8,2	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilere “En iyi muhasebeci mesleğinin gerektirdiği ölçüde sır saklamasını becerebilen muhasebecidir” şeklinde verilen yargıya öğrencilerin %83.8’i doğru şeklinde yanıt verirken, %8’i bu yargıyı yanlış bulduğunu belirtmiş, %8.2’si ise bu yargıyla ilgili olarak fikrim yok şeklinde yanıt vermiştir.

Tablo-56: “En İyi Muhasebeci Yeterli Mesleki Bilgiye Sahip Olan Muhasebecidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Doğru	332	83,0	83,0
Yanlış	38	9,5	92,5
Fikrim Yok	30	7,5	100,0
Toplam	400	100,0	

Ankete katılan öğrencilere “En iyi muhasebeci mesleğinin gerektirdiği ölçüde mesleki bilgi ve yeterliliğe sahip olan muhasebecidir” şeklinde yargı verilmiş ve öğrencilerin %83’ü bunu doğru bulduklarını belirtirlerken, %9.5’i yanlış bulduklarını belirtmiş, %7.5’i ise bu yargıyla ilgili fikrim yok şeklinde yanıt vermiştir.

Tablo-57: “En İyi Muhasebeci Her Türlü Bilgiyi Kamuya Açıklayan Muhasebecidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Doğru	267	66,8	66,8
Yanlış	72	18,0	84,8
Fikrim Yok	61	15,2	100,0
Toplam	400	100,0	

Anket uygulamasına katılan öğrencilere “En iyi muhasebeci mesleğinin gerektirdiği ölçüde ve yasal sınırlar içinde her türlü bilgiyi kamuya açıklayabilen muhasebecidir” şeklinde bir yargı verilmiş ve buna yönelik olarak öğrencilerin %66.8’i bu yargıya doğru bulduklarını belirtirken, %18’i yanlış bulduklarını belirtmiş olup, %15.2’si ise bu yargıyla ilgili fikrim yok şeklinde yanıt vermiştir.

Tablo-58: “En İyi Muhasebeci Menfaat Çatışmalarından Kaçınan Muhasebecidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Doğru	324	81,0	81,0
Yanlış	32	8,0	89,0
Fikrim Yok	44	11,0	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilere “En iyi muhasebeci menfaat çatışmalarından kaçınan muhasebecidir” şeklinde verilen yargıya, öğrencilerin %81’i bu yargıyı doğru bulduklarını belirtirken, %11’i fikrim yok şeklinde yanıt vermiş, %8’i ise bu yargıyı yanlış bulduklarını belirtmiştir.

Tablo-59: “En İyi Muhasebeci Yasalara Uygun Davranan Muhasebecidir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Doğru	342	85,5	85,5
Yanlış	25	6,3	91,8
Fikrim Yok	33	8,2	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılanlara “En iyi muhasebeci yaptığı tüm işlemlerde yasal/hukuki yolları kullanan muhasebecidir” şeklinde yargı verilmiş ve öğrencilerin %85.5’i doğru bulduklarını belirtirken, %8.2’si bu yargıyla ilgili fikrim yok şeklinde yanıt vermiş, %6.3’ü ise bu yargıyı yanlış bulduklarını belirtmiştir. Bu da bize muhasebe mesleğini seçmeyi düşünen öğrenciler açısından yasalara bağlılığın ne derece önemli olduğu bilincinin yerleştiğini göstermektedir.

Tablo-60: “En İyi Muhasebeci Finansal Tablolarda Oynama Yapmayandır”

Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Doğru	287	71,8	71,8
Yanlış	68	17,0	88,8
Fikrim Yok	45	11,2	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılanların “En iyi muhasebeci müşteri çıkarları doğrultusunda finansal tablolarda oynama yapmaktan kaçınan muhasebecidir” yargısıyla ilgili düşündükleri sorulmuş ve öğrencilerin %71.8’i bu yargının doğru olduğunu belirtmiştir. Ankete katılan öğrencilere yukarıda da frekans tablosu verilerek açıklanan “En iyi muhasebeci gerektiği durumlarda bilanço makyajı yapabilen muhasebecidir” şeklinde verilen yargıyla paralel olarak yorumlandığında bu yargıya öğrencilerin %58.3’ü yanlış şeklinde cevap vermişlerdi. Bu da verilen cevapların kendi içinde tutarlı olduğunu ve bir muhasebecinin finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapmaması gerektiğinin muhasebe meslek etiği açısından önemli olduğu bilincinin öğrencilere eğitim sürecinde verildiğini göstermektedir.

Tablo-61: “En İyi Muhasebeci İçin Yasal Olan Aynı Zamanda Ahlaki Olandır”

Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Doğru	283	70,8	70,8
Yanlış	54	13,5	84,3
Fikrim Yok	63	15,7	100,0
Toplam	400	100,0	

Ankete katılan öğrencilere “En iyi muhasebeci için yasal olan her davranış aynı zamanda ahlaki bir davranıştır” şeklinde bir yargı verilmiş ve bunla ilgili öğrencilerin verdikleri yanıtlar ise şöyle olmuştur. Öğrencilerin %70.8’i doğru şeklinde yanıt verirken, %15.7’si fikrim yok şeklinde yanıt vermiş, %13.5’i ise bu yargıyı yanlış bulduğunu belirtmiştir. Bu sonuçlardan da öğrencilerin muhasebe meslek etiğini aslında muhasebeyi düzenleyen temel yasa, yönetmelik ve düzenlemelere bağlılık olarak gördüklerinin açık bir göstergesidir.

Tablo-62: “Bir Muhasebeci Faaliyetlerine Etki Etmedikçe Hediye, İltifat vb. Kabul Edebilir” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Doğru	212	53,0	53,0
Yanlış	99	24,8	77,8
Fikrim Yok	89	22,3	100,0
Toplam	400	100,0	

Yapılan ankette öğrencilere “Bir muhasebecinin faaliyetlerine etki etmedikçe herhangi bir hediye, iltifat vb. kabul etmesinde herhangi bir sakınca bulunmamaktadır” şeklinde bir yargı yöneltilmiş ve öğrencilerin %53’ü doğru şeklinde yanıt verirken, %24.8’i yanlış yanıtını vermiş, %22.3’ü ise fikrim yok şeklinde yanıt vermiştir.

Tablo-63: “Muhasebe Meslek Etiği Meslekte Artarsa Dış Denetim Azalır” Yargısına Verilen Yanıtlara Ait Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Kesinlikle Katılıyorum	16	4,0	4,0
Katılıyorum	67	16,7	20,7
Kısmen Katılıyorum	164	41,0	61,7
Katılmıyorum	122	30,5	92,2
Kesinlikle Katılmıyorum	31	7,8	100,0
Toplam	400	100,0	

Araştırmaya katılan öğrencilere “Muhasebe meslek etiği kavramının yeni muhasebe standartlarındaki düzenlemelerle birlikte muhasebe mesleğinde giderek yaygınlaşması ile buna bağlı olarak dış (bağımsız) denetimini azaltacaktır” şeklinde bir yargı cümlesi yöneltilmiş ve bununla ilgili olarak öğrencilerin yanıtları şu şekilde

olmuştur. Öğrencilerin %41'i bu görüşe kısmen katılıyorum şeklinde yanıt verirken, %38.3'ü katılmıyorum şeklinde yanıt vererek dış denetimin aslında ne kadar önemli olduğu görüşünü savunduklarını belirtmişler, %20.7'si ise bu yargıya katılıyorum şeklinde yanıt vermiştir.

Araştırmada öğrencilerin muhasebe mesleği, muhasebe meslek etiği ve bir muhasebecide olması gereken temel özelliklerle ilgili çeşitli sorular yöneltildikten sonra örnek olaylar verilerek, öğrencilerin örnek olaylardaki senaryoların içindeki durumlara kendilerini koyarak karar vermeleri istenmiştir. Bunun sonucunda elde edilen frekans tabloları ve Ki-Kare analizi sonuçları aşağıdaki gibi olmuştur:

Örnek Olay 1

Araştırmaya katılan öğrencilere, “Kendinizi bir Yeminli Mali Müşavir olarak düşünün ve yapmakta olduğunuz denetim faaliyetleri sırasında işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetim standartlarına uygun olmadığını gördünüz, böyle bir durumla karşılaştığınızda nasıl davranırdınız?” şeklinde bir örnek olay verilmiştir. Bu örnek olay karşısında öğrencilerin verdikleri yanıtlar sonucu elde edilen frekans tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo-64: Örnek Olay 1'e Verilen Yanıtlara İlişkin Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Uygun Değildir Raporu Veririm	75	18,8	18,8
Uygundur Raporu Veririm	15	3,7	22,5
Düzeltilme İsterim ve Olumlu Görüş Belirtirim	135	33,8	56,3
Olumsuz Görüş Bildirim	36	9,0	65,3
Görüş Bildirmem	12	3,0	68,3
Hatalarının Düzeltilmesini İsterim	127	31,7	100,0
Toplam	400	100,0	

Öğrencilerin %33.8'i ilgili işletmeden finansal tablolardaki hataların düzeltilmesini isterim ve hatalar düzeltildikten sonra işletme ile ilgili bağımsız denetim standartlarına uygundur raporunu veririm şeklinde yanıt verirken, %31.7'si bağımsız denetim standartlarına uygun değildir raporu veririm ve daha sonra da hataların düzeltilmesini isterim şeklinde yanıt vermiştir. %18.8'i işletme ile ilgili

bağımsız denetim standartlarına uygun değildir raporu veririm yanıtını vermişken, %9'u finansal tablolardaki hataları gösteren görüş bildiririm ve bu tablolardaki hataların düzeltilmesini istemem ve aynı zamanda raporumda işletme için olumsuz görüş bildiririm şeklinde yanıt vermiştir. Öğrencilerin %3.7'si bağımsız denetim standartlarına uygundur raporu veririm ve hataları görmezden gelirim şeklinde yanıt verirken, %3'ü böyle bir durumda görüş bildirmekten kaçınıyorum ve böyle bir sorumluluğu üzerime almam şeklinde yanıt vermiştir. Öğrencilerin verdikleri yanıtlar doğrultusunda ankete katılan öğrencilerin %65.6'sı işletmenin hatalarını düzeltilmesini istemekte ve hatalara göz yummamaktadır. Bu da öğrencilerin muhasebe meslek etiğinin tarafsızlık ve belgelendirme ile sosyal sorumluluk ilkelerine uygun bir şekilde karar aldıklarını göstermektedir.

Tablo-65: Örnek Olay 1'e Verilen Yanıtların Sınıflara Göre Değerlendirilmesinde Ki- Kare Analizi Sonuçları

	<i>Sınıf</i>					<i>Toplam</i>
	<i>1.Sınıf</i>	<i>2.Sınıf</i>	<i>3.Sınıf</i>	<i>4.Sınıf</i>	<i>Beklemeli</i>	
Uygun Değildir Raporu Veririm	16	18	15	16	10	75
Uygun Raporu Veririm	4	6	0	5	0	15
Düzeltilme İsterim ve Olumlu Görüş Bildirimim	24	37	31	23	20	135
Olumsuz Görüş Bildirimim	8	3	10	12	3	36
Görüş Bildirmem	4	3	3	2	0	12
Hataların Düzeltilmesini İsterim	29	25	33	30	10	127
Toplam	85	92	92	88	43	400

Aynı örnek olaya verilen yanıtları sınıf bazında değerlendirdiğimizde ise yukarıdaki tablo elde edilmiştir. 1.sınıf öğrencilerinin %62.3'ü, 2. sınıf öğrencilerinin %67.3'ü, 3.sınıf öğrencilerinin %69.5'i, 4. sınıf öğrencilerinin %60.2'si, beklemeli öğrencilerin ise %69.7'si yapılan davranış karşısında işletmenin finansal tablolarını bağımsız denetim standartlarına uygun hale getirmelerini isteyecekleri yanıtını vermiştir. Bu durumda tüm öğrencilerin muhasebe meslek etiğinin tarafsızlık ve sosyal sorumluluk ilkelerine uygun olarak davrandıklarını, ancak 3.sınıf

öğrencilerinin ve beklemeli öğrencilerin etik ilkelere biraz daha duyarlı davrandıklarını görmekteyiz.

Muhasebe ve denetim alanında bir meslek sahibi olmak isteyenlerin mesleki deontolojik etik teorilerini öğrenmeleri gerekmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının beklenen standartlara uygun davranması ve deontolojik ilkelerin temelini oluşturan mesleki yeterliliğe uygun davranması gerekmektedir. Yukarıdaki örnek olayın sonuçlarında öğrencilerin %65.6'sı ilgili işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetim standartlarına uygun olmadığı görüşünü belirtmiştir. Bu anlamda öğrencilerin deontolojik teorilerden adalet teorisine uygun olarak karar verdikleri görülmektedir.

Örnek Olay 2

Ankete katılan öğrencilere şu örnek olay sunulmuştur: “Bir şirketin muhasebe departmanında muhasebeci olarak görev yaptığınızı düşünün. Şirketinize rakip olan başka bir firmadan size iyi bir teklif geldi ve çalıştığınız şirketten istifa ederek rakip olan diğer şirkette işe başladınız. Yeni şirketinizde daha başarılı olabilmek için deneyimlerinizin yanında eski şirkete ait bilgileri de kullanır mısınız?” Bu örnek olaya verilen yanıtlar doğrultusunda elde edilen frekans tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo-66: Örnek Olay 2'ye Verilen Yanıtlara İlişkin Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Evet	106	26,5	26,5
Hayır	294	73,5	100,0
Toplam	400	100,0	

Öğrencilerin %73.5'i hayır kullanmam şeklinde yanıt verirken, %26.5'i evet kullanım şeklinde yanıt vermiştir. Ankete katılan öğrencilerin yanıtları doğrultusunda bu örnek olayda, öğrencilerin muhasebe meslek etiğinin gizlilik ve sır saklama ilkesine uygun olarak karar verdikleri görülmektedir.

Tablo-67: Örnek Olay 2’ye Verilen Yanıtların Sınıflara Göre Değerlendirilmesinde Ki- Kare Analizi Sonuçları

	<i>Sınıf</i>					<i>Toplam</i>
	<i>1.Sınıf</i>	<i>2.Sınıf</i>	<i>3.Sınıf</i>	<i>4.Sınıf</i>	<i>Beklemeli</i>	
Evet	36	20	16	28	6	106
Hayır	49	72	76	60	37	294
Toplam	85	92	92	88	43	400

Frekans tablosu verilen örnek olayın yanıtlarını sınıf bazında değerlendirildiğinde ise şu sonuçlar elde edilmektedir. Örnek olayda vurgulanmak istenen muhasebe meslek etiğinin gizlilik ve sır saklama ilkesine 1. sınıf öğrencilerinin %57.6’sı, 2.sınıf öğrencilerinin %78.2’si, 3. sınıf öğrencilerinin %82.6’sı, 4.sınıf öğrencilerinin %68.1’i, beklemeli öğrencilerin ise %86’sı uygun yanıtlar vermişlerdir. Bu anlamda en fazla etik duyarlılık düzeyleri 3. sınıf öğrencilerde ve beklemeli öğrencilerde gözlemlenmiştir.

Bu örnek olayda öğrencilerin etik ikilem karşısında teolojik teorilerden bireyci yaklaşım mı yoksa faydacı yaklaşım mı ya da deontolojik teorilerden adaletçi yaklaşım mı yoksa ahlak ve haklar yaklaşımına mı bağlı kalarak hareket edecekleri gözlemlenmeye çalışılmıştır. Alınan yanıtlar doğrultusunda öğrencilerin %73.5’i kendi bireysel çıkarlarını ön planda tutarak karar verme yerine yasal düzenlemeler ve meslek ilkelerini göz önüne alarak adaletçi yaklaşıma göre karar vermişlerdir. Yalnız burada sadece adaletçi yaklaşım değil kişilerin irade, gizlilik, güvenlik ve yaşama haklarını ve özgürlüklerini temel alan haklar yaklaşımını da benimsediklerini görmekteyiz. Yani bu örnek olayın sonuçları bize öğrencilerin deontolojik teorilerin her iki yaklaşımından da yararlanarak hareket ettiklerini görülmektedir.

Örnek Olay 3

Araştırmaya katılan öğrencilere şu örnek olay sunulmuştur: “Kendinizi bir Mali Müşavir olarak düşünün. Mükellefinizin yaptığı bir satış işlemi sırasında kesmiş olduğu faturanın alt nüshası ile üst nüshasındaki rakamların birbirlerini tutmadıklarını tespit ettiniz. Böyle bir durumda kaldığınızda nasıl davranırsınız?”

Öğrencilerin bu örnek olaya verdikleri yanıtlar ve davranış biçimleri ise aşağıdaki gibi olmuştur:

Tablo-68: Örnek Olay 3'e Verilen Yanıtlara İlişkin Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Düzeltilmesini İsterim	335	83,8	83,8
Yaptığının Doğru Olduğunu Söylerim	13	3,2	87,0
Bu Hareketi Görmezden Gelirim	15	3,8	90,8
Bu Konuda Bilgilendirmem	28	7,0	97,8
Fikrim Yok	8	2,0	99,8
Mükellefimle İrtibatı Keserim	1	0,3	100,0
Toplam	400	100,0	

Öğrencilerin %83.8'i mükellefe faturanın alt ve üst nüshalarında aynı rakamların yazılması gerektiğini anlatır ve bunun düzeltilmesini isterim şeklinde yanıt vermiş, %7'si bu konuda mükellefimi bilgilendirmem fakat faturayı düzeltmesini isterim şeklinde yanıt vermiş, %3.8'i mükellefin bu hareketini görmezden gelirim şeklinde yanıtlarken, %3.2'si yaptığının doğru bir davranış olduğunu ve işletmenin vergisini düşürmekte yararlı olabileceğini söylerim şeklinde yanıt vermiş, %2'si bu önermeyle ilgili fikrim yok şeklinde yanıt vermiştir. Öğrencilerin cevapları doğrultusunda bu örnek olayda öğrencilerin muhasebe meslek etiğinin tam açıklama, dürüstlük ve tutarlılık ilkelerine uygun olarak davrandıkları görülmektedir.

Tablo-69: Örnek Olay 3'e Verilen Yanıtların Sınıflara Göre Değerlendirilmesinde Ki- Kare Analizi Sonuçları

	<i>Sınıf</i>					<i>Toplam</i>
	<i>1.Sınıf</i>	<i>2.Sınıf</i>	<i>3.Sınıf</i>	<i>4.Sınıf</i>	<i>Beklemeli</i>	
Düzeltilmesini İsterim	67	70	85	74	39	335
Yaptığının Doğru Olduğunu Söylerim	3	4	1	4	1	13
Bu Hareketi Görmezden Gelirim	2	4	2	4	3	15
Bu Konuda Bilgilendirmem	10	10	3	5	0	28
Fikrim Yok	2	4	1	1	0	8
Mükellefimle İrtibatı Keserim	1	0	0	0	0	1
Toplam	85	92	92	88	43	400

Aynı örnek olayın yanıtlarını sınıf bazında değerlendirdiğimizde ise şu yanıtlar elde edilmiştir: Öğrencilerin örnek olayda vurgulanmak istenen muhasebe meslek etiğinin tam açıklama, dürüstlük ve tutarlılık ilkelerine duyarlılık düzeylerinin yüzdeleri 1.sınıf öğrencilerinin %78.8, 2.sınıf öğrencilerinin %76, 3.sınıf öğrencilerinin %92, 4.sınıf öğrencilerinin %84, beklemler öğrencilerin ise %90.6 şeklinde olmuştur. Tüm öğrencilerin etik ilkelere duyarlılık düzeyleri fazla ancak 3. sınıf öğrencilerinin ve beklemler öğrencilerin daha fazla duyarlılık gösterdiği görülmektedir.

Bu örnek olayda da öğrencilerin %83.8'i ilgili işletmenin tutumunun yanlış olduğunu belirtmiş ve düzeltilmesini istemişlerdir. Burada öğrenciler kendilerini bir Mali Müşavir olarak görmüşler, faturanın alt ve üst nüshalarındaki rakamların birbirini tutmasının işletme için faydalı olabileceğini ancak bunun daha sonra ortaya çıkması halinde muhasebeci hem yasalara aykırı hareket etmiş olacağını hem de diğer mükelleflerinin gözünde ve toplumda prestijini kaybedebileceğini göz önüne almışlardır. Burada öğrenciler uzun sürede bu olayın kendilerine sağlayacağı en yüksek avantajı göz önüne alarak karar vermişler, yani teleolojik etik teorilerinden egoizm yaklaşımına göre hareket etmişlerdir.

Örnek Olay 4

Araştırmaya katılan öğrencilere şu önerme sunulmuştur: Kendinizi bir denetim şirketinde çalışan Mali Müşavir olarak düşünün. Satın alınabilecek bir şirketi incelemek amacıyla oluşturulan bir çalışma grubuna lider olarak seçildiniz. Bu grup 6 ay süresince hedef şirketi incelemiş ve inceleme sonunda hedef şirket çalışma grubunun belirlediği fiyattan satın alınmıştır. İnceleme dönemi boyunca ise hedef şirketin yardımcı denetçileriyle dostça ilişkiler kurmuşlardır. Bu doğrultuda öğrencilere iki soru yöneltilmiştir ve bu sorulara ilişkin frekans tabloları ve yorumlamalar aşağıda yer almaktadır.

Tablo-70: Örnek Olay 4 Birinci Soruya Verilen Yanıtlara İlişkin Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Evet	262	34,5	34,5
Hayır	138	65,5	100,0
Toplam	400	100,0	

Öğrencilere yukarıdaki önermeyle ilgili ilk olarak “Mali Müşavirin diğer şirketin muhasebecileri ile olan dostça ilişkilerinin doğru buluyor musunuz?” şeklinde bir soru yöneltilmiştir. Bu soruya öğrencilerin %34.5’i evet doğru buluyorum şeklinde yanıt verirken, %65.5’i hayır doğru bulmuyorum şeklinde yanıt vermişlerdir.

Tablo-71: Örnek Olay 4 İkinci Soruya Verilen Yanıtlara İlişkin Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Evet	259	64.8	64,8
Hayır	141	35,2	100,0
Toplam	400	100,0	

Öğrencilere ikinci olarak “Bu dostane ilişkilerin şirketin satın alımında etkili olduğunu düşünüyor musunuz?” şeklinde bir soru yöneltilmiş ve alınan yanıtlara

göre öğrencilerin %64.8'i evet etkili olmuştur şeklinde yanıt verirken, %35.2'si hayır etkili olmamıştır şeklinde yanıt vermiştir.

Tablo-72: Örnek Olay 4'e Verilen Yanıtların Sınıflara Göre Değerlendirilmesi

	<i>Sınıf</i>					<i>Toplam</i>
	<i>1.Sınıf</i>	<i>2.Sınıf</i>	<i>3.Sınıf</i>	<i>4.Sınıf</i>	<i>Beklemeli</i>	
Evet	52	62	63	58	27	259
Hayır	33	30	29	30	16	141
Toplam	85	92	92	88	43	400

Frekans tablosu verilerek açıklanan örnek olayın yanıtlarını sınıf bazında yorumladığımızda şu sonuçlar elde edilmiştir. Örnek olayda vurgulanan muhasebe meslek etiği ilkelerinden tarafsızlık ilkesi ve mesleki iletişimin her zaman belirli bir düzeyde kalması ile ilgili 1.sınıf öğrencilerinin %61.1'i, 2.sınıf öğrencilerinin %67.3'ü, 3. sınıf öğrencilerinin %68.4'ü, 4.sınıf öğrencilerinin %65.9'u, beklemeli öğrencilerin %62.7'si olumlu yanıt vermişlerdir.

Bu iki soruyu birlikte yorumladığımızda, öğrencilerin Mali Müşavir ile hedef şirketin muhasebecilerinin arasındaki dostluk ilişkilerinin şirket alımında etkili olabileceğini düşünmektedirler. Ayrıca öğrencilerin verdikleri bu yanıtlardan böyle bir durumda örnek olaydaki kişilerin aralarındaki kişisel ilişkilerin muhasebe meslek etiğinin tarafsızlık ilkesine aykırı olabileceği ve mesleki iletişimin her zaman belirli bir düzeyde kalması gerektiği söylenebilir.

Bu örnek olayda verilen durumlarda vurgulanmak istenen temel etik ilke tarafsızlık ilkesidir. Etik teorilerinden tarafsızlık, eşitlik ve adalet temeline dayalı etik teorisi ise deontolojik teorilerden adaletçi yaklaşımdır. Burada denetim firmasında çalışan denetçilerin kişisel çıkarlarından çok her iki firma için de yararlı olabilecek şekilde davranmaları beklenmektedir. Öğrencilerden alınan yanıtlar da örnek olayda vurgulanmak istenen etik ilkeyi destekleyici yöndedir.

Örnek Olay 5

Öğrencilere ankette sunulan bir diğer önerme ise şöyledir: “Kendinizi bir işletmenin muhasebe müdürü olarak düşünün. İşletmenin yapacağı uzun vadeli yatırım nedeniyle önemli bir kredi ihtiyacı doğmuş ve bu nedenle kredi alabilmek için işletmenin mali tablolarında gerçekte olması gerekenden farklı düzenlemeler yapması gerektiği ortaya çıkmıştır. Bu nedenle işletmenin geleceği açısından ve muhasebe meslek etiği açısından bir ikilem arasında kaldınız. Ne yaptınız?” Bu örnek olay önermesi karşısında öğrencilerin verdiği yanıtlar ve elde edilen frekans tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo-73: Örnek Olay 5’e Verilen Yanıtlara İlişkin Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Gerekli Düzenlemeleri Yapardım	84	21,0	21,0
İşletme Yönetimine Anlatırdım	161	40,3	61,3
Yöneticilerin İstekleri Doğrultusunda Karar Veririm	37	9,2	70,5
İşletme Çıkarları Doğrultusunda Karar Veririm	26	6,5	77,0
Yeni Bir Finansman Aracı Öneririm	92	23,0	100,0
Toplam	400	100,0	

Öğrencilerin %40.3’ü yasalar doğrultusunda karar verip bu durumdan kaçınırdım ve bu durumun tespiti halinde karşılaşılabilecek yasal sonuçları işletme yönetimine anlatırdım şeklinde yanıt verirken, %23’ü böyle bir durumun muhasebe meslek etiği açısından yanlış olduğunu işletme yöneticilerine anlatır ve işletmenin gerçek durumuna göre bir finansman aracı seçilmesini önerirdim şeklinde yanıt vermiş, %21’i muhasebe meslek mensupları bu ve buna benzer durumlarla karşılaşmaktadırlar ve ben bunu doğal karşılayarak gerekli düzenlemeleri yapardım şeklinde yanıt vermiş, %9.2’si tamamıyla işletme yöneticilerinin ve ortaklarının isteklerinin istekleri doğrultusunda karar verirdim şeklinde yanıt vermiş iken, %6.5’i ise işletme çıkarları doğrultusunda karar verip bu düzenlemeleri düşünmeden yerine getirirdim şeklinde yanıt vermiştir. Bu yanıtlar doğrultusunda, öğrencilerin %63.3’ü bu uygulamanın hem muhasebe meslek etiğinin yasalara bağlılık ilkesi açısından hem de yasal açıdan yanlış olduğunu düşünmektedirler.

Tablo-74: Örnek Olay 5'e Verilen Yanıtların Sınıflara Göre Değerlendirilmesinde Ki- Kare Analizi Sonuçları

	<i>Sınıf</i>					<i>Toplam</i>
	<i>1.Sınıf</i>	<i>2.Sınıf</i>	<i>3.Sınıf</i>	<i>4.Sınıf</i>	<i>Beklemeli</i>	
Gerekli Düzenlemeleri Yapardım	21	22	21	14	6	84
İşletme Yönetimine Anlatırım	35	34	38	36	18	161
Yöneticilerin İsteklerine Göre Karar Veririm	6	11	7	9	4	37
İşletme Çıkarları Doğrultusunda Karar Veririm	8	9	4	5	0	26
Yeni Bir Finansman Aracı Öneririm	15	16	22	24	15	92
Toplam	85	92	92	88	43	400

Aynı örnek olayın yanıtlarını sınıf bazında değerlendirdiğimizde 1.sınıf öğrencilerinin %58.8'i, 2.sınıf öğrencilerinin %54.3'ü, 3.sınıf öğrencilerinin %65.2'si, 4.sınıf öğrencilerinin %68.1'i, bekllemeli öğrencilerin %76.7'si uygulamanın hem yasal açıdan hem de muhasebe meslek etiği açısından yanlış olduğunu belirtmiştir. Bu örnek olaydaki yanıtlarda da 4.sınıf öğrencilerin ve bekllemeli öğrencilerin etik duyarlılık düzeylerinin daha fazla olduğu görülmektedir.

Yukarıdaki örnek olayda vurgulanmak istenen temel etik ilkeler, dürüstlük ve yasalara bağlılıktır. Öğrencilerin %63.3'ü örnek olaydaki uygulamanın meslek etiği ilkeleri açısından yanlış olduğunu belirtmesi öğrencilerin deontolojik teorilerden adaletçi yaklaşıma göre hareket ettiklerini göstermektedir.

Örnek Olay 6

Ankete katılan öğrencilere son olarak şu örnek olay verilmiş ve bu durumda karar vermeleri istenmiştir.

“Çağrı Esen, Gelincik Elektronik A.Ş.’nin muhasebe müdürüdür. Şirketin her ay sonunda toplanan yönetim kurulu toplantısında, beklenen satış tahminlerinin gerçekleştirilemediği ve satışlarda meydana gelen bu azalış yüzünden ek işletme sermayesine ihtiyaç duyulduğu ortaya çıkmıştır. Bu durumu öğrenen muhasebe müdürü Çağrı Esen, şirketin genel müdürüne daha fazla kredi alınıp borçlanmaya gidilse bile yine de şirketin işletme sermayesinin artmayacağını açıklamıştır. Ancak genel müdür, Çağrı Esen’e şirketin şüpheli ticari alacaklarını tekrar gözden geçirmesini ve bu kalemlerde gerekli düzeltmenin yapılarak şirketin vadeli alacaklarının bir kısmının peşin olarak gösterilmesini böylece nakit girişlerinde artış meydana getirilerek işletme sermayesinin de düzeltilebileceğini söylemiştir. Çağrı Esen bu durumun muhasebe kalemlerinde değişiklik anlamına geldiğini ve muhasebe ilkeleri açısından değerlendirildiğinde yanlış bir davranış olduğunu genel müdüre belirtmiştir. Ancak Çağrı Esen sonuçta o şirkette çalışan bir personeldir ve patronunu istediği şekilde davranmak zorundadır. Çağrı Esen muhasebe kalemlerinde gerekli düzenlemeyi yapar ve şirketin işletme sermayesi ihtiyacını bu şekilde giderir. Çağrı Esen’in bu davranışını muhasebe meslek etiği açısından değerlendiriniz.”

Bu örnek olaya öğrencilerin verdiği cevaplar doğrultusunda bir genelleme yapılmış ve şu sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo-75: Örnek Olay 6'ya Verilen Yanıtlara İlişkin Frekans Tablosu

	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Toplam Yüzde</i>
Yanıt Yok	93	23,3	23,3
Asla Etiğe Aykırı Davranışta Bulunmamalıdır	64	16,0	39,3
Etiksel Açıdan Yanlış İşletme İçin Doğrudur	65	16,2	55,5
Etiksel Açıdan Doğru, Çünkü Sadece Bir Çalışandır	77	19,3	74,8
Etiksel Açıdan Yanlış Ama Yapmak Zorunda Kalmıştır	98	24,5	99,3
Genel Müdürü Uyarması Bile Etiksel Açıdan Doğrudur	3	0,8	100,0
Toplam	400	100,0	

Öğrencilerin %24.5'i muhasebe müdürünün bu davranışını muhasebe meslek etiği açısından yanlış bulduğunu fakat o işletmede çalışan bir personel olduğu için yapmak zorunda kaldığını belirtmiş olup, %19.3'ü bu davranışın muhasebe meslek etiği açısından doğru olduğunu çünkü işletme sahibinin ve işletmenin geleceğinin daha önemli olduğunu belirtmiş, %16.2'si bu davranışın muhasebe meslek etiği açısından yanlış ancak işletmenin sürekliliği açısından doğru olduğunu belirtmiş, %16'sı ne olursa olsun muhasebe müdürünün asla muhasebe meslek etiğine aykırı bir davranışta bulunmaması gerekirdi şeklinde yanıt vermiş, %23.3'ü ise bu örnek olayla ilgili fikir belirtmemiştir. Verilen yanıtlar doğrultusunda öğrencilerin %56.8'i genel anlamda muhasebe müdürünün bu davranışını muhasebe meslek etiğine aykırı bulduğunu belirtmiştir.

Tablo-76: Örnek Olay 6'ya Verilen Yanıtların Sınıflara Göre Değerlendirilmesinde Ki- Kare Analizi Sonuçları

	<i>Sınıf</i>					<i>Toplam</i>
	<i>1.Sınıf</i>	<i>2.Sınıf</i>	<i>3.Sınıf</i>	<i>4.Sınıf</i>	<i>Beklemeli</i>	
Yanıt Yok	21	25	20	18	9	93
Asla Etiğe Aykırı Davranışta Bulunmamalıdır	12	6	9	27	10	64
Etiksel Açıdan Yanlış İşletme İçin Doğrudur.	12	29	14	9	1	65
Etiksel Açıdan Doğru, Çünkü Sadece Bir Çalışandır	19	11	16	20	11	77
Etiksel Açıdan Yanlış Ama Yapmak Zorunda Kalmıştır	21	21	33	14	9	98
Genel Müdürü Uyarması Bile Etiksel Açıdan Doğrudur	0	0	0	0	3	3
Toplam	85	92	92	88	43	400

Ankette yer alan bu son örnek olaya ilişkin verilen yanıtları sınıf bazında değerlendirdiğimizde; 1. sınıf öğrencilerinin %52.9'u, 2.sınıf öğrencilerinin %60.8'i, 3.sınıf öğrencilerinin %60.8'i, 4.sınıf öğrencilerinin %56.8'i, beklemeli öğrencilerin ise %46.5'i muhasebe müdürünün davranışını etik açıdan yanlış bulmuştur. Tüm öğrencilerin etik duyarlılık düzeyleri yüksek ancak bu örnek olayda 3. sınıf ve 4. sınıf öğrencilerinin daha fazla duyarlılık gösterdikleri görülmektedir.

Bu örnek olayda öğrenciler muhasebe müdürünün yaptığı davranışı muhasebe meslek etiği açısından yanlış ama işletmenin sürekliliği açısından doğru bulmaktadırlar. Burada öğrenciler teleolojik teorilerden egoizm yaklaşımına göre karar vermişlerdir. Çünkü öğrenciler, bu davranışın meslek etiği açısından yanlış olmasına rağmen muhasebe müdürünün işletmenin bir çalışanı olması ve işinden olmaması için kendini düşünerek hareket etmek durumunda kaldığını dolayısıyla bu anlamda haklı olduğunu düşünmektedirler.

SONUÇ

Küreselleşme eğilimlerindeki artış ve ekonomik şartların hızla değişerek gelişmesi ile ekonomik faaliyetler daha da karmaşık bir hale gelmiştir. İş dünyasında ortaya çıkan bu karmaşık faaliyetler içinde sağlıklı işletmelerin oluşturulması için bu alanda etik ile ilgili sistematik çalışmaların yapılması gerekmektedir. Çünkü bir meslek dalına ilişkin etik kuralların belirlenerek yazılı hale getirilmesi ve bu kurallara uyulmasının sağlanması hem o meslek mensuplarına güven açısından hem de iş hayatının temelini oluşturan karşılıklı güven açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle günümüz iş dünyasının en önemli kavramları, iş etiği kavramı ve meslek etiği kavramı olmuştur.

Literatürde ortak bir etik tanımı bulmak pek mümkün değildir. Ancak en genel anlamıyla etik, neyin iyi ve doğru, neyin kötü ve yanlış olduğunu araştıran bir felsefe dalı olarak tanımlanabilir. Bu tanım doğrultusunda etik ve ahlak kavramları ilişkilendirildiğinde, etiğin bir ahlak felsefesi olduğu söylenebilmektedir. Genel etik tanımından yola çıkılarak da meslek etiği, çalışma etiği ve işletmecilik etiğini içinde barındıran iş etiği kavramına ulaşılmaktadır.

Belirli bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturduğu ve meslek mensuplarını belirli kurallara uygun davranmaya yönelttiği ilkeler bütünü olarak ifade edilen meslek etiğinin, sonuçları itibarıyla toplumun tüm kesimlerini etkileyebilecek düzeyde olan muhasebe mesleğinden de ayrı tutulması mümkün değildir. Muhasebe meslek etiğinin oluşturulması için meslek örgütlerince çeşitli düzenlemeler yapılsa da bu değerlerin meslek mensuplarına aşılması profesyonel meslek hayatına girmeden yapılmalıdır. Yani bu değerler meslek adaylarına daha eğitim aşamasında verilmelidir. Bu nokta da muhasebe eğitimi ve muhasebe meslek etiği eğitimi ön plana çıkmaktadır.

Muhasebe eğitimi, toplumun değer yargılarının ağır bastığı karmaşık bir yapıda sürdürülmektedir. Bu eğitim sürecinde oluşturulmaya çalışılan veya oluşturulması hedeflenen, bireyin kendini kontrol altında tutmasını sağlayan sosyal kontrol mekanizmasıdır. Bu nedenle de muhasebe etik eğitiminin temelini, bireysel etik yeteneklerinin nasıl arttırılacağı sorunu oluşturmaktadır. Öğrencilerin muhasebe

mesleğini yerine getirirken karşılaştıkları spesifik etik ikilemlerin çözümünde kendi ahlaki kabiliyetlerinin yanında muhasebe etik eğitimi de kullanmaları gerekmektedir. Bu anlamda muhasebe etik eğitimi; öğrencilerin etiksel değerlerini geliştirmek ve etiksel açıdan düşünmelerini yansıtabilmek için bir araç olarak ifade edilebilir.

Bunun yanında, muhasebe eğitimi ve muhasebe meslek etiği eğitiminin sağlanmasında kullanılan yansıtıcı ve modern öğrenme teknikleri, öğrencilerin muhasebe mesleğini yerine getirirken karşılaşılabilecekleri etik ikilemleri eğitim sürecinde çözümlenmelerini ve bu sorunlar üzerinde düşünebilme yeteneklerini geliştirmeleri açısından önem taşımaktadır.

Bu bağlamda, muhasebe eğitiminin ve muhasebe etik eğitiminin muhasebeci adaylarına verilmesinde en büyük sorumluluğu eğitim kurumlarının taşıdığı bilincinden yola çıkılarak, çalışmanın temel amacını, muhasebe meslek mensubu olmak isteyen öğrencilerin etik değer anlayışlarının belirlenmesi ve etik ilkelere duyarlılık düzeylerinin ölçülmesi oluşturmuştur.

Çalışmanın amacına yönelik yapılan anket çalışmasının verileri yukarıda çeşitli analizlere tabi tutularak tablolar halinde sunulmuştur. Bu çerçevede, çalışmada elde edilen anket sonuçlarına ilişkin değerlendirmeler ve öneriler ise aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Öğrencilere yöneltilen muhasebe meslek etiği ve iş etiği ile ilgili genel sorulara verdikleri yanıtlardan da görülebileceği gibi, lisans eğitimleri süresince etik eğitimi ile ilgili yeterli eğitimi almadıkları, ancak genel etik ilkelerle ilgili fikir sahibi oldukları anlaşılmaktadır. Bu anlamda muhasebe meslek etiği bilincinin öğrencilerde var olduğu ancak eğitimle tam olarak desteklenemediği söylenebilir.
- Öğrencilerin, meslek etiğinin oluşmasında ve gelişmesinde etkili olan unsurları sıralamaları istendiğinde, ilk sıraya eğitimi yerleştirmeleri, muhasebe meslek etiği değerlerinin oluşmasında ve gelişmesinde muhasebe eğitiminin temel belirleyici unsur olduğunu ortaya çıkarmıştır. Yine verilen yanıtlarda ikinci sırada yer alan aile unsuru ise, etik

değerlerin aslında temelde toplumda var olan ahlaki değerlerle oluşmaya başladığını göstermektedir. Ailede başlayan etik değer eğitiminin yüksek öğretim kurumlarınca verilecek meslek etiği eğitimiyle desteklenebilecektir.

- Araştırmada yer alan öğrencilerin bir muhasebecide bulunması gereken temel 6 ilkeyi önem derecesine göre sıralamaları istenildiğinde öğrenciler, mesleki özen ve mesleki yeterlilik ilkesini ilk sıraya yerleştirmişlerdir. Bu anlamda mesleki yeterliliğin kazanılabilmesi için mesleki eğitimin ne kadar önemli olduğu bir kez daha ortaya çıkmıştır. Bu yanıtlar sınıf bazında değerlendirildiğinde ise, 3. ve 4. sınıf öğrencilerinin daha ağırlıklı olarak mesleki özen ve mesleki yeterlilik ilkesini birinci sıraya yerleştirildikleri görülmüştür.
- Yine araştırmada öğrencilerin meslek etiğine duyarlı bir muhasebecide bulunması gereken mesleki etik değerleri önem derecesine göre sıralamaları istendiğinde, dürüstlük ilkesinin ilk sırada yer aldığı görülmüş, bunu mesleki bilgi ve tecrübe ikinci sırada, iş ahlakı üçüncü sırada izlemiştir. Bu da öğrencilerin muhasebe meslek etiği ile dürüstlüğü ve iş ahlakını aynı çerçevede gördüklerini göstermektedir. Çünkü muhasebe meslek etiğinin temelinde etiksel değerler yatmaktadır. Bu durum sınıf bazında değerlendirildiğinde ise, sınıflar arası çok büyük farklılıklara rastlanmamıştır.
- Araştırmada yer alan öğrencilerden muhasebenin temel kavramlarını önem derecesine göre sıralamaları istenildiğinde, en önemli kavramın sosyal sorumluluk olması, muhasebe meslek etiğinin sosyal sorumluluk anlayışından yola çıkılarak oluştuğunu göstermektedir. Bu yanıtlar sınıf bazında değerlendirildiğinde ise, sınıflar arası çok büyük farklılıklara rastlanmamıştır.
- Araştırmaya katılan öğrencilere “En iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebecidir” şeklinde bir yargı cümlesi verilmiş ve bununla ilgili düşünceleri öğrenilmeye çalışılmıştır. Bunun sonucunda, öğrencilerin büyük bir kısmı bunun hiçbir durum için doğru olmadığını belirtmiştir.

Bu da öğrencilerin muhasebe mesleğinin temelini tarafsızlık ve belgelendirme temeli üzerine dayandığına inandıklarını göstermektedir.

- Öğrencilerden üniversitede verilen muhasebe eğitiminin yeterli düzeyde olup olmadığını ortaya koymaları istendiğinde, üniversitede verilen muhasebe eğitiminin yeterli olduğunu düşünmelerine rağmen, meslek etiği eğitiminin yetersiz kaldığını düşündükleri görülmektedir. Nitekim muhasebe meslek etiği eğitiminin üniversite ders müfredatlarında zorunlu olmasını istemeleri, muhasebe meslek etiği eğitiminin yetersiz kaldığını ve daha fazla bu alana ağırlık verilmesi gerektiğini göstermektedir. Bu doğrultuda ders müfredatlarına en azından İş Etiği dersinin ve etik eğitimi konu alan derslerin zorunlu veya seçmeli olarak konması gerekmektedir.
- Araştırmaya katılan öğrencilere üniversitede verilen eğitimin mevzuattaki son gelişmeleri yakından takip edecek şekilde güncellenmesi gerektiğine ilişkin bir yargı verilmiştir. Bu noktada öğrencilerin büyük bir kısmı, muhasebe eğitiminin mevzuattaki gelişmeleri takip etmediğini düşünmektedir. Sınıflar arası fark olup olmadığına bakıldığında ise, 4. sınıf ve beklemeli öğrencilerin 1. sınıf öğrencilerine göre muhasebe eğitiminin mevcut durumunu daha iyi yansıttıkları görülmektedir.
- “Muhasebe meslek etiği eğitimi zorunlu olmalı mı?” sorusuna ise, öğrencilerin %80’i evet yanıtını vermiş ve bunlardan %32,2’si bunun nedenini meslek etiğinin iş dünyasının vazgeçilmez bir unsuru haline gelmesi olarak gördüklerini belirtmişlerdir.
- Öğrencilere yöneltilen “Muhasebe meslek etiği eğitimi nasıl olmalıdır?” sorusuna verilen yanıtlarda, müfredatlardaki derslerin eksik olması ve etik eğitimi ile ilgili ders eklenmesi gerektiğini vurgulanmıştır. Yine öğrencilerin bir kısmı, Muğla Üniversitesi’nde meslek stajı uygulamasının bulunmadığını belirtmiştir. Bu durum, muhasebe meslek mensubu olmak isteyenlerin teorik olarak mesleki yeterliliklerinin sağlanmasından sonra pratik anlamda da mesleki yeterliliklerinin sağlanması gerektiğini açıkça göstermektedir.

- Öğrencilerin ilgili sorulara verdikleri yanıtlardan, muhasebe meslek etiği eğitimlerinin Muğla Üniversitesi'nde seminer, sempozyum vb. gibi faaliyetlerle desteklenmediği de anlaşılmakta ve en azından muhasebe meslek örgütlerinden bu anlamda hizmet içi eğitim kapsamında ek çalışmalar yapmasını bekledikleri ortaya çıkmaktadır.
- Yine araştırmaya katılan öğrencilerin verdikleri yanıtlardan, üniversitede verilen muhasebe eğitiminin daha ağırlıklı olarak geleneksel eğitim kalıplarına bağlı kalınarak yapıldığı anlaşılmaktadır. Çünkü öğretim elemanları daha çok aktif öğrenciler ise pasif rol oynamaktadır. Bu da muhasebe eğitiminde çağdaş öğretim tekniklerinden tam anlamıyla yararlanılmadığının bir göstergesidir.
- Ayrıca, öğrencilere çeşitli örnek olay uygulamaları verilerek, etik ikilemler karşısındaki tutumları belirlenmeye çalışılmış ve bu noktada öğrencilerin yanıtlarının muhasebe meslek etiği ilkelerine uyumlu bir davranış biçiminde ortaya çıktığı belirlenmiştir. Bu cevaplar etik teorileri bazında değerlendirilmiş ve öğrencilerin en fazla deontolojik teorilerden adalet teorisini temel alarak karar verdikleri sadece son örnek olayda belirgin olarak teleolojik teorilerden egoizm ya da bireyci teoriyi temel alarak davrandıkları gözlenmiştir.
- Öğrencilerin örnek olay yorumlamaları sınıf bazında değerlendirildiğinde tüm sınıfların etik değerlere bağlılık gösterdikleri ancak 3. sınıf öğrencilerinin etik ilkelere daha fazla duyarlılık gösterdikleri açıkça görülmektedir. Örnek olaydaki yanıtlara bakıldığında 1. sınıf öğrencilerinin etik ilkelere duyarlılık düzeyleri olumlu yönde olsa da oranları daha düşüktür. Bunun temel nedeni olarak, aldıkları muhasebe dersleri henüz etik değerlerinin şekillenmesi için yeterli düzeyde olmadığı ileri sürülebilir. Ancak, lisans eğitimleri tamamlanana kadar bunun daha iyi şekillendirileceği söylenebilir.

Sonuç olarak; öğrencilerin muhasebe meslek etiği anlayışlarının belirlenmesini amaçlayan bu anket çalışmasının sonuçlarının, çalışmanın yapılaş amaçlarını desteklediğini, öğrencilerin etik duyarlılık bilinçlerinin oluştuğunu ancak daha iyi şekillenmesi amaçlı eğitime daha da önem verilmesi gerekliliğini ortaya

çıkarmıştır. Bu nedenle, mesleki yeterliliği arttıracak eğitim ya da staj programlarının yoğunlaştırılması, en azından ders müfredatlarına muhasebe meslek etiğine ilişkin derslerin eklenmesi, öğretim üyelerinin klasik muhasebe eğitimi anlayışından çıkıp daha çok öğrencilerin etik yargılama yeteneklerini geliştirmeye yönelik modern muhasebe eğitimi tekniklerini kullanmaya ağırlık vermeleri ve bunlara ek olarak TÜRMOB başta olmak üzere, meslek ile ilgili çalışmalar yapan diğer kuruluşların da, yüksek öğretim kurumlarında verilen bu eğitim sürecine destek vermeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ACAR, Durmuş, (1996), “Muhasebede Ahlak: Fikir (Değer) Aşılamaksızın Değerler Eğitimi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:1.
- ACAR, Durmuş, (1997), “Muhasebe Eğitiminde Ahlak Öğretiminin Değerlendirilmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:2, Güz.
- ACAR, Durmuş, USUL, Hayrettin, (1999), “Küresel Eğilimler Işığında Fakültelerde ve Meslek Yüksek Okullarında Verilen Muhasebe Eğitiminin Yeniden Yapılanması”, 18. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Türkiye’de Muhasebe Eğitimi Uygulama Arasındaki Sorunlar, Muğla, 12-16 Mayıs.
- AKDOĞAN, Nalan, AYDIN, Hamdi, (1987), *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniversitesi Yayın No:98, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:44, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- AKDOĞAN, Habib, (2003a), “ Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, Mart.
- AKDOĞAN, Habib, (2003b), *Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1470, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:783, Eskişehir.
- AKDOĞAN, Habib, (2005), “Muhasebe Meslek Etiğinde Teleolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılmaları”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları*, Sayı:1, Cilt:10.

- AKYEL, Nermin, KARACA, Nevran, (2005), “Bağımsız Denetim Açısından Etik ve Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları”, *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMO Yayın Organı, Yıl:15, Sayı:72, İstanbul.
- ALAM, K.F., (1998), “Ethics and Accounting Education”, *Teaching Business Ethics*, Volume:2, Number:3, September.
- ALKAN, Türker, (1993), *Siyasal Ahlak ve Siyasal Ahlaksızlık*, Bilgi Yayınevi, Bilgi Yayınları/Bilgi Dizisi:92, Birinci Basım, İstanbul, Ekim.
- ALKAN, Cemal, (1997), “İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve İş Ahlakı”, T.C. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli.
- ARIKAN, Semra, (2004), *Girişimcilik: Temel Kavramlar ve Bazı Güncel Konular*, Siyasal Kitabevi, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara.
- ARMSTRONG, Mary Beth, KETZ, J. Edward, OWSEN, Dwight, (2003), “Ethics Education In Accounting: Moving Toward Ethical Motivation and Ethical Behavior”, *Journal of Accounting Education*, Volume: 21.
- ARSLAN, Mahmut, (2001), *İş ve Meslek Ahlakı*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Ekim.
- ARSLAN, Mahmut, (2005), *İş ve Meslek Ahlakı*, Siyasal Kitabevi, Mart.
- AY, Ünal, (2003), *İşletmelerde Etik ve Sosyal Sorumluluk*, Nobel Kitabevi, İstanbul, Mayıs.
- AYDIN, İnyet Pehlivan, (2002), *Yönetmel, Mesleki ve Örgütsel Etik*, 3. Baskı, Pegem A Yayıncılık.

- AYDIN, Davut, TİMUR, Necdet, BAŞAR, Ayşe Banu, (1999), “Muhasebe Eğitiminde Dünya Standartları ve Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Gelişimi İçin Çözüm Önerileri”, 18. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Türkiye’de Muhasebe Eğitimi Uygulama Arasındaki Sorunlar, Muğla, 12-16 Mayıs.
- BEYAZITLI, Ercan, (2003), “Muhasebe Öğretim Üyesinin Öncelikli Sorumluluklarına Sinerjik Bir Yaklaşım”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak.
- BOZAN, Osman, (1997), “Muhasebe Meslek Eğitiminin Ticaret Meslek Liseleri Açısından İncelenmesi”, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- BÜYÜKMİRZA, Kamil, (2003), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Ağustos.
- CEMALCILAR, Özgül, (2003), “Muhasebenin Amaçlarına Ulaşmada Muhasebenin Kuramsal Yapısına Bağlılığın Gereği ve Önemi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:3, Sayı:8, Ocak.
- CEVİZCİ, Ahmet, (2002), *Etiğe Giriş*, 1. Baskı, Paradigma Yayınları, İstanbul, Ocak.
- CİVAN, Mehmet, YILDIZ, Ferah, (2002), “Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Etiği Açısından Etkileri”, 21. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma, Muğla, 29 Mayıs- 02 Haziran.
- CİVAN, Mehmet, YILDIZ, Ferah, (2004), “Globalleşme Sürecinden Muhasebe Meslek Eğitiminin Etkilenmesi”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması, *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları*, Yayın No:49, İstanbul.

- ÇİVELEK, A. Mehmet, DURUKAN, M. Banu, (1997), “Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, **İSMMMO Yayınları**, Yayın No: 20, Alanya, 30 Nisan- 4 Mayıs.
- CONROY, Stephen J., EMERSON, Tisha L. N., (2006), “Changing Ethical Attitudes: The Case of The Enron and ImClone Scandals”, **Social Science Quarterly**, Southwestern Social Science Association, Volume:87, Number:2, June.
- ÇALDAĞ, Yurdakul, BAYIRLI, Rıdvan, ALTAY, Adem, (2004), “Muhasebe Doktora Programlarının Etkinliğinin Artırılması”, 23. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Üniversitelerimizin Lisans ve Lisansüstü Programlarında Muhasebe Eğitiminin Kalitesini Arttırma Yollarının Araştırılması, Antalya, 19-23 Mayıs.
- ÇİFTCİ, Yavuz, ÇİFTCİ, Birgül, (2003), “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:10, Eylül.
- ÇUKACI, Yusuf, (2006), “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:8, Sayı:1.
- DAWSON, Lindsay, (2005), “Philosophy, Work Ethic and Business Ethics(Reflections from Hegel and Nietzsche)”, **Journal of Corporate Citizenship**, Issue:19,Fall.
- DEMİRKAN, Şefika, (2004), “Lisans Programında Muhasebe Eğitiminin Kalitesini Arttırma Yollarına İlişkin Bir Yaklaşım: Öğrenme Stilleri”, 23. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Üniversitelerimizin Lisans ve Lisansüstü Programlarında Muhasebe Eğitiminin Kalitesini Arttırma Yollarının Araştırılması, Antalya, 19-23 Mayıs.

- DİNÇ, Engin, Uğur, KAYA, (2006), “Muhasebe Meslek Mensuplarının “Meslek Ahlakı Kuralları” Açısından Hizmet Satın Alanlar Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:5, Sayı:17, Ocak.
- DOLFSMA, Wilfred, (2005), “Accounting as Applied Ethics: Teaching a Discipline”, Erasmus Research Institute of Management Report Series Research In Management, Reference Number: ERS-2500-065-ORG, Netherland, November.
- DURKHEIM, Emile, (2004), *Ahlak Eğitimi (1902-1903)*, Çeviren: Oğuz Adanır, Dokuz Eylül Yayınları, Birinci Baskı, İzmir, Mart.
- DURSUN, Adem, (2006), *Muhasebe Eğitiminde Kalite Arayışı*, Birinci Baskı, Seçkin Kitabevi, Muhasebe ve Finans Dizisi:14, Ankara, Şubat.
- DURUKAN, M. Banu, (2000), “Muhasebeci Kimliği ve Muhasebe Eğitimi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, Cilt 1, Sayı 1, Bahar.
- DÜZMEN, Seyhan, (2003), “Muhasebe Mesleğinde Etik”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- DYCKMAN, Thomas R., DUKES, Ronald E., DAVIS, Charles J., (1998), *Intermediate Accounting*, Fourth Edition, Irwin McGraw Hill, Volume:1.
- ESİN, Murat, (1996), “İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve İş Ahlakı”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Fakültesi, İşletme ve Personel Yönetim Organizasyon Anabilim Dalı, İşletme Politikası Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- FENWICK, Huss H., DENISE M., Patterson, (1993), “Ethics In Accounting: Values Education Without Indoctrination”, *Journal of Business Ethics*, Volume:12, Issue: 3, Dordrecht, March.
- FRITISCHE, David J., TSALIKIS, John, (1989), “Business Ethics; A Literature Review With a Focus on Marketing Ethics”, *Journal of Business Ethics*, Number:8.
- GREER, Lesley, TONGE, Alyson, (2006), “Ethical Foundations: A New Framework For Reliable Financial Reporting”, *Business Ethics: A European Review*, Volume:15, Number: 3, July.
- GÜL, Kudret, ERGÜN, Halil, (2004), “Muhasebe Mesleğinde Etik”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:11, Ocak.
- GÜREDİN, Ersin, (1997), “ Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yekiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, *İSMMMÖ Yayınları*, Yayın No.20, Alanya, 30 Nisan- 4 Mayıs.
- GÜVEMLİ, Oktay, (1995), *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu’na Kadar*, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayını No:1, 1. Cilt, İstanbul, Eylül.
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, DEMİR, Volkan, AKIŞIK, Orhan, (2004), “Küreselleşmenin Muhasebe Mesleğinin Yeniden Düzenlenmesi Üzerine Etkisi”, First International Accounting Conference On The Way To Convergence, *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayınları*, İstanbul, 3-5 Kasım.
- HANSON, Ernest I., HAMRE, James C., WALGENBACH, Paul H., (1993), *Financial Accounting An Introduction*, Seventh Edition, The Dayden Press, Harcourt Brace College Publishers.

HAYNES, Felicity, (2002), *Eğitimde Etik*, Çeviren: Semra Kunt Akbaş, 1.Baskı, Ayrıntı Yayınları.

HELLER, Agnes, (2006), *Bir Ahlak Kuramı*, Çevirenler: Abdullah Yılmaz, Koray Tütüncü, Ertürk Demirel, 1. Baskı, Ayrıntı Yayınları, İstanbul.

KALE, Nesrin, (2004), *Etik Sorunsallar ve Eğitim*, Seçkin Yayınları, Ankara.

KALMIŞ, Halis, YILMAZ, Burcu, (2004), “Lisans Seviyesindeki Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu ve Geliştirilmesi İçin Yapılması Gereken Geliştirmeler”, 23. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Üniversitelerimizin Lisans ve Lisansüstü Programlarında Muhasebe Eğitiminin Kalitesini Arttırma Yollarının Araştırılması, Antalya, 19-23 Mayıs.

KALMIŞ, Halis, ESKİN, İlknur, GÜMÜŞ, Fadime, (2006), “İşletmelerde Mali Bilgiler Üretilmesinin Önemi ve Etik”, *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMO Yayın Organı, Sayı:75, Nisan- Mayıs.

KARATAY, Mahmut, “Araştırmada Örneklem”, education.ankara.edu.tr/~aksoy/eay/mkaratay.doc (Erişim Tarihi: 16.03.2007)

KAYA, İdil, (1999), “Muhasebe Eğitiminde Yeniden Yapılanma: ABD’de Yaşanan Değişim Çağı ve Değişimin Uluslar arası Boyutu”, 18. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Türkiye’de Muhasebe Eğitimi Uygulama Arasındaki Sorunlar, Muğla, 12-16 Mayıs.

KAYA, Ergün, AZALTUN, Murat, (2005), “Muhasebe Meslek Etiği ve Üniversite Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV Yayınları, Sayı: 2, Cilt: 7, Haziran.

KAYA, Uğur, DAŞTAN, Abdülkerim, (2004), “Türkiye’de Lisans Düzeyinde Verilen Muhasebe Eğitiminin Öğrenci- Öğretici ve Uygulayıcılar Açısından Değerlendirilmesi”, 23. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu,

Üniversitelerimizin Lisans ve Lisansüstü Programlarında Muhasebe Eğitiminin Kalitesini Arttırma Yollarının Araştırılması, Antalya, 19-23 Mayıs.

KILINÇ, İzzet, (2000), “İş Etiği Kapsamında Otel Yöneticilerinin Çalışanlara Karşı Etik Sorumluluklarının İzmir’de Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Öğrenimi Gören Öğrencilerin Bakış Açıları ile Değerlendirilmesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 3, Cilt: 2.

KIREL, Çiğdem, (2000), *Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

KOTAR, Erhan, (1997), “ Muhasebe Denetimi Mesleğinde “Ahlak’ın” Yeri ve Önemi”, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yekiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, *İSMMMÖ Yayınları*, Yayın No:20, Alanya, 30 Nisan- 4 Mayıs.

KOTLER, Philip, LEE, Nancy, (2006), *Kurumsal Sosyal Sorumluluk*, MediaCat , Kapital Market Yayınları.

KÖSE, Yasemin, SABAN, Metin, (2005), “Global Muhasebe Eğitiminde Uluslar arası Düzenlemeler ve Gelişmeler”, 24.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Ortamındaki Güncel Gelişmeler ve Muhasebe Eğitimine Etkileri, Muğla, 27-30 Nisan.

KÖSE, Ahmet, YILMAZ, Fatih, (2004), “Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ın Mesleki Kuralları”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması, *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları*, Yayın No:49, İstanbul.

LARSEN, E. John, (1991), *Modern Advanced Accounting*, Fifth Edition, McGraw Hill Inc., California.

- MALONE, Fannie L., (2006), "The Ethical Attitudes of Accounting Students", *Journal of American Academy of Business*, Volume:8, Number:1, Cambridge, Hollywood, March.
- MAPPES, T.A., (1988), "What is Personal thics and Should We Be Teaching More of It?", *Teaching Philosophy*, Volume:11.
- MARSHALL, Gordon, (1999), Çeviren: *Sosyoloji Sözlüğü*, Osman Akınhay ve Derya Kömürcü, Birinci Baskı, Bilim ve Sanat Yayınları, Ankara.
- MARŞAP, Beyhan, AKBULUT, Yıldız, (2002), "Türkiye'de Siyasi Partilerce Uygulanan Muhasebe Sisteminin Değerlendirilmesi ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Siyasi Partilerde Uygulanacak Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Denetimi Önerisi", 21. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma, Muğla, 29 Mayıs-02 Haziran.
- MAURICE, Jack, (1996), *Accounting Ethics*, First Edition, Pitman Publishing, Great Britain.
- MCCARTHY, Irene N., (1997), "Professional Ethics Code Conflict Situations: Ethical and Value Orientation of Collegiate Accounting Students", *Journal of Business Ethics*, Volume:16, Issue:12/13, Dordrecht, September.
- MCPHAIL, Ken, (1999), "The Threat Of Ethical Accountants: An Application Of Foucault's Concept Of Ethics To Accounting Education And Some Thoughts On Ethically Education For The Other", *Critical Perspectives on Accounting*, Volume:10.
- MCDONALD, Gael M., DONLEAVY, Gabriel D., (1995), "Objections Of The Teaching Of Business Ethics", *Journal of Business Ethics*, Volume:14, Issue:10, Dordrecht, October.
- MEIGS Robert F., MEIGS, Walter B., (1993a), *Accounting The Basis Business For Business Decisions*, International Edition 9. Edition, Mc. Graw Hill.

- MEIGS, Robert.F., MEIGS, Walter B., (1993b), *Financial Accounting*, International Edition Seventh Edition, McGraw Hill Inc..
- MINTZ, Steven M., (1995), “Virtue Ethics and Accounting Education”, *Issues in Accounting Education*, Volume 10, Issue 2, Fall.
- MINTZ, Steven M., (1996), “ Aristotelian Virtue and Business Ethics Education”, *Journal of Business Ethics*, Volume:15, Issue:8, August.
- MINTZ, Steven M., (2006), “Accounting Ethics Education: Integrating Reflective Learning and Virtue Ethics”, *Journal of Accounting Education*, Volume:24, Issue:2/3, March.
- MUĞAN, Can Şınga, (1999), “Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerine Etkileri”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV Yayınları, Şubat.
- MUĞAN, Can Şınga, AKMAN, Nazlı Hoşal, (2004), “Muhasebe Eğitiminde Öğretim ve Öğrenim Yöntemleri İle Ders Başarısı Arasındaki İlişki: Pilot Çalışma”, 23. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Üniversitelerimizin Lisans ve Lisansüstü Programlarında Muhasebe Eğitiminin Kalitesini Arttırma Yollarının Araştırılması, Antalya, 19-23 Mayıs.
- MUĞAN, Can Şınga, AKMAN, Nazlı Hoşal, (2005), *Principles of Financial Accounting, New Dimensions In Financial Reporting*, Second Edition, Gazi Kitabevi, Ankara, Şubat.
- MUĞAN, Can Şınga, DALY, Bonita A., ÖNKAL, Dilek, KAVUT, Lerzan, (2005), “The Influence of Natioanality and Gender on Ethical Sensitivity An Application of The Issue Contigent Model”, *Journal of Business Ethics*, Part:2, Volume:57, Issue:2, March.
- MÜSLÜMOV, Alövsat, ARAS, Güler, (2002), “Türkiye’de Muhasebe ve Finansal Yönetim Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi”,

21. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma, Muğla, 29 Mayıs-02 Haziran.

NALBANT, Z. Eser, (2005), “İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve İş Ahlakı”, *Yönetim ve Ekonomi, Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:1, Cilt:2.

ÖNAL, Servet, APAYDIN, Fevzi, (1999), “Yeni Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe Öğretimi Üzerindeki Etkileri”, 18. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Türkiye’de Muhasebe Eğitimi Uygulama Arasındaki Sorunlar, Muğla, 12-16 Mayıs.

ÖNCÜ, Semra, AKTAŞ, Hüseyin, (2004), “Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları”, 23. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Üniversitelerimizin Lisans ve Lisansüstü Programlarında Muhasebe Eğitiminin Kalitesini Arttırma Yollarının Araştırılması, Antalya, 19-23 Mayıs.

ÖZAL, Özcan, YILDIRIM, Oya, TEK, Nergis, (1993), *Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*, Punto Yayıncılık, Altındağ Matbaacılık, İzmir.

ÖZDEMİR, Elif, (2003), “Muhasebe Eğitiminde Karşılaşılan Güçlükler ve Muhasebecilik Mesleğinin Sorunları”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.

ÖZGENER, Şevki, (2004), *İş Ahlakının Temelleri Yönetimsel Bir Yaklaşım*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

ÖZKOL, Erdal, KÖK, Dünder, ÇELİK, Muhsin, GÖNEN, Seçkin, (2005), “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelere Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Mayıs.

- PEKDEMİR, Recep, (1999), *Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No:27, İstanbul, Haziran.
- PEURSEM, K. A. Van, JULIAN, A., (2006), “Ethics Research: An Accounting Educator’s Perspective”, *Australian Accounting Review*, Volume:16, Issue:1, Melbourne, March.
- PIEPER, Annemarie, (1999), *Etiğe Giriş*, Çeviren: Veysel Atayman ve Gönül Sezer, Ayrıntı Yayınları, İstanbul.
- SABAN, Metin, ATALAY, Banu, (2005), “Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Eylül.
- SELİMOĞLU, Seval Kardeş, (1997), “Muhasebe Meslek Ahlakı”, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, *İSMMMO Yayınları*, No.20, 30 Nisan- 4 Mayıs.
- SEVİLENGÜL, Orhan, (1998), *Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlun Genel Muhasebe*, Vergi Kanunlarındaki Değişiklikler Yansıtılmış 7. Baskı, Gazi Kitabevi, , Ankara.
- SEVİLENGÜL, Orhan, (2005), *Genel Muhasebe*, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- SUSMUŞ, Türker, ARZOVA, S. Burak, (2003), “Muhasebe Bilim Dalında Uzmanlaşmayı Seçen İşletme Öğrencilerinin Meslek Etiği Algılamalarının İncelenmesi: İki Üniversite Örneği”, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV Yayınları, Cilt:5, Sayı:2, Haziran.
- SÜER, Ayça Zeynep, (2004), “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması, *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları*, Yayın No:49, İstanbul.

- ŞENER, Recep, (2004), *Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Muğla.
- TAEUSCH, C.F., (1932), “Business Ethics”, *International Journal of Ethics*, Volume:42, Number:3, April.
- THORNE, Linda, (2001), “Refocusing Ethics Education In Accounting: An Examination Of Accounting Students’s Tendency To Use Their Cognitive Moral Capability”, *Journal of Accounting Education*, Volume:19.
- TIERNEY, Elizabeth P., (1997), *İş Ahlakı , Yöneticiler İçin Bir Rehber*, 1. Baskı, Rota Yayınları, İstanbul, Temmuz.
- TORAMAN, Cengiz, AKCAN, Ahmet, (2002), “Muhasebe Denetiminde Etik”, 21. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma, Muğla, 29 Mayıs-02 Haziran.
- TORAMAN, Cengiz, AKCAN, Ahmet, (2003), “Muhasebe Denetiminde Etik Teori”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:3, Sayı:8, Ocak.
- TRENERRY, Alan, (1996), *Issues in Accounting*, Harper Educational Publishers, Australia.
- TÜRK, Zeynep, (2004), *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Kitabevi, Adana.
- URAL, Tülin, YÜKSELEN, Cemal, (2003), *İşletme ve Pazarlama Etiği*, 1. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.
- URAL, Tülin, ÖZBİRECİKLİ, Mehmet, (2006), “Is Ethical Judgement Influenced By Social Desirability In Responding? An Analyse On Turkish Accountants”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:5, Sayı:1.
- USLU, Selçuk, (1997), “Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler”, ”, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi

Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, **İSMMMO Yayınları**, No.20, 30 Nisan- 4 Mayıs.

UYAR, Süleyman, “Muhasebe Mesleğinde Etik ile İlgili Düzenlemeler”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/7.04.2006>, (Erişim Tarihi:12.07.2005).

UYVAL, Özgür Özmen, (2002), “Muhasebe Eğitiminde Etik: Araçsal Etik mi?”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:7, Ekim.

ÜLGEN, Hayri, MİRZE, S. Kadri, (2004), **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, Literatür Yayınları No:113, İkinci Baskı, İstanbul, Kasım.

WATKINS, Ann L., IYER, Venkat M., “(2006), Expanding Ethics Education: Professionals Can Participate”, **The CPA Journal**, Volume:76, Issue:2, New York, February.

YALKIN, Yüksel Koç, (2001), **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, Turhan Yayınları, Ankara.

YAYLA, Hilmi Erdoğan, CENGİZ, Ekrem, (2005), “Muhasebe Mesleğinin Tercih Edilmesinde Etkili Olan Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Çalışması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:5, Sayı:16, Eylül.

YILDIRIM, Oya, ÇUKACI, Yusuf C., (2002), “Muhasebe Sürecinde Kamuyu Aydınlatma Açısından Muhasebe Meslek Elemanının Davranışlarının Etik Boyutu ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, 21. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma, Muğla, 29 Mayıs-02 Haziran.

YILDIZ, Fehmi, (2001), “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Önemi ve Mesleğin Saygınlığını Azaltan Etmenler”, **Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, Ocak.

YÜCEL, Göksel, (2004), “Muhasebe Eğitiminin Kalitesini Arttırmada Eğitimcinin Rolü”, 23. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Üniversitelerimizin Lisans ve Lisansüstü Programlarında Muhasebe Eğitiminin Kalitesini Arttırma Yollarının Araştırılması, Antalya, 19-23 Mayıs.

ZAİF, Figen, (2004), “Muhasebe Eğitime Yeni Yaklaşımlar”, 23. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Üniversitelerimizin Lisans ve Lisansüstü Programlarında Muhasebe Eğitiminin Kalitesini Arttırma Yollarının Araştırılması, Antalya, 19-23 Mayıs.

ZAİF, Figen, KARAPINAR, Aydın, (2002), “Muhasebe Eğitiminde Değişim İhtiyacı”, *Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:4, Sayı:3.

İNTERNET KAYNAKLARI

www.tdk.gov.tr (Erişim Tarihi: 15/Ocak/2006)

www.turmob.org.tr (Erişim Tarihi: 30/Mart/2006)

<http://www.turmob.org.tr/tmudesk/tmudesk.html> (Erişim Tarihi: 30/Mart/2006)

<http://www.turmob.org.tr/web/bulten/T.Haber%20%20Agustos06.pdf> (Erişim Tarihi:15/Eylül/2006)

http://www.turmob.org.tr/web/bulten/T.Haber_Aralik06.pdf (Erişim Tarihi:15/Ocak/2007)

<http://www.tmsk.org.tr> (Erişim Tarihi: 30/Mart/2006)

<http://www.aicpa.org/about/code/sec50.htm> (Erişim Tarihi: 30/Mart/2006)

<http://www.aicpa.org/about/code> (Erişim Tarihi: 30/Mart /2006)

<http://www.aaa-edu.org> (Erişim Tarihi: 10/Nisan/2006)

<http://www.aicpavision.org/vision.htm> (Erişim Tarihi: 10/Nisan/2006).

<http://www.ifac.org/education> (Erişim Tarihi: 10/Nisan/2006).

http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/kit'lerin%20denetimi.htm#13 (Erişim Tarihi: 15/Mart/2006).

http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2007_IAASB_Handbook.pdf
(Erişim Tarihi: 05.02.2007)

EKLER

EK-1: ANKET SORULARI

MUHASEBE MESLEK MENSUBU OLMAK İSTEYENLERİN ETİK DEĞER ANLAYIŞLARININ BELİRLENMESİ KONUSU ANKET FORMU

Muhasebe mesleğinde etik, mesleğin toplumda üstlendiği sosyal sorumluluk nedeniyle büyük öneme sahiptir. Gelişmiş ülkelerde, son yıllarda yaşanan şirketlerde meydana gelen yolsuzluk skandalları konuyu daha da güncel hale getirmiştir.

Bu çalışmada, muhasebe meslek elemanı olmak isteyen Muğla Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü lisans öğrencilerinin, iş dünyasında giderek önem kazanan iş ahlakı muhasebe meslek etiği hakkındaki görüşlerinin analiz edilmesi ve bu değerlerin eğitim sürecinde gelişiminin ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır.

Prof. Dr. Recep ŞENER
Araş. Gör. Tuğba UÇMA

1) Yaşınız.....

2) Cinsiyetiniz

Kadın Erkek

3) Sınıfınız

1.Sınıf 2.Sınıf 3.Sınıf 4.Sınıf Beklemeli

4) Muhasebe meslek etiği denilince ne anlıyorsunuz? (Sadece bir tanesini işaretleyiniz.)

- Muhasebe mesleğine ait etik kuralların ve ilkelerin belirlenerek yazılı hale getirilmesidir.
Muhasebe mesleğinin mükellefler, muhasebeciler ve kamu açısından karşılıklı güven içinde yürütülmesini sağlayan kurallardır.
Finansal raporların güvenliğini sağlayan muhasebe meslek kurallarıdır.
Muhasebe mesleğinde etkili olan doğru ve yanlış davranışlardır.
Muhasebe mesleğindeki davranışlara yön veren genel kabul görmüş ahlak kurallarıdır.
Diğer

5) İş etiği denilince ne anlıyorsunuz? (Sadece bir tanesini işaretleyiniz.)

- İş dünyasındaki doğru, dürüst ve topluma uygun davranışlar
Yöneticilerin, şirkete, personele, müşterilere, hissedarlara ve sosyal çevreye karşı olan sorumlulukları
İş dünyasındaki yapılan haksızlıklara karşı çıkmak, dürüst ve tarafsız davranmak
Fikrim yok
Diğer

6) Meslek etiğinin oluşmasında ve gelişmesinde aşağıdaki unsurların önem derecesini belirtiniz.

<i>Unsurlar</i>	<i>Hiç Önemli Değil</i>	<i>Önemli Değil</i>	<i>Az Önemli</i>	<i>Önemli</i>	<i>Çok Önemli</i>
Aile	()	()	()	()	()
Eğitim	()	()	()	()	()
Toplumsal Faktörler	()	()	()	()	()
Mesleki Kuruluşlar ve Mesleki Çevre	()	()	()	()	()
Deneyim-Yaş	()	()	()	()	()

7) Aşağıda bir muhasebecide olması gereken 6 temel özellik belirtilmiştir. Bu özelliklerin her birini önem derecesine göre 1'den 6'ya kadar sıralayınız.

Tarafsızlık	()
Gizlilik/Sır Saklama	()
Sosyal Sorumluluk	()
Güvenilirlik	()
Bağımsızlık	()
Mesleki Özen/Mesleki Eğitim	()

8) Aşağıda meslek etiğine duyarlı bir muhasebecide olması gereken mesleki etik değerler verilmiştir. Bu değerlerden size göre en önemli 3 tanesini sıralayınız.

Dürüstlük	Yasalara Bağlılık
Duyarlılık	Mevzuatı Takip Etme
Mesleki Bilgi- Tecrube	Mükellefi ve Toplumunu Yanlış Bilgilendirmeme
İş Ahlakı	Mesleğe ve Kamuya Güven Verebilme
Araştırmacı Olma	Muhasebe Standartlarına Uygun Davranma
İlkeli Olma	Şahsi Çıkarları Ön planda Tutmamak
Muhasebe İlkelerine Uyuma	Mesleki İletişime Önem Vermek
Haksız Rekabet Yapmama	Okuma Alışkanlığına Sahip Olma
Şeffaflık	Bilgi Verme

1)..... 2)..... 3).....

9) Aşağıda verilen muhasebenin temel kavramlarından muhasebe meslek etiği ve kamunun aydınlatılması açısından sizce en önemli bulduğunuz üç tanesini önem sırasına göre sıralayınız.

() Sosyal Sorumluluk	() Parayla Ölçülme	() Tam Açıklama
() Kişilik	() Maliyet Esası	() İhtiyatlılık
() İşletmenin Sürekliliği	() Tarafsızlık- Belgelendirme	() Önemlilik
() Dönemsellik	() Özün Önceliği	() Tutarlılık

1.

2.

3.

10) “En iyi muhasebeci en az vergi ödetendir” cümlesini,

- () Her durumda kesinlikle doğrudur.
 () Günümüz iş koşullarında bazı durumlar için doğru olabilir.
 () Etik ve sosyal sorumluluk anlayışının hakim olduğu günümüz iş koşullarında uygulanmaması gerekir.
 () Hiçbir durum için doğru değildir, kesinlikle yanlıştır
 () Fikrim yok

11) Aşağıdaki yargılara katılma derecenizi belirtiniz.

Yargılar	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
<i>Muhasebe Eğitiminin Durumu</i>					
Üniversitede verilen muhasebe meslek eğitimi yeterli düzeydedir.					
Üniversitede verilen muhasebe meslek eğitimi muhasebe elemanlarının etik değerlerinin şekillenmesi için yeterlidir.					
Üniversitede verilen muhasebe eğitimi mevcut mevzuatı kapsayacak şekilde olmalı ve mevzuattaki son gelişmeleri yakından takip eder nitelikte olması gerekmektedir.					
<i>Dürüstlük</i>					
Bir muhasebecinin görevini etik ilkelere bağlı bir şekilde yerine getirmeli ve buna engel olacak herhangi bir faaliyette bulunmaması gerekmektedir.					
Bir muhasebecinin müşterilerinin talepleri doğrultusunda işletmenin mali tablolarında değişiklik yapmaması gerektiğini düşünüyorum.					
<i>Tarafsızlık- Bağımsızlık</i>					
Bir muhasebeci müşterileri ve kamu kurumları arasında meydana gelecek anlaşmazlıklarda tarafsız davranmalıdır.					
Muhasebe meslek mensuplarının müşterileri ile sıkı arkadaşlık bağlarının bulunması muhasebe meslek etiği açısından yanlıştır.					
Muhasebe mesleğinin temelini 3. kişilere doğru ve tarafsız bilgi sunmak oluşturmaktadır.					
<i>Sır Saklama ve Güvenilirlik</i>					
Bir muhasebeci, yasal olarak zorunlu					

kalmadığı sürece müşterilere ait olan bilgileri açıklamaktan kaçınmalıdır.					
Bir muhasebeci uygun ve güvenilir bir bilgi analizinin ardından tam ve açık bir raporlama ve kayıtlama yapmalıdır.					
<i>Mesleki Yeterlilik ve Mesleki Özen</i>					
Bir muhasebecinin tuttuğu kayıtlar doğru ve tam açıklayıcı olması gerekir.					
Bir muhasebeci mesleki görevlerini ilgili yasalar, düzenlemeler ve teknik standartlara uygun olarak yerine getirmelidir.					
Bir işletmenin muhasebesine ait tutulan defterler, bir mali müşavir ya da yeminli mali müşavir tarafından kontrol edilmelidir.					
Bir işletmenin muhasebe defter ve kayıtları periyodik olarak bağımsız (dış) denetimden geçirilmelidir.					

12) Üniversitenizde verilen muhasebe dersleri içinde muhasebe meslek etiği eğitiminin zorunlu olması gerektiğini düşünüyor musunuz?

Evet Hayır

13) Nedenleri nelerdir? Size göre önem derecesine göre numaralandırarak birden fazla işaretleyebilirsiniz.

- Muhasebe etiğine tüm muhasebecilerin sahip olması için
 Muhasebe etiğine tüm işletmecilerin sahip olması için
 Muhasebe etiğinin daha da önemlisi meslek etiğinin iş dünyasındaki öneminin giderek artması
 Muhasebe meslek etiği ile şirketlerdeki yolsuzlukların en aza indirilmesi
 Fikrim Yok
 Diğer

14) Üniversitelerde muhasebe meslek etiği eğitimi nasıl olmalıdır? Sadece bir tanesini işaretleyiniz.

- Üniversitelerin İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinde tüm öğrencileri kapsayacak şekilde dersler konulmalı ve kurallar öğrencilere aktarılmalıdır.
 Müfredata konulan derslerin dışında panel, toplantı, sempozyumlarda gerekli eğitimin verilmelidir.
 TÜRMOB ve üniversite işbirliği ile meslek etiğini tanıtmaya yönelik çalışmalar yapılabilir.
 Üniversitelerde verilen muhasebe dersleri meslek etiği için yeterlidir. Ayrıca bir etik eğitime gerek yoktur.
 Üniversitede verilen derslerin aslında önemi yoktur. Etik eğitimi en iyi şekilde Serbest Muhasebeci Serbest Muhasebeci Mali Müşavir adayı iken staj esnasında alınabilir.
 Diğer

15) Üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin piyasa koşullarındaki gelişmeleri yeterli düzeyde takip etmediğini düşünüyorum. Çünkü, (Sadece bir tanesini işaretleyiniz.)

- () Okulumuzda verilen muhasebe dersleri güncel örneklerle desteklenmemektedir.
 () Üniversitede staj uygulamasının olmaması bunun temel nedenidir.
 () Muhasebe ders müfredatının piyasa koşullarındaki gelişmelerle bağlantılı olmayışı ve derslerde anlatılanların uygulamada yetersiz kalmasıdır.
 () Dersin yürütülmesini üstlenen öğretim üyesinin konusunda yetersiz olması ve klasik muhasebe anlayışından ayrılmamasıdır.
 () Üniversitede verilen muhasebe ders saatlerinin yetersiz olması nedeniyle teorik bilgiden uygulamaya geçişin öğrencilere gerektiği şekilde anlatılamayıdır.
 () Diğer

16) Muhasebe meslek elemanlarının etik değerlerinin oluşturulmasında üniversitede verilen eğitiminin seminer, kurs ve konferanslarla desteklenmesine gerek var mıdır?

- () Evet () Hayır

17) Üniversitenizde muhasebe meslek etiği ile ilgili herhangi bir eğitim çalışması yapıldı mı? Yapıldıysa katıldınız mı?

- () Yapıldı- Katıldım () Yapıldı – Katılmadım () Yapılmadı

18) Muhasebe meslek etiği ile ilgili olarak aşağıda belirtilen yargılar hakkındaki düşüncelerinizi belirtiniz.

<i>Yargılar</i>	<i>Doğru</i>	<i>Yanlış</i>	<i>Fikrim Yok</i>
En iyi muhasebeci gerektiği durumlarda bilanço üzerinde oynama yapabilen muhasebecidir.			
En iyi muhasebeci mesleğinin gerektirdiği ölçüde dürüst davranabilen muhasebecidir.			
En iyi muhasebeci mesleğinin gerektirdiği ölçüde tarafsız davranabilen muhasebecidir.			
En iyi muhasebeci mesleğinin gerektirdiği ölçüde sır saklamasını becerebilen muhasebecidir.			
En iyi muhasebeci mesleğinin gerektirdiği ölçüde mesleki bilgi ve yeterliliğe sahip olan muhasebecidir.			
En iyi muhasebeci mesleğinin gerektirdiği ölçüde her türlü bilgiyi topluma karşı açıklayabilen muhasebecidir.			
En iyi muhasebeci menfaat çatışmalarından kaçınan muhasebecidir.			
En iyi muhasebeci yaptığı tüm işlemlerde yasal/hukuki yolları kullanan muhasebecidir.			
En iyi muhasebeci müşteri çıkarları doğrultusunda finansal tablolarda oynama yapmaktan kaçınan muhasebecidir.			

En iyi muhasebeci için yasal olan her davranış aynı zamanda ahlaki bir davranıştır.			
Bir muhasebecinin faaliyetlerine etki etmedikçe herhangi bir hediye, iltifat vb kabul etmesinde herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.			

19) Muhasebe meslek etiği kavramının meslekte yaygınlaşması ile buna bağlı olarak dış denetiminin öneminin azalacağı yönündeki görüşe katılıyorum.

- Kesinlikle Katılmıyorum Katılmıyorum Kısmen Katılıyorum Katılıyorum
 Kesinlikle Katılıyorum

20) Kendinizi Yeminli Mali Müşavir olarak düşünün. Yapmakta olduğunuz denetim faaliyetleri sırasında işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmadığını gördünüz. Böyle bir durum ile karşılaştığınızda nasıl davranırsınız? (Sadece bir tanesini işaretleyiniz.)

- Olumsuz görüş belirten rapor verirdim.
 Olumlu görüş belirten rapor verirdim.
 İlgili işletmeden finansal tablolardaki hataların düzeltilmesini isterdim ve hatalar düzeltildikten sonra bağımsız olumlu görüş belirten rapor verirdim.
 Finansal tablolardaki hataları gösteren görüş bildiririm ve bu tablolardaki hataların düzeltilmesini istemem. Raporumda işletme hakkında olumsuz görüş bildiririm.
 Görüş bildirmekten kaçınırım ve böyle bir sorumluluğu üzerime almam.
 Olumsuz görüş bildiren raporu verirdim ve hataların düzeltilmesini isterim.
 Diğer

Aşağıdaki olayları size uygun olarak yorumlayınız ve tercihlerinizi işaretleyiniz.

21) Bir şirketin muhasebe departmanında muhasebeci olarak görev yapmaktasınız. Şirketinize rakip olan başka bir firmadan size iyi bir teklif geldi ve çalıştığınız şirketten istifa ederek diğer şirkete işe başladınız. Yeni şirketinizde başarılı olmak için deneyimlerinizin yanında eski şirkete ait gizli bilgileri de kullanır mısınız?

- Evet Hayır

22) Kendinizi bir Mali Müşavir olarak düşünün. Mükellefinizin yaptığı satış işlemi sırasında kesmiş olduğu faturanın aslı ile kopyasındaki rakamların birbirlerini tutmadığını gördünüz. Böyle bir durumla karşılaştığınızda nasıl davranırsınız?

- Mükellefe faturanın aslı ile kopyasının aynı rakamın yazılması gerektiğini anlatır ve bunun düzeltilmesini isterim.
 Yaptığının doğru bir davranış olduğunu ve işletmenin vergisini düşürmede işe yarayabileceğini söylerim.
 Mükellefin bu hareketini görmezden gelirim.
 Mükellefi bu konuda bilgilendirmem fakat faturayı düzeltmesini isterim.
 Fikrim Yok
 Diğer

Kendinizi bir bağımsız bir denetim şirketinde çalışan Mali Müşavir olarak düşünün. Satın alınabilecek bir şirketi incelemek amacıyla oluşturulan bir çalışma grubuna lider olarak seçilmişsiniz. Bu grup 6 ay süresince hedef şirketi incelemiş ve inceleme sonunda hedef şirket çalışma grubunun belirlendiği fiyattan satın alınmıştır. Ancak inceleme boyunca çalışma grubu ile hedef şirketin personeli arasında dostça ilişkiler kurulmuştur. Bu doğrultuda;

23) Mali müşavirin diğer şirketin personeli ile olan dostça ilişkilerini doğru buluyor musunuz?

- Evet Hayır

24) Bu dostane ilişkilerin şirketin satın alınmasında etkili olabileceğini düşünüyor musunuz?

- Evet Hayır

25) Kendinizi A işletmesinin muhasebe müdürü olarak düşünün. İşletmenin yapacağı uzun vadeli yatırım nedeniyle önemli bir kredi ihtiyacı ile karşılaşmış ve bu nedenle kredi alabilmek için işletmenin mali tablolarında gerçekte olması gerekenden farklı düzenlemeler yapılması gerektiği ortaya çıkmıştır. Bu durumda işletmenin geleceği açısından ve muhasebe meslek etiği açısından bir ikilem içinde kaldınız. Ne yaptınız?

- Muhasebe meslek mensupları bu ve benzeri durumlarda karşılaşmaktadırlar ve ben bunu doğal karşılayarak gereken düzenlemeleri yaptım.
 Yasalar doğrultusunda karar verip bu durumdan kaçınırdım ve bu durumun tespiti halinde karşılaşılabilecek yasal sonuçlarını işletme yönetimine anlattım.
 Tamamıyla işletme yöneticilerinin ve ortaklarının istekleri doğrultusunda karar verirdim.
 İşletme çıkarları doğrultusunda karar verip bu düzenlemeleri düşünmeden yerine getirirdim.
 Böyle bir durumun muhasebe meslek etiği açısından yanlış olduğunu işletme yöneticilerine anlatır ve işletmenin gerçek durumuna göre bir finansman aracı seçilmesini önerirdim.
 Diğer

26) Çağrı Esen, Gelincik Elektronik A.Ş.'nin muhasebe müdürüdür. Şirketin her ay sonunda toplanan yönetim kurulu toplantısında, beklenen satış tahminlerinin gerçekleştirilemediği ve satışlarda meydana gelen bu azalış yüzünden ek işletme sermayesine ihtiyaç duyulduğu ortaya çıkmıştır. Bu durumu öğrenen muhasebe müdürü Çağrı Esen şirketin genel müdürüne daha fazla kredi alınıp borçlanmaya gidilse bile yine de şirketin işletme sermayesinin artmayacağını açıklamıştır. Ancak genel müdür, Çağrı Esen'e şirketin şüpheli ticari alacaklarını tekrar gözden geçirmesini ve bu kalemden gerekli düzeltmenin yapılarak şirketin vadeli alacaklarının bir kısmının peşin olarak gösterilmesini böylece nakit girişlerinde artış meydana getirilerek işletme sermayesinin de düzeltilebileceğini söylemiştir. Çağrı Esen bu durumun muhasebe kalemlerinde değişiklik anlamına geldiğini ve muhasebe ilkeleri açısından değerlendirildiğinde yanlış bir davranış olduğunu genel müdüre belirtmiştir. Ancak Çağrı Esen sonuçta o şirkette çalışan bir personeldir ve patronunu istediği şekilde davranmak zorundadır. Çağrı Esen muhasebe kalemlerinde gerekli düzenlemeyi yapar ve şirketin işletme sermayesi ihtiyacını bu şekilde giderir. Çağrı Esen'in bu davranışını muhasebe meslek etiği açısından değerlendiriniz.

.....

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Tuğba UÇMA

Doğum Yeri : Muğla

Doğum Yılı : 1981

Medeni Hali : Bekâr

EĞİTİM VE AKADEMİK BİLGİLER

Lise 1995-1999 : Muğla Anadolu Ticaret Meslek Lisesi

**Ön Lisans 1999-2001 : Muğla Üniversitesi, Muğla Meslek Yüksekokulu,
Bilgisayarlı Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**

Lisans 2001-2004 : Muğla Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü

Yabancı Dil : İngilizce