



## MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK AHLAKININ YERİ VE ÖNEMİ

Yrd. Doç. Dr. Fikret OTLU\*

### ÖZET

*Bu çalışmada ilk olarak genel anlamda meslek ahlakına duyulan ihtiyaç incelendikten sonra muhasebe mesleğinde meslek ahlakının yeri ve önemi açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonra ABD'de muhasebe mesleğinde meslek ahlakı ile ilgili yapılan çalışmalar ele alınmış ve Türkiye'deki uygulamalarda bir karşılaştırılması yapılmıştır. Sonuç olarak ülkemiz muhasebe uygulamalarında meslek ahlakı ile ilgili yapılması gerekenler konusunda bilgi verilmiş ve önerilerde bulunulmuştur.*

*Etik, Etik Olmayan Davranış, Muhasebe Meslek Ahlakı, İşletme Ahlakı.*

### 1. TEMEL KAVRAMLAR

#### 1.1. Genel Olarak Ahlak ve Etik

Ahlak kavramını net olarak tanımlamak oldukça güçtür. Ahlak kavramının sözlük anlamı Büyük Türkçe Sözlükte "insanın yaratılışından gelen ve toplum içinde yaşanarak kazanılan iyi ve güzel huylar" şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>1</sup>

Ahlak, insanların yaşarken uydukları ilkeler ve kurallar bütünüdür. Daha açık bir ifade ile ahlak, belli bir dönemde belli insan toplulukları tarafından benimsenmiş olan, bireylerin birbiri ile ilişkilerini düzenleyen davranış kurallarının, yasaların ve ilkelerin bütünüdür.<sup>2</sup> Bir başka tanımda ise ahlak; insanın doğuştan getirdiği veya sonradan kazandığı bir takım davranış şekilleri, huyları, tavırları, manevi seviyesini belirten tutum ve davranışları olarak ifade edilmektedir.<sup>3</sup>

Daha geniş bir biçimde ahlakın tanımı şöyle yapılmaktadır. Bireyin diğer bireyler ile, bireylerin kurumlar ile, bireyin devlet ile ilişkilerinde toplumun deneyimlerinden, gelenek ve göreneklerinden kaynaklanan, akıl ürünü olan toplumsal uyum, birliktelik ve dayanışmayı artırıcı, dolayısıyla toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapılarına istikrar sağlayıcı prensiplerin, standartların ve değerlerin bütünüdür.<sup>4</sup> Bu prensipler, standartlar ve değerler aynı zamanda ahlaki kodlar olarak adlandırılmaktadır.

Ahlaki kodların oluşturduğu bu ahlaki değerler aynı zamanda bir bütün olarak ahlak felsefesinin (etik) ilgi alanını oluşturmaktadır. Etik, insanlar arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan değerleri, ahlaki bakımdan iyi ya da kötü, doğru ya da

\* İnönü Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi.

<sup>1</sup> D. Mehmet DOĞAN, *Büyük Türkçe Sözlük*, İz Yayıncılık, B. 11, İstanbul, 1996, s. 96.

<sup>2</sup> Eren OMA, "Mühendis ve Etik", *Türkiye Mühendislik Haberleri, TMMOB İnşaat Mühendisleri Odası Yayını*, S. 400 (1992-2), s. 45.

<sup>3</sup> Erhan KOTAR, "Muhasebe Denetimi Mesleğinde Ahlakın Yeri Ve Önemi", *Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMMO Ya. No. 20, İstanbul, 1998, s. 65.

<sup>4</sup> A. Mehmet CİVELEK-M. Banu DURUKAN, "Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği Ve Meslek Ahlakı", *Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMMO Ya. No. 20, İstanbul, 1998, s. 31.

yanlış olanın niteliğini ve temellerini araştıran bir felsefi disiplin olup Yunanca "ethos", "töre, görenek, alışkanlık" sözcüğünden türetilmiştir.<sup>5</sup>

Etik ve ahlak kavramları birbirleri ile çok yakından ilişkili olup bu iki kavram arasındaki temel ayırım, etik kavramının genel olarak ahlaki davranışları konu alan disiplini belirtmesidir. Bu bakımdan etik, ahlak felsefesi ile eş anlamlıdır.

Etik disiplini, ahlaki davranışları *etik davranışlar* ve *etik olmayan davranışlar* diye ayırmaktadır. Etik davranışlar, belirli ahlaki kodlar kapsamındaki "iyi" ya da "doğru" olarak nitelendirilen bireysel davranışlardır. Etik davranışlar, hem yasalara hem de toplumun tümü ya da belirli bir bölümü tarafından kabul gören ahlaki ilkelere de uygun olan davranışlardır. Etik olmayan davranışlar ise bu ahlaki kodlar çerçevesinde "kötü" ya da "yanlış" olarak nitelendirilen davranışlardan oluşmaktadır. Etik olmayan davranışlar yasalara uygun olabileceği gibi olmayabilir de ancak toplum tarafından kabul gören ahlaki ilkelere uygun davranışlar değildir.<sup>6</sup>

Ahlak anlayışının ya da ahlak kavramının göz ardı edildiği ya da öneminin yeterince kavranmadığı durumlarda alınan kararlarda diğer etkenler rol oynamaktadır. Bir başka ifade ile ahlak kavramının bireyin karar alma kriterinde yer almadığı durumlarda böyle bir kavram hiç yokmuş gibi "eğer kanunlara aykırı değil ise ahlak dışı da değildir" yanlısı zaman zaman hatalı kararların alınmasına yol açmaktadır. Genel olarak ahlaki değerler, kişilerin tutum ve davranış biçimlerinin oluşmasında dengeleyici, aktif bir rol üstlenmiştir. Bireyin özgür seçimini yapabildiği alan ile yasal düzenlemelerle sınırlanan alan arasında kalan boşluk ahlaksal yargı ile dengelenmektedir. Hiç şüphesiz ki, bu üç dinamiğin yer aldığı kararlarda bireyler "eğer kanunlara aykırı değil ise ahlak dışı da değildir" yanlısına düşmeyecektir.<sup>7</sup>

## 1.2. Meslek, Tanımı Ve Özellikleri

Meslek, "bir kişinin hayatını kazanmak ve geçimini sağlamak için seçerek kendini verdiği iş ya da düşünce alanı veya üretimde bir verim sağlamak amacı ile çalışan ve bu sayede yaşama ihtiyacına yardım edecek kazancı sağlayan bir alanda iş yapmanın somut şeklidir." Biçiminde tanımlanmaktadır.<sup>8</sup> Mesleğin bireye sağladığı fayda, sadece bireyin yaşamı için gerekli olan maddi geliri sağlamakla sınırlı değildir. Birey ve meslek arasındaki ilişki iki ayrı boyutta düşünülebilir. Bunlardan birincisi, mesleğin, bireyin yaşamına ve mutluluğuna yaptığı etki, ikincisi ise mesleğin, bireye toplum içinde sağladığı sosyal değerlerdir. Bu bakımdan, bireyin mesleği, onun çeşitli sosyal gruplar içerisindeki yerini belirleyen en önemli unsur olarak kabul edilmektedir.

Bir işin meslek olarak kabul edilebilmesi için bazı nitelikleri taşıması gerekmektedir. Bu niteliklere genel olarak bakıldığında bunların üç başlık altında toplandığı görülmektedir. Bunlar aşağıdaki gibidir.<sup>9</sup>

- a. Devamlı gelişen ve değişen bilgi yapısını içermesi,

<sup>5</sup> KOTAR, s. 65.

<sup>6</sup> Mine TÜKENMEZ-Nilgün KUTAY, "Muhasebede Mesleki Eğitim ve Etik", **Türkiye 15. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Üniversite Ve Üniversite Dışı Kurumlarda Muhasebe Eğitimi**, Antalya, 1996, s. 265.

<sup>7</sup> TÜGIAD(Türkiye Genç İşadamları Derneği), **İş Ahlakı Ve Türkiye'de İş Ahlakına Yönelik Tutumlar**, İstanbul, 1992, s. 42.

<sup>8</sup> Aylanur ATAĞLI, "Eğitim Ve Mesleki Başarı", **Verimlilik Dergisi**, S. 1(1992), s. 65.

<sup>9</sup> Yıldız AKBULUT, "Meslek Ahlakı Kriterleri Ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma", **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C. 1, S. 1(1999), s. 126.

b. Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılması,

c. Kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıması.

Günümüzde, toplum "meslek" kavramına özel bir anlam ve önem vermekte ve mesleği ne olursa olsun her meslek mensubundan mesleğine uygun özel davranış biçimini sürdürmesini beklemektedir. Meslek kavramı toplum çıkarlarının tatmini ötesinde ve toplumun belirlediği düzenleme ve yasaların da üzerinde bir davranış sorumluluğunu ifade etmektedir.<sup>10</sup>

## 2. MESLEK AHLAKI

Ahlak genel olarak bir toplumda kişilerin benimsedikleri ve uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kuralları olarak tanımlanmaktadır. Mesleki açıdan ise ahlak; o mesleğin itibarlı bir biçimde yürütülmesini sağlayacak kuralları topluluğu olarak kabul edilmektedir. Bu kuralları sadece meslek mensuplarının birbirleri ile olan ilişkilerini yönlendirmekle kalmayıp aynı zamanda topluma karşı, meslek mensuplarının faaliyetlerini en yüksek performansta icra edeceğinin bir işaretini vermektedir.

İşletmeler belirli çevre koşullarında faaliyet gösteren kurumlar olup başta sermaye sahiplerine olmak üzere, çalışanlarına, müşterilerine ve topluma karşı olmak üzere bir dizi sorumluluk alanlarına sahiptir. Bu sorumluluk alanları; ekonomik sorumluluklar, yasal sorumluluklar, ahlaki sorumluluklar ve ihtiyari sorumluluklar olmak üzere başlıca dört kategoriye ayrılarak incelenmektedir.<sup>11</sup>

Ahlaki sorumlulukların kaynağını gerek işletme ve gerekse çalışanlar tarafından iş ya da meslek ahlakına verilen önem oluşturmaktadır. Uygulamada, değişik gruplar kendi işlerini belirlemede gerekli gördükleri geçerli usul, nizam ve kuralları belirleme eğiliminde olmuşlardır. Bu nedenle de her grubun, her mesleğin kendine özgü ahlak kuralları oluşmuştur.<sup>12</sup> Meslek ahlakı kuralları; meslek mensuplarının faaliyetlerini yürütürken doğabilecek sorunları ve bu sorunlar karşısında tutumları belirleyici nitelikteki kuralları bütünü olup, bu kuralları başlıca iki özelliği bulunmaktadır. Birincisi, meslek mensuplarının uyması gereken değer ve davranışlara rehber olmak, ikincisi ise, meslek ahlakına aykırı davranışlara karşı tavizsiz tutumları belirlemektir.<sup>13</sup>

Meslek ahlakı; "mesleki davranışlarla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı, neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kuralları topluluğudur." Bir başka ifade ile, meslek ahlakı denildiğinde iş hayatı ile ilgili iyi-kötü, doğru-yanlış ve haklı-haksız davranışların incelenmesi akla gelmektedir.<sup>14</sup> Bu çerçevede belirli bir ahlaki kod kapsamındaki "iyi", "doğru" ya da "haklı" olarak nitelendirilen bireysel davranışlar etik davranışları, yine belirli bir ahlaki kod kapsamındaki "kötü", "yanlış" ya

<sup>10</sup> Ersin GÜREDİN, "Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar Ve Uygulamadan Örnekler", **Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMM Ya. No. 20, İstanbul, 1998, s. 115.

<sup>11</sup> İhsan CORA, "Sosyal Sorumluluk Kavramı Ve İşletme Yönetiminde Sosyal Sorumluluklar", **Kalkınmada Anahtar Dergisi**, Y. 11, S. 122(Şubat 1999), s. 7.

<sup>12</sup> GÜREDİN, s. 116.

<sup>13</sup> TÜĞLAD, s. 17.

<sup>14</sup> Seval Kardeş SELİMOĞLU, "Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik Yaklaşımı)", **Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMM Ya. No. 20, İstanbul, 1998, s. 144.

da "haksız" olarak nitelendirilen bireysel davranışlar ise etik olmayan davranışları oluşturmaktadır.

Meslek ahlakı bakımından bir davranışın etik dışı bir davranış olup olmadığı çok basit olarak, bir meslek mensubunun şu soruları kendi kendine yöneltmesiyle anlaşılabilir.

- Yaptığım şey doğru, adil ve yasal mıdır.
- Bu benim kendi işim olsaydı aynı şeyi yapar mıydım.
- Bu yaptıklarımı rahat bir şekilde eşimle ve arkadaşlarımla paylaşabilir miyim.
- Bu davranışlarımla kimler, nasıl haksız yere zarar görebilir.
- Bu davranışım ortaya çıktığında mesleki saygınlığım, itibarım bundan nasıl etkilenir.
- Bu davranışı başka bir meslektaşım yapmış olsaydı bunu nasıl karşılardım.

İş hayatındaki etik davranışların tanımı ülkeden ülkeye, kültürden kültüre değişiklik gösterebilmektedir. Ancak gittikçe küreselleşen dünyamızda bu değerler konusunda ortak paydalar hızla oluşmaktadır.<sup>15</sup>

### 3. MESLEK AHLAKINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Meslek ahlakı; sosyal çevre, kişisel ahlak ve örgüt kültürünün oluşturduğu bir bütündür. Bir başka ifade ile meslek ahlakının temelini toplumsal ahlak, bireysel ahlak ve işletme ahlakı oluşturmaktadır.<sup>16</sup> Bunlar meslek ahlakını etkileyen iç çevre unsurları olarak kabul edilirken; toplum, müşteriler, rakipler, hissedarlar ve devlet ise meslek ahlakını etkileyen dış çevre unsurları olarak karşımıza çıkmaktadır.

#### 3.1. Toplumsal Ahlak

Meslek ahlakı, bir toplumun ahlakı kodları için duyarlılık düzeyi ile yakından ilgilidir. Ahlaki kodlar, bir toplumu oluşturan bireyler tarafından içtenlikle saygı gösterilen, inanılan bir yol gösterici konumunda iseler o toplumda davranışların ahlaki olan ve olmayan biçiminde gruplandırılması mümkün olur.<sup>17</sup> Ahlak dışı davranışlar, toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapısında istikrarsızlığa neden olacağından dolayı toplumsal tepkilerin doğmasına yol açacağından bu tür davranışlar toplum tarafından kabul görmeyecektir.

Diğer taraftan ahlaki olmayan davranış biçimlerinin norm olarak kabul edildiği bir yaşam biçiminin olduğu ortam çözümsüzlük ve uzlaşmazlık üreteceğinden toplumu oluşturan bütün organlar bundan etkilenecektir.

#### 3.2. Kişisel Ahlakı

Meslek ahlakını etkileyen diğer faktörlerden birisi de kişisel ahlaki değerlerdir. Kişisel ahlaki değerler bireylerin çelişen menfaat durumlarında nasıl karar alacaklarının ana belirleyicisi konumundadırlar. Müşterilerin baskıları ve ticari kaygıların sonucunda ortaya çıkan baskılara daha iyi karşı koyabilmek ve daha ahlaki kararlar alabilmek için kişisel ahlaki değerlerin çok iyi yerleşmiş olması gerekmektedir.

<sup>15</sup> Adnan ERDOĞMUŞ, "İş Hayatında Etik Değerlerin Önemi", *Kalkınmada Anahtar Dergisi*, Y. 10, S. 112 (Nisan 1998), s. 2.

<sup>16</sup> SELİMOĞLU, s. 145.

<sup>17</sup> ÇİVELEK-DURUKAN, s. 131.

Global olarak genel kabul gören kişisel değerler bazı yazarlar tarafından aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.<sup>18</sup>

- İyilikseverlik,
- Dürüstlük ve Bütünlük,
- Tarafsızlık ve Geniş Görüşlülük,
- Güvenirlik ve İnanırlık,
- Sadakat ve İtimada Layık Olma.

Bu meziyetlerin bireylerde gelişmesi doğrudan doğruya bireyin mesleki davranışlarını etkileyerek meslek ahlakına uygun davranışların gelişmesine katkıda bulunacaktır.

Diğer taraftan kişisel değerlerin yanı sıra yaş, eğitim durumu, cinsiyet, mesleki kıdem, dini inançlar gibi bir kısım kişisel özellikler mesleki davranışları yakından etkilemektedir. Yapılan bazı araştırmalarda farklı kişisel özelliklerin meslek mensupları arasında farklı davranış biçimlerine girmelerinde etkili olduklarını ortaya çıkarmıştır. Örneğin, ülkemizde Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler üzerinde yapılan bir araştırmada<sup>19</sup> meslek mensuplarının cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi ve mesleki deneyim gibi kişisel özellikler ile mesleki davranışları arasında anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

### 3.3. İşletme Ahlakı

İnsanlar birer sosyal varlıklar olarak hem çevrelerini etkilemekte hem de kendileri bu çevreden etkilenmektedirler. Bir başka ifade ile genel olarak, bireyler kararlarında kendi doğru ve yanlışlarının yanı sıra dış çevre faktörlerinden de etkilenmektedirler. İlişki içinde buldukları diğer bireylerin özellikleri, ortamın etkisi (*örgüt kültürü, ödül, ceza, vb.*) bu kararlarda önemli rol oynamaktadır. Tüm bu faktörler, iş ahlakına uygun karar vermede ve bu kararlara paralel davranışın biçimlendirilmesinde önemli olmaktadır. Çalışanlar kendi değer yargılarına ter de olsa örgüt kültürü açısından doğru olarak benimsenen, ödüllendirilen davranışı benimsemektedirler. Bundan dolayı, çağdaş işletmelerde işletme yöneticileri örgüt kültürleri içerisinde iş ahlakı ile ilgili değerleri oluşturmayı öncelikli görevlerinden birisi olarak kabul edip bunu gözetmelidirler.

Günümüzde iş dünyasının temel ayaklarını oluşturan üretim, verimlilik, karlılık ve rekabet gibi unsurların ötesinde "*iş ahlakı*" önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Yapılan araştırmalar iş ahlakı ile bu unsurlar arasında tercih yapmanın söz konusu olmadığını aksine iş ahlakının bu unsurlar üzerinde olumlu bir role sahip olduğunu ortaya çıkarmıştır. Gerçekten de iş ahlakı olgusunun ardındaki pencere aralandığında, günümüzde bu konuda yoğunlaşan iş ahlakı eğitiminin ve işletmelerde iş ahlakının yerleştirilmesi çabalarının nedenlerinin bu unsurların başarılmasına yönelik olduğunu göstermektedir.<sup>20</sup>

<sup>18</sup> Can Şıngır MÜNGAN, "Ahlak, Toplumsal Ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği Ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri", **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C. 1, S. 2(Haziran 1999), s. 131.

<sup>19</sup> AKBULUT, s. 137.

<sup>20</sup> TÜGİAD, s. 9

#### 4. MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK AHLAKI

Bütün mesleklerin temel motivasyonu başkalarını düşünmektir. Meslekler görevlerini yerine getirirken aynı zamanda kamunun sağlığına, güvenliğine ve refahına üstünlük vermek durumundadırlar.<sup>21</sup>

Kamuya hizmet eden mesleklerin çoğu kendisi için yazılı mesleki davranış (meslek ahlakı) kuralları geliştirmişlerdir. Diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de meslek ahlakına ihtiyaç duyulmaktadır. Meslekler arasında farklılıklar olmasına rağmen meslek ahlakı ile ilgili geliştirilen davranış kurallarında şu ortak özellikler gözlenmektedir.<sup>22</sup>

a. Meslek üyelerinden beklenen yasaların öngördüğü düzeyin de üzerinde bir davranış içerisinde bulunmaları ve bu yüksek davranış düzeyini her zaman için korumalarının gerektiği,

b. Mesleki davranış kurallarının dürüst davranmayı teşvik edici ve kamuoyunda olumlu bir imaj yaratmayı sağlayacak biçimde tasarlandığı,

c. Mesleki davranış kurallarının ahlak standartlarına uygun düşmeyen davranışları yasakladığı.

Ahlak; yasal gerekleri aşan ölçüde kendi kendini kontrol demek olan ideal bir insan özelliğidir. Muhasebe mesleği açısından ahlak, moral ilkeler sisteminin gereklerini ve müşteriler, toplum ve meslektaşlarla ilişkilerde uyulması gereken kuralların yerine getirilmesini içerir. Aynı zamanda meslek sahibi kimsenin bağımsızlığını, kendini kontrolünü ve moral dürüstlüğü simgeler.<sup>23</sup> Bir muhasebe meslek mensubu açısından meslek ahlakının sınırları, meslek mensubunun özgür seçimini yapabildiği alan ile yasal düzenlemelerle sınırlanan alan arasında kalan boşluktur. Bu nedenle; meslek ahlakı, meslek mensubunun kararlarında hak ve sınırları tanımlayan yasal düzenlemeler ile özgürlük arasındaki boşluğu kapatarak denge oluşturan bir dinamik olarak kabul edilmektedir.<sup>24</sup>

Muhasebe mesleğinin, toplumun refahı açısından diğer mesleklerin taşıdığı önem kadar önemi vardır ve diğer mesleklerle duyulan ihtiyaç kadar muhasebe mesleğine de ihtiyaç duyulmaktadır. Her meslek grubu, toplumsal hayatın düzenli bir şekilde işleyebilmesi için birbirinden farklı faaliyetleri yerine getirmekte olup, meslek mensuplarının ahlaki sorumluluklarını yerine getirmemesi toplumu derinden etkileyerek onarılması güç yaraların açılmasına ve masum insanların mağdur edilmesine neden olmaktadır. Bu durum özellikle sağlık, inşaat, medya, eğitim ve finansmanla ilgili mesleklerde çok daha yıkıcı olmaktadır.

Toplum yararına hizmet etmek ve toplumun çıkarlarını korumak gibi iki asli görevi bulunan muhasebe mesleğinde de ahlaki sorumlulukların önemi büyüktür. Nitekim toplumdaki meslekler arasında yapılan bir sıralamada muhasebe mesleğinin

<sup>21</sup> P. Aaerne VESİLİND (Çev. Hale AYMAN), "Amerikan İnşaat Mühendisleri Örgüte Etik Kurallarının Değişimi", *Türkiye Mühendislik Haberleri*, Y. 44, S. 400(1999-2), s. 50.

<sup>22</sup> GÜREDİN, s. 118

<sup>23</sup> W. Arthur HOLMES- Wayne S. OVERMYER, *Muhasebe Denetimi*, Bilimsel Yayınlar Derneği, Ya. No. 5(Mart 1975), s. 78

<sup>24</sup> Beyhan MARŞAP, "Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları Ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri", *Yaklaşım Dergisi*, Y. 4, S. 37(Ocak 1996), s. 120

önemli bir yer tuttuğu görülmektedir.<sup>25</sup> Hatta, muhasebenin ürettiği bilgilerin devlet,kamuoyu, işveren, müşteriler ve işletme çalışanları tarafından kullanılması dolayısıyla çok taraflı olduğu göz önüne alındığında muhasebe meslek mensuplarının ahlaki sorumluluklarını göz ardı etmesi durumunda bunun yol açacağı ekonomik ve sosyal sorunların önemi daha iyi anlaşılacaktır. Bu nedenle muhasebe mesleği bu bilgileri üretirken ahlaki sorumluluk duygusu ile hareket etmek zorundadır. Ekonomik kaynakların dağılımı açısından üretilen bilgiler büyük öneme sahiptir. Sunulan bilgilerin bilinçli yada bilinçsiz olarak hatalı olması ekonomik kaynakların haksız dağılımına neden olabilecektir.

Her mesleğin, gereklerini yerine getirebilmek için mesleğe talip olan kişilerde bir takım kişisel ve teknik niteliklerin aranması doğaldır. Mesleğin gereklerini yerine getirmek üzere mesleğe talip olan kişilerin bilgi, görgü ve yeteneklerinin hem kişinin hem de mesleğin gelişimine büyük katkılar sağlayacağı açıktır. Meslek mensuplarında aranacak niteliklerin belki de en önemlisi onun ahlaki nitelikleri olacaktır. Ahlaki değerleri iyi oluşmuş bir muhasebeci kendisine ve topluma karşı sorumluluklarının bilincinde olacaktır. Ünlü, İtalyan bilim adamı A. Di Pietro muhasebeciyi şu sözlerle tarif etmektedir.<sup>26</sup>

*"Muhasebeci, akıllı olmalı, iyi bir huya sahip olmalı, net, açık bir imzaya sahip olmalı, profesyonel bilgilere sahip olmalı, aşırı hayalperest olmamalı, dürüst olmalıdır."*

Bundan dolayı muhasebe meslek mensupları her fırsatta mesleğin onurunu koruyup yüceltmek için ellerinden gelen gayreti gösterdikleri sürece meslek de meslek mensuplarının onurunu koruyup yüceltecektir.

#### **4. MUHASEBE MESLEK AHLAKINDA ULUSLARARASI GELİŞMELER**

Muhasebe mesleğinin gelişimine paralel olarak muhasebe meslek ahlakı konusu gelişmiş ülkelerde 20. Yüzyılın başından beri gündemde olan bir konudur. Çalışmanın bu bölümünde muhasebe mesleği meslek ahlakı konusunda uluslararası gelişmeler incelenecektir.

##### **4.1. ABD'de Muhasebe Meslek Ahlakı**

ABD'de muhasebe mesleği, geniş bir yelpazede, farklı alanlarda, farklı fonksiyonlar yerine getirecek biçimde uzmanlaşmaya yönelik farklı isim ve meslek kuruluşlarının çatısı altında örgütlenmiş bulunmaktadır. ABD'de faaliyet gösteren söz konusu meslek kuruluşları şunlardır.

- a. Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri Enstitüsü-American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA)
- b. Bağımsız Yönetim Muhasebecileri-Institute Of Certified Management Accounting (ICMA)
- c. İç Denetçiler Enstitüsü-Institute Of Internal Auditors (IIA)
- d. Amerikan Muhasebe Demeği-American Accounting Association (AAA)
- e. Ulusal Muhasebeciler Demeği-National Association Of Accountants (NAA)

<sup>25</sup> SELİMOĞLU, s. 147.

<sup>26</sup> MUFAD (Muhasebe Ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Demeği), **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S. 4(Ekim 1999), s. 66.

Bir mesleğin gelişmesinde ve saygınlık kazanmasında meslek örgütlerinin çok büyük rolü vardır. Meslek örgütlerinin yapacağı çalışmalar sonucu meslekten beklenen en yüksek performans elde edilebilecektir. ABD'de meslek örgütlerinin uzun süren gayretleri sonucu muhasebe mesleği çok büyük mesafeler kat ederek hem amerikan ekonomisindeki önemini hem de diğer meslekler arasındaki yerini almıştır.

Bu çalışmanın konusu gereğince ABD'deki meslek örgütlerinin diğer faaliyetlerine girilmeyerek sadece meslek ahlakı konusundaki yaptıkları çalışmalar inceleneyecektir. ABD'deki meslek örgütleri arasında meslek ahlakı konusunda çalışmalar yapan örgüt kısa adı AICPA olan Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri Enstitüsüdür.

ABD'deki muhasebe mesleği dört ayrı meslek unvanı ile yerine getirilmektedir.<sup>27</sup> Söz konusu bu meslek unvanları aşağıdaki gibidir:

- a. Bağımsız Kamu Muhasebecileri-Certified Public Accountants (CPA)
- b. Bağımsız Yönetim Muhasebecileri-Certified Management Accountants (CMA)
- c. Sertifikalı İç Denetçiler-Certified Internal Auditors (CIA)
- d. Kamu Muhasebecileri-Public Accountants (PA)

Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Bağımsız Kamu Muhasebecileri'nin (CPA) meslek birliği olup 1887 yılında "American Association Of Public Accountants" adıyla kurulduktan sonra 1957 yılında bugün ki adını almıştır. Bu kuruluş, ABD'de eyaletler üstü, federal bir meslek odaları birliği olup, gerek ABD'de ve gerekse dünyada muhasebe mesleğinin en önde gelen ve saygın kuruluşlarından birisidir.<sup>28</sup> Bu kuruluş aynı zamanda ABD'de CPA'lık belgesi vermeye tek yetkili kuruluş olup 300.000 dolayında üyesi bulunmaktadır.<sup>29</sup>

AICPA, yönetmelikleri gereği meslek ahlakı ve moral değerlerle ilgili çalışmalar yapmak zorundadır. AICPA'nın asıl fonksiyonu, muhasebe mesleğine standartlar ve kurallar belirleme olup bunun yanında muhasebe ve denetim konularında araştırma ve yayın faaliyetlerinde de bulunmaktadır. AICPA'nın alt birimleri biçiminde örgütlenerek hizmet verdiği ve çalışmalar yaptığı alanlar şunlardır:

30

- Denetim Standartları Bölümü,
- Mesleki Ahlak Standartları Yürütme Bölümü,
- Yönetim Danışmanlık Hizmetleri Yürütme Bölümü,
- Federal Vergileme Yürütme Bölümü,
- CPA Firmaları Bölümü,
- Kalite Kontrol Bölümü,
- Uluslararası Uygulamalar Bölümü,
- Bilgisayar Hizmetleri Bölümü,
- Teknik Araştırmalar Bölümü.

<sup>27</sup> Ercan BEYAZITLI, "Gelişmiş Ülkelerde Muhasebe Eğitiminin Bugünü", **Muhasebe Eğitiminde Yeni Boyutlar Türkiye 14. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 1995, s. 3.

<sup>28</sup> BEYAZITLI, s. 4.

<sup>29</sup> Selçuk USLU, "Muhasebe Mesleği, Meslek Ahlakı Ve Moral Değerler", **Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMO Ya. No. 20, İstanbul 1998.

<sup>30</sup> BEYAZITLI, s. 5.



AICPA tarafından meslek ahlakı konusunda ilk çalışma 1966 yılında yayınlanan "*Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları*" dir. Bu standartlar 1973 yılında küçük değişikliklerle yeniden yayınlanmış olup daha sonra 1988 yılında revize edilerek "*Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı*" olarak yeniden yayınlanmıştır. "*AICPA Davranış Yasaları*" adı altında yayınlanan bu plan, meslek mensuplarında olması gereken davranışları içeren "*ilkeleer*" ve meslek ahlakına uygun olmayan davranışları açıklayan "*kurallar*" olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Planda 6 adet ilke ve 11 adet kural bulunmakta olup bunlar aşağıdaki gibidir:

a- AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri

*Sorumluluklar:* Meslek üyelerinin müşterilerine, işverenlerine ve kamuya karşı olan sorumluluklarını kapsamaktadır.

*Kamu Çıkarı:* Meslek üyelerinin kamu yaranna hizmet etmelerini, kamu güvenliğini sarsacak davranışlarda bulunmalarını ve kendilerini mesleklerine adanmalarını kapsamaktadır.

*Dürüstlük:* Toplumun güvenini kazanmak ve sürdürmek bakımından meslek mensuplarının mesleki sorumluluklarını dürüstlük şuuru içerisinde yerine getirmesini kapsamaktadır.

*Tarafsızlık Ve Bağımsızlık:* Meslek mensubunun görevini yerine getirirken tarafsızlığını sürdürmesini ve hizmet sunduğu taraflarla ilgili hiçbir çıkar ilişkisine girmemesini kapsamaktadır.

*Özenli Çalışma:* Meslek mensuplarının görevlerini yerine getirirken teknik ve ahlaki standartlara uygun davranmasını, yeteneğini ve sunduğu hizmetin kalitesini geliştirmesini kapsamaktadır.

*Sunulan Hizmetin Kapsamı Ve Niteliği:* Meslek mensuplarının denetim ve tasdik hizmetleri dışında sunacakları hizmetin niteliğini ve kapsamını belirlemede meslek ahlakına uygun davranmaları gerektiğini kapsamaktadır.

b- AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları

*Bağımsızlık:* Meslek mensubunun denetim faaliyetini yerine getirirken denetimini yaptığı işletmeden tamamen bağımsız olmasını kapsamaktadır.

*Dürüstlük Ve Tarafsızlık:* Meslek mensuplarının denetim faaliyetini yerine getirirken tarafsızlığını ve dürüstlüğünü korumalarını, her türlü çıkar çatışmasından uzak kalmasını, işletmenin durumunu olduğundan farklı göstermemelerini ve kararlarında başkalarının etkisi altında kalmamalarını vurgulamaktadır.

*Genel Standartlara Uyum:* Meslek mensuplarının faaliyetlerini yerine getirirken mesleki yeterlilik, mesleki özen, planlama ve gözetim ve yeterlik ve geçerli veri toplama standartlarına uygun davranmalarını vurgulamaktadır.

*Standartlara Uyum:* Meslek mensuplarının faaliyetlerini yerine getirirken ilgili mesleki kuruluşlar tarafından yayınlanmış bulunan standartlara uygun davranmalarını vurgulamaktadır.

*Muhasebe İlkeleri ile Uyum:* Meslek mensupları faaliyetlerini yerine getirirken genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerine uygun davranışlarda bulunmalarını vurgulamaktadır.

*Müşteri Bilgilerinin Gizliliği:* Meslek mensubunun, müşteriye ait bilgilerin müşterisinin izni olmadan açıklama hakkına sahip olmadığını vurgulamaktadır.

*Şartlı Ücret:* Meslek mensuplarının tarafsızlığının korunması açısından, ücret tutarının yürütülen çalışmanın sonucuna bağlanamayacağını ifade etmektedir.

*Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler:* Bu kural meslek mensuplarının toplum içindeki saygınlığını ve itibarını korumaya yönelik olup meslek mensuplarının meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunamayacağını ifade etmektedir.

*Reklam Yapma Yasağı:* Meslek mensuplarının iş elde etmek için aldatıcı, abartıcı ve yanıltıcı yöntemlerle reklam yapamayacağını, iş göremeyeceğini, hile, zorlama, usandırma ve taciz yolu ile iş talebinde bulunamayacağını ve karşı tarafa baskıda bulunamayacağını ifade etmektedir.

*Komisyon Ve Danışma Ücretleri:* Meslek mensuplarının bir mal ya da ürün için ya da bir başka meslektaşını tavsiye veya tanıtmaya ilişkin müşterilerden komisyon veya benzeri bir ücret talebinde bulunamayacağını ifade etmektedir.

*Meslek Unvanı Ve Mesleği İcra Biçimi:* Meslek mensuplarının yasaların kendilerine vermiş olduğu unvanlar dışında unvan kullanamayacaklarını ve bu unvanlarını yanıltıcı bir biçimde kullanamayacaklarını ifade etmektedir.

Amerikan muhasebe mesleğinde meslek ahlakı konusunda AICPA'nın yapmış olduğu bu düzenlemeler dışında muhasebe mesleğinin farklı alanlarında faaliyette bulunan kuruluşlar tarafından kendi meslek mensupları tarafından meslek ahlakı kuralları oluşturulmuş bulunmaktadır.

#### **4.2. Almanya' da Muhasebe Meslek Ahlakı**

Almanya'da muhasebe mesleğinin yasal dayanağını 23 ağustos 1961 tarihinde çıkarılan "*Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavirlik Yasası*" oluşturmaktadır. Bu yasaya göre Almanya'da muhasebe mesleği "*serbest muhasebecilik*" ve "*serbest muhasebeci mali müşavirlik*" olmak üzere iki gruptan oluşmakta iken 9 mart 1972 tarihinde söz konusu yasanın 118. Maddesine dayanılarak serbest muhasebeciler belli bir süre eğitimden geçirildikten sonra bunların serbest muhasebeci mali müşavir olmaları sağlanmıştır. Bu tarihten sonra, Almanya'da muhasebe mesleği "*serbest muhasebeci mali müşavir*" unvanı altında tek bir meslek grubu tarafından yürütülmektedir.

Almanya' da muhasebe mesleğini düzenleyen söz konusu bu yasa altı bölümden oluşmakta olup,<sup>31</sup> üçüncü bölümü oluşturan "*Meslek Mensuplarının Yükümlülükleri*" başlığı altında meslek ahlakına ilişkin yasal düzenlemelere yer verilmiştir.

"*Mesleğin Gereklere*" olarak belirtilen meslek ahlakına ilişkin bu düzenlemelere şu başlıklarda yer verilmiştir:

<sup>31</sup> M. Sema ÜLKER, "Almanya'da Muhasebe Mesleği: Sınıflandırılması, Yetki Ve Sorumluluklar", **Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMÖ Ya. No. 20, İstanbul, 1998, s. 45.

- Bağımsızlık
- Mükellef İle İlişkiler
- Özel Sorumluluk
- Vicdanlılık
- Haksız Rekabet
- Meslek Mensubunun Ücreti
- Meslek Sigortası

#### 4.3. IFAC Tarafından Yapılan Çalışmalar

Ülkemizin de üyesi bulunduğu Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (*International Federation Of Accountants-IFAC*) ilk olarak 1990 yılında muhasebe mesleğinde meslek ahlakı ile ilgili çalışmalara başlayarak 1992 yılında "*Muhasebeciler İçin Meslek Ahlakı*" yönetmeliğini yayınlamıştır. Bu yönetmelik aynı zamanda muhasebe alanında uluslar arası bazda ilik yönetmelik olup "A" ve "B" olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır.

##### A Bölümü:

- Tarafsızlık
- Meslek Ahlakı İle İlgili İnkilemlerin Çözümü
- Mesleki Yeterlilik
- Gizlilik
- Vergi Uygulamaları
- Uluslar Arası Faaliyetler
- İlan Etme

##### B Bölümü:

- Bağımsızlık
- Meslek Mensuplarının Ücret Ve Komisyonları
- Diğer Meslek Mensupları İle İlişkiler
- İlan Ve Teşvikler
- Müşterinin Parası
- Faaliyetlerin Ve Uygulamaların Birbirine Uyması

Konularıyla ilgili ahlaki davranış kurallarını kapsamakta olup A-Bölümünde sayılan kurallar mesleği herhangi bir şekilde icra eden tüm meslek mensuplarına, B-Bölümünde sayılan kurallar ise sadece piyasada çalışan serbest muhasebecilere uygulanacak kurallardan oluşmaktadır.

Söz konusu yönetmelik 1998 yılında gözden geçirilerek yeniden yayınlanmıştır. Bu defa yönetmelik üç bölüm halinde düzenlenmiş olup 1. Bölümde mesleği icra eden tüm meslek mensuplarının, 2. Bölümde piyasada bağımsız olarak faaliyetin sürdüren meslek mensuplarının ve 3. Bölümde bir işverene bağlı olarak çalışan bağımlı meslek mensuplarının uyacakları kurallar açıklanmaktadır. Ayrıca bu genelgenin giriş kısmında tüm meslek mensuplarının mesleğin yürütülmesinde zorunlu olarak uyması gereken prensipler belirlenmiştir. Bu prensipler altı adet olup aşağıdaki gibidir:<sup>32</sup>

<sup>32</sup> IFAC, *Technical Pronouncements*, Handbook, 1998, s. 502.

- Dürüstlük
- Tarafsızlık
- Mesleki Yeterlik Ve Özen
- Sır Saklama
- Mesleki Davranış
- Teknik Standartlar

Söz konusu prensipler ve davranış kurallarının hazırlanışında, Amerika'da çeşitli meslek kuruluşları tarafından hazırlanarak yayınlanmış olan uygulamalar esas alınmış olup bu uygulamalara paralel düzenlemeler yapılmıştır.<sup>33</sup>

## 5. TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEK AHLAKI

Ülkemizde uzun yıllardan beri sıkıntısı çekilen, batılı anlamda ve ülke ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir mesleki örgütlenme 13. 6. 1989 tarihinde çıkarılan 3568 sayılı "*Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik*" yasası ile gerçekleşmiştir. Söz konusu yasa ile muhasebe mesleği bir meslek yasasına kavuşmuş, dayanağını yasadan alan meslek odalarını ve Türkiye çapında yasal örgütünü tamamlamıştır.

Bu yasa ile muhasebecilik mesleği tam anlamıyla profesyonel bir nitelik kazanmış olup,<sup>34</sup> meslek, faaliyetlerini aşağıda belirtilen üç ayrı meslek unvanı ile yerine getirmektedir.

- a. Serbest Muhasebeci,
- b. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir,
- c. Yeminli Mali Müşavir.

Söz konusu yasada, bölgesi içerisinde en az 25 serbest muhasebeci mali müşavir bulunan her il merkezinde "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları" ve bölgesi içerisinde en az 25 yeminli mali müşavir bulunan her il merkezinde "Yeminli Mali Müşavir Odaları"nın kurulması ve bu odaların katılımı ile *Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavir Odaları Birliği'nin* (TÜRMOB) kurulması öngörülmüş olup bu mesleki örgütlenme tamamlanmıştır. 1999 yılı verilerine göre ülkemizde odalara kayıtlı 25.561 serbest muhasebeci, 16.926 serbest muhasebeci mali müşavir ve 2.776 yeminli mali müşavir ile muhasebe mesleği gelişmesini sürdürmektedir.<sup>35</sup>

Türkiye'de muhasebe mesleğinde meslek ahlakı ile ilgili düzenlemelere bakıldığında meslek ahlakının ayrı bir yönetmelik ya da bir meslek ahlak yasası ile düzenlenmediği görülmektedir.<sup>36</sup> Esasen bu görevin 3568 sayılı yasanın 29. Maddesi ile TÜRMOB'a verilmiş olmasına rağmen ülkemizde henüz meslek odaları tarafından geliştirilmiş bir muhasebe meslek ahlakı kuralları bulunmamaktadır. Bu konudaki var olan düzenlemeler ise yukarıda belirtildiği gibi ayrı bir yönetmelik ya da yasa düzeni içerisinde olmayıp, 3568 sayılı yasa, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği, TÜRMOB tarafından hazırlanıp yayınlanmış olan Mecburi Meslek Kararlarına İlişkin Genelge ve Maliye

<sup>33</sup> AKBULUT, s. 128.

<sup>34</sup> Reşat KARCIOĞLU-Fatih ERTAŞ, "Profesyonel Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesinde Eğitim Ve Deneyim İhtiyaçlarının Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 181(1996), s. 85.

<sup>35</sup> TÜRMOB, *1997-1998 Çalışma Raporu*, TÜRMOB Ya. No. 49, Ankara 1998.

<sup>36</sup> GÜREDİN, s. 119.

Bakanlığı tarafından yayınlanmış olan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik olmak üzere aynı aynı yerlerde yer almaktadır. Bu düzenlemelerin, çalışmanın daha önceki bölümlerinde açıklanmaya çalışılan gelişmiş ülkelerdeki düzenlemelere paralel olduğu görülmektedir. Muhasebe mesleğinin gelişmesi, mesleğin hak ettiği saygınlığa ulaşması ve meslek onurunun korunması için meslek mensuplarının "*kendi organları*" tarafından yönetilmesi, denetlenmesi ve gerektiğinde cezai müeyyidelerin uygulanması gerekmektedir<sup>37</sup>

Ülkemizin tipik bir gelişmekte olan ülke olduğu ve uzun yıllardan beri kronik yüksek enflasyonun hakim olduğu gerçeği göz önüne alındığında profesyonel muhasebe mesleği için ilgili ahlaki kuralların geliştirilip uygulamaya konulmasının kolay olmayacağı anlaşılacaktır.<sup>38</sup> Daha da önemlisi ülkemizde muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı yasanın 1989 yılında yürürlüğe girdiği, dolayısıyla mesleğin tanınmasında bu kadar geç kalındığı<sup>39</sup> düşünüldüğünde meslek ahlakı ile ilgili düzenlemelerin hayata geçirilmesinin zorluğu daha iyi anlaşılacaktır. Bu zorluklara rağmen, muhasebe meslek ahlakı konusunda değişik yasa, yönetmelik ve tüzüklerde yer alan düzenlemelerin gözden geçirilerek yeniden düzenlenmesi ve meslek odaları tarafından geliştirilerek uygulamaya konulması ve uygulamanın sıkı bir şekilde denetlenmesi gerekmektedir.

Meslek ahlakı kurallarının yazılı olarak belirlenmesi meslek mensupları üzerinde psikolojik baskı yaratması açısından kaçınılmazdır. Belirlenen kurallara uyum sağlamama durumunda yasal yaptırımlar olmasıyla, meslek mensupları anlaşacağı kurallara bağlı kalma zorunluluğunu duyacaktır. Bu nedenle meslek ahlakına yönelik kuralların yazılı bir biçimde hazırlanması ve kurumsallaşması meslek mensuplarının tutum ve davranışlarını etkileyecektir.<sup>40</sup> Ayrıca, meslek örgütü bünyesinde *Meslek Ahlakı Komitesi* kurularak bu komite;

- Çelişkili durumlarda karar alma ve ilgili konularda söz sahibi olmayı,
- Kararları yazılı olarak duyurma ve daha önceki kuralları hatırlatmayı,
- Belli aralıklarla rapor hazırlayarak bunları TÜRMOB yönetim kuruluna sunmayı,
- Meslek ahlakı politikasında gerekli olduğu düşünülen değişikliklerden yönetim kurulunu haberdar etmeyi,
- Meslek mensuplarının düşüncelerini açıkça ifade edecekleri meslek içi mekanizmalar geliştirmeyi amaçlamalıdır.

Bu komite aynı zamanda, muhasebe mesleğinin belirsiz alanlarında ortaya çıkabilecek sorulara cevap vermek, etik politikaları oluşturmak ve izlemek, politika

<sup>37</sup> MÜNGAN, s. 8.

<sup>38</sup> Recep PEKDEMİR, "Türkiye'de Muhasebe Mesleği Ve Meslek Ahlakı", **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S. 4(1998), s. 4.

<sup>39</sup> MÜNGAN, s. 6.

<sup>40</sup> TUGLAD, s. 31.

önermek ve politikaları değiştirmek ve genel olarak meslek ahlakı ile ilgili uygulama sürecinde sistemin son karar verme yeri olarak görev yapmalıdır.<sup>41</sup>

Ülkemizde muhasebe mesleği ile ilgili 225 kişi (*öğretim üyesi, SM, SMMM, muhasebe müdürü, muhasebe müdür yardımcısı ve muhasebe şefi*) üzerinde yapılan bir araştırmada<sup>42</sup> ankete katılanların % 31'i muhasebe mesleğinin saygın bir meslek olmadığını belirtmişlerdir. Bunun nedenleri araştırıldığında ise;

- Muhasebecilere, mükellefin gereksinmelerine kılıf hazırlayan tarziler gözüyle bakıldığı,
- Meslek içinde yeterli eğitim ve kültür birikimi bulunmayan kişilerin fazlalığı,
- İşverenlerin muhasebeciler üzerindeki yaptırım gücünün çok fazla olması,
- Meslek ahlakını azaltan davranışların meslek mensupları arasında yaygın olması,
- Eğitim kurumlarının yetiştirdiği insan gücünün yeterli bilgi ve deneyime sahip olmadığı,

gibi cevaplar alınmıştır.

### SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebeci her şeyden önce bir bireydir. Dolayısıyla her bireyin doğasında varolan "kendi çıkarlarını gözetme" ve "kendisine bağımlı olanlara karşı sorumluluk duyma" gibi tipik özellikler her muhasebecide de vardır. Muhasebeci, eğitim ve öğretim yıllarında öğrendikleri ile uygulama sırasında edindikleri bilgi, beceri ve deneyimlerini kendisinden talep edenlere, muhasebecilik mesleği ile ilgili yasaların ve meslek örgütünün öngördüğü veya önceden belirlediği sınırlar içerisinde sunarak yaşamını devam ettiren bir profesyoneldir.<sup>43</sup> Bir başka ifade ile muhasebeci; devlete, topluma, meslek örgütüne, müşterilerine, çalışanlarına ve kendisine karşı çeşitli sorumlulukları olan profesyonel bir meslek dalıdır. Profesyonelliğin dört temel vasfı olduğu kabul edilmektedir.<sup>44</sup>

1. Özel bir bilgi birikiminin formal bir eğitim sonucu belli sertifikalara bağlı olarak elde edilmesi.
2. Mesleğe gereksinim olduğunu gösteren ve güçlendiren faydalı sosyal amaçlara bağlılık.
3. Gerektiğinde cezai yaptırım da kullanacak şekilde kendi kendini yönetme yetkisi.
4. Toplumda ortalamanın üzerinde bir statü ve prestije sahip olma.

Muhasebe mesleğinin bu özelliklerinden dolayı bu mesleği seçecek olan meslek mensuplarının mesleklerinde uzmanlaşmak ve profesyonelleşmelerinin

<sup>41</sup> Spiller RODGER, "Ethical Boards, Business Ethics, Directors Of Corporations", **Corporate Culture, Management**, Vol. 46, No. 2(Mar 1999),, s. 155.

<sup>42</sup> Rifat ILGAZ, **Muhasebe Eğitimi Kalitesinin Meslek İmajına Etkisi**, Sermaye Piyasası Kurulu Ya. No. 68, Ankara 1996.

<sup>43</sup> PEKDEMİR, s. 19.

<sup>44</sup> MÜNGAN, s. 8.

sağlanması amacıyla üniversite eğitiminden başlamak üzere mesleğin her aşamasında gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

ABD’de meslek mensuplarının asgari eğitim düzeyine ilişkin genel uygulama “en az üniversite lisans diplomasına sahip olma” yönünde olup diplomasında en az 150 sömestre/kredi saatlik bir muhasebe eğitim almış olması istenmektedir.<sup>45</sup> Ülkemizde muhasebe eğitimi veren İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinin işletme bölümlerinde bu sayının yeterli ancak fakültenin diğer bölümlerinde yetersiz olduğu görülmektedir.

Diğer taraftan gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin tümünde profesyonel muhasebe mesleğine geçişin temel koşullarının başında staj ve sınav koşulu gelirken, ülkemiz muhasebe mesleğinin yapılandırılmasında başlangıçtan bu yana stajsız veya sınavsız meslek mensubu olunabilmektedir.<sup>46</sup> Bir işverene bağlı olarak çalışan meslek mensuplarının durumuna bakıldığında ise staj ve sınav şartının hiç dikkate alınmadığı görülmektedir. Ülkemizde 130 işletme üzerinde yapılan bir araştırmada<sup>47</sup> muhasebe müdürlerinin % 73’ünün, muhasebe müdür yardımcılarının % 93’ünün ve muhasebe şeflerinin % 95’inin herhangi bir belgeye sahip olmadıkları sonucu ortaya çıkmıştır.

Soruna çalışmanın konusunu oluşturan meslek ahlakı açısından bakıldığında ülkemizde yapılan çeşitli araştırmalarda, üniversite eğitiminde gerek lisans düzeyinde<sup>48</sup> gerekse yüksek lisans düzeyinde<sup>49</sup> muhasebe mesleğinde ahlaki değerlerle ilgili ayrı bir dersin okutulmadığı görülmektedir. ABD’de 187 üniversite öğretim üyesi muhasebe denetimi profesörü üzerinde yapılan bir araştırmada, öğretim üyelerinin büyük bir bölümünün üniversitelerde ahlaki eğitimin ve kişisel dürüstlüğün mutlaka öğretilmesi gerektiğini düşündükleri ortaya çıkmıştır.

Ayrıca bu araştırmada ahlaki değerlerin sadece denetim dersinde değil tüm muhasebe derslerinde öğretilmesi gerektiği düşüncesi ortaya çıkmıştır.<sup>50</sup> Yine, Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (AAA-American Accounting Association) 1986 yılında yayınladığı bir komite raporunda formal muhasebe eğitimi sırasında öğrencilere sadece muhasebe becerilerinin kazandırılmasının yeterli olmadığını, bunun yanı sıra ahlaki prensiplerin ve meslek mensubu olarak taahhütlerinin neler olacağını aşılması gerektiğini vurgulamıştır.<sup>51</sup>

Ahlaki davranışlar, bütün mesleklerin en önemli özelliklerinden biri olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, bugünün öğrencilerinin yarının yöneticileri, bankacıları, finansman danışmanları ve muhasebecileri olacakları düşünüldüğünde bu kişilerin dürüstlüğü büyük bir önem taşımaktadır.

Diğer taraftan meslek mensuplarının daha iyi bir biçimde yetişmeleri, günün ve mesleğin değişen koşullarına daha iyi adapte olabilmeleri, bilgilerini tazelemeleri

<sup>45</sup> BEYAZITLI, s. 7.

<sup>46</sup> PEKDEMİR, s. 36.

<sup>47</sup> ILGAZ, s. 37.

<sup>48</sup> Recep ŞENER, “Yüksek Öğretim Kurumlarında Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitimi İçinde Yönetim Muhasebesinin Yeri Ve Önemi”, **Türkiye 15. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 1996, s. 52.

<sup>49</sup> Beyhan MARŞAP-Ganite KURT, “Yüksek Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitiminin Program Ve Öğretim Üyeleri Açısından Değerlendirilmesi Ve Bazı Öneriler”, **Türkiye 15. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 1996, s. 153.

<sup>50</sup> TÜKENMEZ- KUTAY, s. 282.

<sup>51</sup> MÜNGAN, s. 11.

ve hepsinden önemlisi meslek mensuplarına ahlaki değerlerin aşılması konusunda gelişmiş ülkelerde mesleğe giriş sonrası sürekli eğitim programlarının verildiği görülmektedir. Meslek içi eğitim olarak adlandırılan bu eğitim programları bir çok ülkede zorunlu olup yılda ortalama 120 saat civarındadır.<sup>52</sup> Ülkemizde, meslek mensupları için zorunlu olan bir meslek içi eğitim faaliyeti söz konusu olmayıp bu doğrultuda meslek örgütleri, üniversiteler vb kuruluşlar tarafından isteğe bağlı seminer, konferans, toplantı vb faaliyetler düzenlenmektedir. Ancak bu tür faaliyetlere katılmanın isteğe bağlı oluşu, katılım ücretlerinin yüksek olması vb nedenlerden dolayı katılımcı sayısı çok düşük seviyelerde gerçekleşmektedir. Bu nedenle meslek içi eğitim çalışmalarının zorunlu hale getirilerek uygulamaya konulması gerekmektedir.

Son olarak, ülkemiz muhasebe mesleği ile ilgili ahlaki düzenlemelere bakıldığında bu konuda gerekli düzenlemelerin var olduğu ancak bu düzenlemelerin dağınık bir şekilde çeşitli yasa, yönetmelik ve tebliğlerde yer aldığı ve en önemlisi de bu düzenlemelerin meslek örgütleri tarafından hazırlanmadığı görülmektedir. Dolayısıyla bu kuralların uygulanmasında çok başlılığın olduğu dikkati çekmektedir. Bundan dolayı, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi meslek ahlakı kurallarının bir bütün olarak yapılandırılması ve meslek örgütü tarafından uygulamaya konulup denetiminin yapılması gerekmektedir.

---

<sup>52</sup> PEKDEMİR, s. 26.



## KAYNAKÇA

1. AKBULUT Yıldız, "Meslek Ahlakı Kriterleri Ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma", **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C. 1, S. 1(1999).
2. ATAKLI Aylanur, "Eğitim Ve Mesleki Başarı", **Verimlilik Dergisi**, S. 1(1992).
3. CİVELEK A. Mehmet-DURUKAN M. Banu, "Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği Ve Meslek Ahlakı", **Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMO Ya. No. 20, İstanbul, 1998.
4. CORA İhsan, "Sosyal Sorumluluk Kavramı Ve İşletme Yönetiminde Sosyal Sorumluluklar", **Kalkınmada Anahtar Dergisi**, Y. 11, S. 122(Şubat 1999).
5. DOĞAN D. Mehmet, **Büyük Türkçe Sözlük**, İz Yayıncılık, B. 11, İstanbul, 1996.
6. ERDOĞMUŞ Adnan, "İş Hayatında Etik Değerlerin Önemi", **Kalkınmada Anahtar Dergisi**, Y. 10, S. 112( Nisan 1998).
7. EYAZITLI Ercan, "Gelişmiş Ülkelerde Muhasebe Eğitiminin Bugünü", **Muhasebe Eğitiminde Yeni Boyutlar Türkiye 14. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 1995.
8. GÜREDİN Ersin, "Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar Ve Uygulamadan Örnekler", **Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMO Ya. No. 20, İstanbul, 1998.
9. HOLMES W. Arthur- Overmyer Wayne S., **Muhasebe Denetimi**, Bilimsel Yayınlar Demeği, Ya. No. 5(Mart 1975).
10. IFAC, **Technical Pronouncements**, Handbook, 1998.
11. ILGAZ Rifat, **Muhasebe Eğitimi Kalitesinin Meslek İmajına Etkisi**, Sermaye Piyasası Kurulu Ya. No. 68, Ankara 1996.
12. KARCIOĞLU Reşat-Fatih ERTAŞ, "Profesyonel Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesinde Eğitim Ve Deneyim İhtiyaçlarının Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 181(1996).
13. KOTAR Erhan, "Muhasebe Denetimi Mesleğinde Ahlakın Yeri ve Önemi", **Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMO Ya. No. 20, İstanbul, 1998.
14. LKER M. Sema, "Almanya'da Muhasebe Mesleği, Sınıflandırılması, Yetki Ve Sorumluluklar", **Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMO Ya. No. 20, İstanbul, 1998.
15. MARŞAP Beyhan, "Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları Ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri", **Yaklaşım Dergisi**, Y. 4, S. 37(Ocak 1996).
16. MARŞAP Beyhan-Ganite KURT, "Yüksek Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitiminin Program Ve Öğretim Üyeleri Açısından Değerlendirilmesi Ve Bazı Öneriler", **Türkiye 15. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 1996.
17. MUFAD (Muhasebe Ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Demeği), **Muhasebe Ve Finansman Dergisi**, S. 4(Ekim 1999).

18. MUNGAN Can Şimga, "Ahlak, Toplumsal Ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği Ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri", *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C. 1, S. 2(Haziran 1999).
19. OMAV Eren, Mühendis Ve Etik, *Türkiye Mühendislik Haberleri*, **TMMOB İnşaat Mühendisleri Odası Yayını**, S. 400 (1992-2).
20. PEKDEMİR Recep, "Türkiye'de Muhasebe Mesleği Ve Meslek Ahlakı", *MUFAD Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, S. 4(1998).
21. RODGER Spiller, "Ethical Boards, Business Ethics, Directors Of Corporations", *Corporate Culture, Management*, Vol. 46, No. 2(Mar 1999).
22. SELİMOĞLU Seval Kardeş, "Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı", **Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMM Ya. No. 20, İstanbul, 1998.
23. ŞENER Recep, "Yüksek Öğretim Kurumlarında Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitimi İçinde Yönetim Muhasebesinin Yeri Ve Önemi", **Türkiye 15. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 1996.
24. TÜGİAD(Türkiye Genç İşadamları Derneği), **İş Ahlakı Ve Türkiye'de İş Ahlakına Yönelik Tutumlar**, İstanbul, 1992.
25. TÜKENMEZ Mine-Nilgün KUTAY, "Muhasebede Mesleki Eğitim ve Etik", **Türkiye 15. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Üniversite Ve Üniversite Dışı Kurumlarda Muhasebe Eğitimi**, Antalya, 1996.
26. TÜRMOB, **1997-1998 Çalışma Raporu**, TÜRMOB Ya. No. 49, Ankara 1998.
27. USLU Selçuk, "Muhasebe Mesleği, Meslek Ahlakı Ve Moral Değerler", **Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMM Ya. No. 20, İstanbul 1998.
28. VESİLİND P. Aaeme (Çev. Hale AYMAN), "Amerikan İnşaat Mühendisleri Örgüte Etik Kurallarının Değişimi", *Türkiye Mühendislik Haberleri*, Y. 44, S. 400(1999-2).