

MUHASEBE EĞİTİMİNDE ETİK: ARAÇSAL ETİK Mİ?

Yrd. Doç. Dr. Özgür Özmen UYSAL*

ÖZET

Bu çalışma, 'muhasabe öğrencilerinin, iş yaşamında karşılaşacakları ahlaki sorunlarla baş edebilmeleri için, etiğe ilişkin bilgi edinmeleri gerektiği' görüşünü, etik ve ahlak kavramları temelinde sorgulamaktadır. Bu doğrultuda, muhasabe etiğine yönelik baskın yaklaşımlar, eleştirel olarak yeniden gözden geçirilmiştir. Yanı sıra, muhasabe uygulamasının niteliği ve mesleki kimlik kavramıyla ahlaki düzenlemeler arasındaki ilişkiler ele alınarak, bunların, muhasabe mesleğinin meşruluğunun kurulması sürecine yönelik etkileri incelenmiştir. Çalışma, muhasabe eğitiminde, etiğe yer verilirken, etiğin araçsallaştırılmasının yaratabileceği olumsuz sonuçlara işaret etmektedir. Bu çerçevede, etiğin, işletmelerde verimliliği ve 'etkililiği' artıran bir araç olarak algılanmasının yaratabileceği ahlaki tehditlere değinilmiştir.

Anahtar sözcükler: Muhasebe, etik, ahlak, ahlaki ilke ve kurallar, araçsal etik, eğitim

ETHICS IN ACCOUNTING EDUCATION: IS IT INSTRUMENTAL ETHICS?

ABSTRACT

By rethinking the concepts of ethics and morality, this study aims to interrogate the idea that accounting students should acquire some knowledge of ethics, so that they will be able to overcome moral dilemmas in their professional life. To this end, mainstream approaches to accounting ethics are critically reviewed. In addition, the effects of different perceptions of accounting, professional identity and ethical codes on the legitimization of the profession are covered. This study is critical of utilization of ethics in accounting education for instrumental purposes. In this respect, the purpose of this paper is to consider the potential non-ethical consequences of ethics for the purposes of efficiency and effectiveness.

Key words: Accounting, ethics, morality, ethical codes, instrumental ethics, education

* Başkent Üniversitesi İİBF Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

1. Giriş

Ahlak üzerine düşünen etik, "tek tek eylemlere ilişkin ahlâki yargılarda bulunmaz, eylemlere ilişkin ahlâki yargıların nasıl oluştuklarını üst bakış düzeyinde çözümler" (PIEPER, 1999: 29). Günlük yaşamda olduğu gibi iş yaşamında da ahlaki değerlerin geliştirilmesine yönelik ilgi artıyorsa da, etiğe ilişkin konuların ekonomik modellemeye ya da ampirik araştırmaya uygun olmaması; egemen muhasebe araştırmaları paradigmasının tanımlayıcı (*descriptive*) araştırmalar üzerinde odaklaşması gibi nedenler, bu konudaki muhasebe araştırmalarını sınırlandırmıştır (AYRES ve GHOSH, 1999). İş etiği üst başlığı altında yapılan çalışmalarla, muhasebe etiği konulu çalışmaların bir kısmında, 'iş yaşamında karşılaşılan ahlaki sorunlarla baş edebilmek için, etiğe ilişkin bilgi edinilmeli' görüşünün farklı tonlardaki yansımalarına rastlanmaktadır (CAVANAGH, 1990; KLEIN, 1993). Bu görüşten hareketle, muhasebe yazınında, bir tema olarak, etiğe hangi seçilmiş/öne çıkarılmış kuramlar temelinde yer verildiği konusu incelenmeye değer görülmüştür.

Muhasebe alanında, etik ve ahlak kavramlarının kullanımının, bir sorun olarak tartışmaya açılabilmesi, muhasebe uygulamasının niteliği ve muhasebecilik mesleği kimliğinin bileşenleri üzerinde durulmasını da gerektirmektedir. Bu değerlendirmeler doğrultusunda, meslek ahlakının ve ilgili söylemin, mesleğin meşruluğunun kamusal düzeyde kurulmasına yönelik yansımalarına değinilmiştir.

Son olarak, bütün bu tartışmaların, muhasebe eğitimi ile ilişkilendirilmesi amaçlanmıştır. Etiğe, muhasebecilerin etkinliklerine ışık tutan, kendilerini ahlaki bir özne olarak kurmalarını sağlayan bir değer olarak yaklaşılması yerine, 'verimliliği' ve 'etkililiği' artıran bir araç olarak yaklaşılmasının yaratabileceği ahlaki tehditlere değinilmiştir.

2. Ahlak ve Etik

Etik ve ahlak kavramları arasında, bir ayırım yapılması gerekli görülmektedir (PIEPER,

1994; İNAM, 1998; TEPE, 1998; CENGİZ, 1998). İNAM'a (1998: 67) göre, "Anglo-Amerikan kültürünün içinde felsefe çalışanlar, yaşadığımız dünya içindeki ahlak (morality) ile bu ahlak üzerine oluşturulan düşünceleri, kuramları (ethics) birbirlerinden ayırıyorlar"; bu ayrıma göre, "etik ahlak felsefesidir; ahlaksa, toplum içinde birarada yaşama sorunlarını düzenleyen kurallardan, değerlerden, haklardan, görevlerden oluşur". Diğer bir deyişle, "ahlak felsefesi ya da etik, bir şeyin doğru mu yanlış mı, iyi mi kötü mü olduğunu neyin belirlediğini anlamaya çalışır" (LEWIS ve UNERMAN 1999: 521). Ahlak sözcüğünün Türkçedeki farklı kullanımlarına değinen bir diğer yazar ise (TEPE, 1998: 10), "sözcüğün çeşitli kullanımlarına bakıldığında ahlakın üç ayrı anlamda kullanıldığı, bunlardan ancak birinin tam olarak etikle örtüştüğü, diğer iki anlamda kullanılışının, özellikle de çok yaygın olan bir kullanılışının ise temelde felsefenin bir dalı olan etikten ayrıldığı" görüşündedir. Sözcüğün, felsefenin bir alanı olan etikten, kesinlikle, ayrılması gereken anlamdaki kullanımı (TEPE, 1998:10), "davranışlara ilişkin belirli bir yerde ve zamanda geçerli olan değer yargıları sistemleri"ni belirtmektedir. Bu saptamadan hareketle, bu makalede, muhasebe mesleğini düzenleyen kurallar ve ilkeler söz konusu olduğunda, etik kavramı yerine ahlak kavramı tercih edilmiştir. Ahlaki kurallar, ilkeler ve davranışlar üzerine düşünüldüğü ya da 'doğru' ve 'yanlış' yargılarının nasıl oluştuğunun incelendiği bağlamlarda, 'etik' kavramının kullanılmasına özen gösterilmiştir.

Ahlak felsefesine, yumuşak bir, modern/klasik dikotomisi doğrultusunda yaklaşan NORTON (1988)'un, "kurallar etiği" olarak tanımladığı, modern ahlak felsefesinin birincil sorusu, belirli bir ahlaki durumda, yapılacak doğru şeyin ne olduğu sorusudur. Söz konusu ahlaki durumun gerektirdiği kuralın uygulanması gerekir. Diğer bir deyişle, modernitenin kabul edilmiş ahlaki gündemi, üstün ve evrensel düzeyde uygulanabilir ahlaki ilkelerin belirlenmesidir. NORTON'un (1988), "karakter etiği" olarak tanımladığı, klasik ahlak felsefesinin temel sorusu ise, "İnsan için iyi yaşam nedir?" olup,

bireylerde ahlaki bir karakterin nasıl gelişebileceği ilişkindir.

Günümüzde, teknolojinin ve iktisadi düşünme biçiminin, iktisadın alanının dışında kalması gereken, bireysel ve toplumsal alanlarda da egemenlik kurduğu görülmektedir. Bu koşullarda, teknolojinin de belirleyici bir unsur olarak katıldığı hesaplamaya dayalı yararcı düşünme biçimi, 'fayda-maliyet' analizleri ya da 'verimlilik' ve 'etkililik' kavramlarıyla yaklaşılmayacak olan alanların değerlerini de etkisi altına almıştır (PIEPER, 1999). Bu koşullarda, diğer meslek çalışanları gibi, muhasebeciler de, çalışma alanlarıyla olan ilişkilerini, farklı değerlerin benimsenmesiyle derinlik kazanmış bir perspektifle yeniden gözden geçirmelidirler.

3. İş Etiği

Örgütlerin ahlaki olarak davranmalarının olanaklı olup olmadığı konusu, daha önceleri, yalnızca, felsefecilerin ve sosyal kuramcılarının ilgisini çekerken, konunun, iş etiği olarak adlandırılan disiplin bağlamında incelenmesi, 1980'li yılların bir ürünüdür. Bu çerçevede, örgütsel kültür konusuna yönelik artan ilgiyi izleyerek, ahlak ve etik konuları, önem kazanmıştır (RENE TEN BOS, 1997). Son on yılda ise, 'örgütlerde etik', örgüt çalışmaları içinde, çok değinilen bir konuya dönüşmüştür (KELEMEN ve PELTONEN, 2001).

İş yaşamının ahlakiliğine ilişkin yaygın kötümserliğin kaynağında ise, işletmelerin temel amacının kârın en çoklaştırılması oluşuna yönelik görüş bulunmaktadır (KLEIN, 1993). Buna karşın, RION (1995), iş ahlakına yönelik tehditler, kâr amacı gütmeyen kurumlarda da karşılaşıldığına değinerek, bir engel olarak, örgüt yararı doğrultusunda belirlenmiş, hedef yönelimli etkinliklere işaret etmektedir.

RENE TEN BOS (1997)'a göre, iş etiği eksenli çalışmaları yönlendiren en popüler yaklaşımlar olarak, yararcılık, özellikle de deontoloji öne çıkmaktadır. İş etiği, dolaylı olarak da muhasebe etiği yazınında, söz konusu kuramsal yaklaşımların öne çıkışının ya da göreceli olarak daha fazla önemsenmesinin ardındaki nedenler

açıklanabilmelidir. KLEIN'a göre (1993), somut ahlaki soruların çözümüne yönelik yöntemleri, ilkeleri ve kuralları sağlayan, (yararcı ve deontolojik) etiğe ilişkin normatif kuram, iş adamlarının/kadınlarının analitik bir tarzda düşünme yetkinlikleriyle uyumlu olarak, iş yaşamına ilişkin ahlaki sorunları, örgüt kültürüyle olan bütünsel ilişkilerinden soyutlayıp, parça parça çözme eğilimleri açısından işlevseldir.

Sıklıkla Kant etiği ile ilişkilendirilen ve kabaca deontolojiyle eş anlamlı olarak kullanılan biçimcilik, süreç yönelimli olup, bu yaklaşıma göre, eylemlerin ahlaka uygun olup olmadığını, yönlendirici kurallar belirler (SCHMINKE, vd., 1997). Eylemin ahlaki değeri, eylemi gerçekleştiren kişinin niyetine bağlı olup, ahlakın temelini oluşturan ödevdir (PEARSON, 1995). Bir diğer deyişle, "bir eylemi ödev olduğu için yapıyorsak, eylemimizi belirleyen neden ödevse, bizi bu eylemi yapmaya sürükleyen herhangi bir eğilim değil de ödevse, bu eylemin ahlaka bir değeri var demektir" (AKARSU, 1999:88). Cavanagh (1990)'a göre ise, iş dünyasının kendisine en yakın hissettiği kuram olarak öne çıkan, kuramsal kaynağını Adam Smith'te bulan, başlıca savunucuları Jeremy Bentham ve John Stuart Mill olan yararcılık, eylemleri yarattıkları sonuçlar açısından değerlendirirken, ilgili tarafların hepsinin en büyük net kazancına neden olan eylemi doğru ve ahlaki açıdan zorunlu eylem olarak tanımlar. Bentham sonrası modern yararcılığın, piyasa kuramı ile arasındaki kavramsal ve tarihsel bağlara dikkat çeken POOLE (1991), yarar anlayışının, kaynaklandığı etkinliklerden bağımsız olarak sunulmasını ve aynı rasyonellik kavramından hareketle, aklın rolünün verili amaca erişmenin bedelini minimize etmek olduğunun benimsemesini ve sevgi, dostluk gibi değerlere hiçbir gönderme yapılmamasını, söz konusu ortaklığın paydaları olarak değerlendirmektedir. Deontolojist yaklaşımı benimseyenlere göre, yaratılan iyi sonuçlar yerine, kendi içinde bir amaç olarak, doğrular ya da ödevler temelinde belirlenen bir ahlaki yükümlülük, temel ahlaki tasarımın oluşturucusudur (KLEIN, 1993). Bir diğer açıdan yaklaşan BENHABIB'e (1992 :112) göre, "ahlâk teori-

sinde deontoloji, hem neyin meşru bir şekilde iyi hayat olarak savunulabileceğinin sınırlandırılması anlamında hem adalet anlayışlarının tikel * iyi hayat anlayışlarından bağımsız olarak haklaştırılması anlamında, adalet anlayışlarının iyi hayat anlayışlarını incelemesi gerektiğini ima eder". BAUMAN (1993:88) ise, "edimin ahlaki olarak doğru olup olmadığını bilmek için, edimin sonuçlarının "iyi" olup olmadığını anlama zahmetine girmeye gerek olmadığını ileri süren ... "deontolojik" ahlak anlayışına göre, edimin, bu tür eylem için emredilen kurallara uygun olup olmadığını bilmek yeterlidir" görüşünü savunmaktadır. Diğer bir deyişle, yazar (BAUMAN, 1993:88), "ele avuca sığmayan ahlaki duyguları, güvenli bir şekilde formel (ya da formell eşitirilebilir) kurallar gömleği içine sokarak ehlileştirme ve evcilleştirme arzusunu" eleştirmektedir.

İş etiğinin (CARMICHAEL, 1995) ve şirketlerin toplumsal sorumluluğunun (WILMOTT, 2001) niteliği ve kapsamı konusunda önemli ölçüde bir zihin karışıklığının bulunduğu söylemek mümkündür. İş etiğinin birinci ilkesine temelden bir eleştiri yönelten SOLOMON'a göre (1996), işletmelerin öncelikle, özerk, bağımsız varlıklar olduğu ve toplumsal sorumluluk ve yükümlülüklerin, daha sonradan, yapılan kimi tartışmalar ve sözleşmeler sonucu oluşturulduğu varsayılmaktadır. Bu varsayım ise, sorumluluğun toplumsal varlıklar olarak işletmelerin varoluşuna içkin* bir özellik olduğunun göz ardı edilmesine neden olmaktadır. Bu görüş doğrultusunda, yazarın, ahlak söz konusu olduğunda, analiz birimi olarak, yönetici yerine, işletmeyi tercih ettiği görülmektedir. QUINN VE JONES (1995) ise, firmaların sürekli bir biçimde güç kazandığı ya da güç kaybettiği, çalışanların, kreditorlerin ve müşterilerin değiştiği, hisselerin hızla el değiştirdiği dinamik koşullarda, işletmenin, ahlaki açıdan uygun bir inceleme birimi olmadığı görüşündedirler. Bu doğrultuda, yazarlar, aracılık modelini (*principal-agent model*) yeniden yorumlayarak, ahlaki dü-

zeyde, asıl ilgiliyi, "birey yönetici" olarak belirlemektedirler.

İş etiği çalışmalarına yönelik eleştirilerden birisi de şöyle dile getirilmektedir: "İş etiği ile toplumsal adalet kuramları arasındaki bağ göz ardı etme eğilimleri, iş etiği çalışanların çoğunu, tutarlı ve iyi kurulmuş kuramsal çerçevelerden yoksun kılmıştır" (LIPPKE, 1995:8). Bu temel eleştiriye yönelten yazara göre, iş etiğinin, çok geniş bir yelpazeye yayılan konuları, daha geniş bir kuramsal perspektif sunan adalet kuramlarından bağımsız olarak ele alınamaz.

4. Muhasebecilerin Ahlaki Yükümlülüğü ve Mesleki Kimlik

Muhasebeciyi, muhasebe raporlarının üretimi sürecindeki, ahlaki ve retorik düzeydeki kişisel katkıları nedeniyle, bir söylem oluşturusu olarak tanımlayan Francis'e göre, "muhasebe uygulamasının söylemsel [discursive] karakteri, ayrılmaz bir biçimde onun ahlaki karakterine bağlıdır" (FRANCIS, 1990: 5).

Muhasebe alanında, muhasebe etiği konularının tartışmaya açılabilmesi, 'muhasebe mesleği kimliği'nin temel unsurları üzerinde düşünülmesini gerektirmektedir. Muhasebe alanının mesleki bir yönünün de bulunması, mesleki kimliği ve bilinci belirleyen, profesyonelleşme süreçlerini önemli kılmaktadır; çünkü, 'bağımsızlık', 'dürüstlük' ve 'nesnellik' gibi temel değerler, profesyonelleşme sürecinin de oluşumuna katıldığı ahlaki atmosferde biçimlenmektedir. Konu öylesine önemli sayılmaktadır ki, "ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC), denetici bağımsızlığını, sermaye birikim sürecinin köşe taşı olarak nitelendirmektedir" (REITER, 1997:307).

Türkiye özelinde, muhasebecilik mesleğini, ahlaki değerler açısından düzenleyen kurallar, 'Sermaya Piyasası Yasası', 'Sermaye Piyasası Tebliği', 'Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali

* Varlığın içinde bulunan, varlığın yapısına karışmış olan, mündemiç.

Müşavirlik Yasası', 'Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik' tarafından belirlenmektedir (GÜREDİN 1997; USLU, 1997). Ayrıca, TÜRMOB'un (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği) konuya ilişkin düzenlemeleri bulunmaktadır.

Kuralların, özgün durumlara yönelik işleyişini belirleyen mesleki bilinçtir. Teknik bilginin kullanımı, informal dinamikler ve mesleki gelişimin başından itibaren ortaya çıkan dil oyunları aracılığıyla, bir profesyonel bilinç oluşur (COTTEL ve PERLIN, 1990). Bir muhasebeci açısından, hangi davranışların ahlaki olduğu sorusu, ahlaki oluş durumunun kime/kimlere karşı öyle tanımlandığıyla yakından ilişkilidir (WESTRA, 1986). Toplumdaki güven duygusunun kaynaklarından birisi de, profesyonellik gibi biçimsel işleyişlerdir. Profesyonellik kavramının temel ilkesi ise, profesyonelin belli bir alanda oluşturmuş olduğu deneyim ve bilgi birikimi nedeniyle, belirli bir konudaki mesleki yargısının, ahlaki bir mesele olarak, müşterinin dileğinden üstün tutulması gereğidir (COTTEL ve PERLIN, 1990). Yine, muhasebeyi bir hesap verme etkinliği olarak tanımlayan SCHWEIKER (1993) ise, bu yaklaşımın, uygulamanın ve mesleğin ahlaki niteliği üzerinde odaklaştığı görüşündedir. STEWART'a (1995:635) göre de, "muhasebenin temel etkinliği "hesap vermektir,"" ve hesap verilenler ise, işletmelere mal ve hizmet satanlar, çalışanlar, yatırım danışmanları, her çeşit iş bağlantısının tarafları ve hükümeti de içermek üzere, genel olarak kamudur.

Bir mesleği tanımlayan diğer önemli ayırıcı nitelik ise, mesleğin, kabul edilebilir davranış normlarını ihlal edenlere karşı, yasal yaptırımlar uygulayarak, kendisini düzenleme gücüdür (COTTEL ve PERLIN, 1990). Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) yönetim kurulu üyeleri, konuya ilişkin yaklaşımlarını şöyle belirtmektedirler: "Muhasebe mesleğinin kendisini yönetmede ve üyelerini disipline etmedeki etkililiği, finansal raporlama sistemi-

ne yönelik kamusal güvenin yaratılması için gereklidir" (THE BOARD OF DIRECTORS OF THE AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, 1995:647). Bu yaklaşımdaki 'güven' kavramı, finansal tabloların güvenilirliğini aşan bir biçimde, finansal raporlama sistemine yönelik olarak kullanılmıştır ABD'de, 1988 yılında, AICPA tarafından, yürürlükteki mesleki davranış düzenlemeleri yeniden gözden geçirilerek, mesleki davranışları yönlendiren ilkelerle, bu doğrultuda uyulması zorunlu olan bir kurallar seti geliştirilmiştir. Bu düzenlemenin bir sonucu olarak, gerçekleşen yaptırımları inceleyen bir çalışmanın sonuçlarına göre (MORIARTY, 2000), standart altında kalan mesleki uygulamalara yönelik yaptırımlarda artış gözlenmiştir.

Preston ve diğerlerinin (1995) göndermede bulunduğu yazarlar, (HIGGINS ve OLSON, 1972:33), ahlaki ilke ve kurallar ile muhasebe mesleği arasındaki ilişkiyi, "(ahlaki) ilke ve kurallar, mesleğin asıl temelidir.. yapıya ruh zerkeden o ahlaki ilke ve kurallar"; bir diğer deyişle, "ahlaki kavramlar üzerindeki uzlaşma ve meslek çalışanlarının ezici çoğunluğunun onlara bağlılığı, bir işi mesleğe dönüştürür" diye belirtmektedirler. Yine yazarların göndermede bulunduğu bir diğer araştırmacı, (ABBOT, 1983:856) ise, "ahlaki ilke ve kurallar, mesleklerin toplumsal yükümlülüklerini kabul ettikleri en somut kültürel biçimlerdir" demektedir. Diğer taraftan, ABD uygulamasından hareketle, mesleğin, temel olarak, ahlaka uygun davranışların ortaya çıkmasını sağlayan değerler yerine, ahlaki davranışlar üzerinde odaklaştığı görüşü savunulmaktadır (AKERS ve GIACOMINO, 2000).

5. Muhasebe Mesleğinin Meşruluğunun Kurulması ve Ahlaki İlke ve Kuralların Gelişimi

Muhasebe etiği yazınında, muhasebe mesleğine yönelik kamusal bir güven ve imaj oluşturmaya yönelik çalışmalara, rastlanmaktadır (FLORY ve PHILLIPS, 1992). Konuyu sorgulayan bir çalışmada (PRESTON vd., 1995), toplumsal bağlamdaki ve kültürel karakterdeki

değişimlerle, muhasebecilerce üretilen ahlaki ilke ve kurallar arasındaki bağlantıların, mesleğin meşruluğunun kurulması yönündeki işlevi, ABD özelinde, iki tarihsel dönem temelinde sorgulanmaktadır. Ahlaki ilke ve kuralların oluşturulduğu ve bazı ilk farklılaşmaların gerçekleştiği ilk dönemi oluşturan 1905-1917'li yıllar, gerek mesleğin gerekse ahlaki düzenlemelerin biçimlenmesi açısından, özellikle, önemli bir dönem olarak tanımlanmaktadır. Yazarlara göre (PRESTON vd., 1995:511), pragmatizm, idealizm ve Protestanizmi de içermek üzere, farklı ahlaki, felsefi ve politik ideallerle beslenen "bu dönemde, muhasebecilerin etiği, muhasebeciyi ahlaki bir özne olarak kurmak üzerinde odaklanmıştı ve muhasebecilerin etkinliklerinin meşrulaştırılmasında, iyi karakterin esas alınması gerektiğinde ısrarlıydı". Bir diğer deyişle, muhasebe mesleğine ilişkin olarak geliştirilen ilk ahlaki düzenlemelerin ve onları kuşatan söylemin temel unsuru, meslektaşların bireysel davranışları, daha da önemlisi, karakterleri üzerinde yoğunlaşmakla birlikte, sorumluluk, sadakat ve bağlılık gibi kavramlara yapılan vurguyla, ahlaki gelişimin sınırlarını, kamusal çıkarın gözetilmesiyle genişletiyordu (PRESTON vd., 1995).

Yüzyılın başındaki gelişmelerden farklı olarak, 1980'li yıllar, muhasebenin başlıbaşına önemli bir sektör durumuna geldiği, önce "8 Büyükler", sonra "6 Büyükler" olarak adlandırılan denetim şirketlerinin (özellikle, danışmanlık alanında olmak üzere) gelirlerinde büyük artışların gerçekleştiği; denetimlere karşın gerçekleşen iflasların, hileli finansal raporlamaların sonuçlarının her düzeyde sorgulandığı yıllardır (PRESTON vd., 1995). 1970'li ve 1980'li yıllarda, "muhasebe sektörü, mesleki örgütlerini de içermek üzere, muhasebe firmalarıyla ve muhasebecileriyle birlikte, gözetime ve düzenlemeye tabi tutulmuştur"; bu doğrultuda, AICPA'nın 1988 tarihli düzenlemesiyle birlikte, "bağımsızlık, teknik standartlara bağlılık ve kaliteden oluşan üç unsur, muhasebecilerin ahlaki düzenlemelerinin ve onları kuşatan söylemin oluşumu açısından çok önemli olmuştur" (PRESTON vd., 1995:524). Yazarların bu çalışmalarında,

ikinci dönem olarak adlandırılan zaman diliminde (1970-1988), muhasebenin ahlaki ilke ve kurallarının ve ilgili söylemin gelişimi, mesleğin meşruluğunun kurulması açısından değerlendirilirken, bireyciliğin yeni biçimi olarak yeni muhafazakârlık, hesaplama yönelik rasyonalite ve tüketim kültürüyle bağlantılı olarak, halkla ilişkilerin imaj kurma gücü, önemli kültürel faktörler olarak değerlendirilmektedir. Yazarlara göre, "nasıl bir kişi olmalı" sorusunun yöneltilmediği bir birey kültüründe, bütün bir ahlak projesinin, idrak edilemez bir süreç olarak kalması nedeniyle, bu kültürde, ahlakın rehberliği yerini kurallara bırakmaktadır. Bu yapılanmanın uzantısında karşılaşılan ise, muhasebe mesleğinin, kamusal alandaki söyleminde, meşruluğun ahlaki düzen yerine kurallarla uygunluk temelinde kurulmasıdır.

ABD ile Türkiye'de meslek kuruluşları ve meslek ahlakının düzenleniş biçimi arasındaki benzerlikler (USLU, 1997) dikkate alındığında, ABD'de, meslek ahlakının ve ilgili söylemin tarihsel gelişiminin değerlendirilmesi anlamlıdır. Bu çerçevede, Türkiye'de muhasebe mesleği ahlakı açısından, Peterson ve diğerleri tarafından, ABD'nin birinci dönemi olarak adlandırılan, muhasebecinin ahlaki bir özne olarak kurulduğu dönemin etkisinden, "bağımsızlık", "teknik standartlara bağlılık" ve "kalite" unsurlarının belirleyici olduğu ikinci dönemin etkisinin, en azından, daha belirgin olduğu görülmektedir. Diğer bir deyişle, Türkiye'de muhasebe mesleği ahlakının, kurallarla yönlendirilmiş, teknik bir yetkinlik olarak kurulması çabası, ABD örneğinde görülen biçimiyle, bir dönemsel geçişe tekabül etmemektedir. ABD'nin kültürel ikliminde, ikinci dönemi belirleyen etkiler olarak belirtilen faktörlerle birlikte Türkiye'ye özgü diğer faktörlerin, Türkiye'nin ekonomik, toplumsal ve kültürel ortamı açısından ne ölçüde etkili/belirleyici olduğunun ve muhasebe mesleği ahlakının kurulması sürecine yönelik yansımalarının, incelenmesi gerekmektedir.

6. Muhasebe Eğitimi ve Etik

Gerek yabancı literatürde (örneğin; LANGERDERFER ve ROCKNESS, 1989; LOEB,

1988; MINTZ, 1992; STEWART, 1997) gerek-se ülkemiz literatüründe (örneğin; KOTAR, 1997; SELİMOĞLU, 1997; MUĞAN, 1999), muhasebe eğitiminde etiğe yer verilmesi gereği-ne değinilmiştir. Bu doğrultuda, bazı çalışmalarda, muhasebe eğitiminde, ahlak ve etik konularına yer verilmesi sürecine yönelik yöntemsel öneriler getirilmektedir (MINTZ 1992; MINTZ 1995; AWASTHI ve STAEHELIN 1995; WARD 1996; STEWART 1997; APOSTOLOU ve APOSTOLOU 1997; WALDMAN 2000). Ne var ki, etik konuların temellendirilmesi konusunda, yabancı literatürde, farklı yaklaşımlar söz konusudur. Bu yaklaşımlardan bazıları, doğrudan ya da dolaylı olarak, ahlaki davranış biçimlerinin, nihai olarak, ekonomik verimliliği artıracağına, bazı olumsuzlukları önleyerek kârlılığa katkıda bulunacağına işaret etmektedir (NOREN, 1988; CARMICHAEL, 1995; JONES, 1995; HOSMER, 1995; PEARSON, 1995). Diğer bazı araştırmalarda ise, etik ve ahlaka konuların, ekonomik olarak uygun sayılan davranışları nitelendiren değerlerden farklı, araçsal olmayan bir yaklaşımla temellendirilmesi gereği vurgulanmaktadır (FRANCIS 1990; MCPHAIL 1999; KLEIN 1993; QUINN ve THOMAS, 1995).

İş etiğinin öğretilmesine yönelik bu keskin ayrılmanın çerçevesini oluşturan, iki ana yaklaşımın etkisi McMahon tarafından şöyle değerlendirilmektedir (Macmahon, 1985): Ödev ve sorumluluk kavramlarını esas alan ilk yaklaşım, konuya, şirketlerin halkla ilişkiler politikası merceğinden bakmamakta, yöneticinin bireysel ahlakını ya da şirketi de içermek üzere, toplumsal ödev ve sorumluluğu, odak noktası olarak belirlemektedir. Güç kavramını merkeze alan ikinci yaklaşım ise, 'toplumsal sorumluluk' kavramının yerine, 'toplumsal taleplere yanıt verebilirlik' kavramını yerleştirmektedir. İkinci yaklaşım bağlamındaki güç kavramı, şirketlerin toplumsal olarak dikkate aldığı kesimlerin değişebilen gücüne işaret ederken, şirketlerin toplumsal olarak yanıt verme eğilimlerinin de, ilgili kesimlerin gücüne göre biçimleneceğini imlemektedir.

6.1 Muhasebe Eğitiminde Ahlaki İlke ve Kurallar ve Etiğin Araçsallaştırılması

Üniversite düzeyindeki muhasebe eğitiminde, mesleği düzenleyen ahlaki ilke ve kurallara yer verilmesi, kaçınılmaz bir gereklilik olarak görülmektedir. Ne var ki, 'ahlaki düzenlemelere yer verilmeli' derken, ilke ve kuralların, etiğe ilişkin kuramlardan bağımsız olarak aktarılmasıyla yetinilmesi, muhasebenin tekniğe indirgenmesidir.

Muhasebe mesleği ahlakının, mesleki kurallar düzeyinde düzenlenmesiyle, erdemliliğin, üretilen mesleki yargılar düzeyinde belirlenmesi arasındaki farka işaret eden bir yazar (FRANCIS, 1990:13), denetçinin bağımsızlığına ilişkin olarak şunları söylemektedir:

Bağımsızlığa ilişkin ahlaki kurallar, dışsal tüketim için, imaj içindir; gerçek ahlak ile hiçbir ilişkisi yoktur. Böylece, denetçinin bağımsızlığı konusunda mesleki ilke ve kuralların izlenmesi, bağımsızlığın erdemine erişilmesini sağlayamaz; çünkü, bu yalnızca kuralların izlenmesidir.

Açıktır ki, Francis, mesleğin ahlaki kurallarla düzenlenmesini eleştirmemektedir. Yazar, mesleğin, yalnızca, kurallarla düzenlenmesinin yeterli olduğunu düşünmenin, nesnel, yarı-bilimsel kararların alınabildiği teknik bir uygulama olarak algılanmasına neden olabileceğine dikkat çekmektedir. Oysa ki, muhasebe, bir söylem olarak kabul edildiğinde, kaçınılmaz olarak, öznel yargıların da üretildiği bir alandır Muhasebenin, yalnızca bir teknik uygulama olarak kavranmadığı her durumda ise, yasal düzenlemelerin üzerinde tutulması gereken erdemlilikten söz edilmelidir.

Muhasebe eğitiminde ahlaki düzenlemelere yer verilirken ya da daha üst düzeyde, bunların nasıl temellendirildiği sorulanırken, ahlaka ya da etiğe, piyasaların daha etkin ve verimli işlemlerini sağlayan araçsal bir işlev yüklenmemelidir. Ahlaki ilke ve kurallar tanıtılırken, benimsenmelerinin yaratacağı 'verimlilik' ve 'etkililik' sonuçlarının, ortaya çıktıkları bağlamdan soyutlanarak sunulması, ahlaki davranışların, verimliliği ve etkililiği olumsuz yönde etkileye-

bildiği her durumda, vazgeçilebilir olarak algılanmasına neden olacaktır Öğrencilerde, "açıktır ki, belirli kurallara uyulması, verimliliğin gerçekleşmesini kolaylaştırır; çünkü, belirli davranış kuralları izlendiğinde, "ekonomik pasta" daha büyüyecektir" (NOREEN, 1988: 363) biçimindeki bir görüşün yerleşmesi, ahlaki ilke ve kuralların, kaçınılmaz olarak, yarattıkları ekonomik sonuçlarla birlikte değer kazandığı yazgısını güçlendirebilecektir.

Risk üstlenenler (stakeholders) modelinden hareketle, aracılık modeli (agency theory), işlem maliyetleri ekonomisi (transaction cost economics) gibi ekonomik kavramlar ile davranış bilimleri ve etik arasında oluşturulan bir sentezin temel savı şudur: İşletmeler ve ilgili taraflar arasında, etik değerler temelinde kurulan, güven ve işbirliğine dayalı sözleşmeler, ahlaki açıdan olumsuz sonuçların ortaya çıkmasını önleyecektir. Diğer bir deyişle, işletmeler açısından, etik değerlere uygun davranılması bir maliyet oluşturmaya karşın, bu değerlere bağlılık göstermeyen işletmelere karşı bir rekabet üstünlüğü yaratacaktır (JONES, 1995). Yine etiğe araçsal bir işlev yükleyen bu değerlendirmeye göre, (tersten bakılırsa) etik, karşılığını ödemediğinde, diğer bir deyişle, ekonomik sayılmadığında, modelden çıkarılabilecek bir değişkene indirgenmektedir.

Güven kavramının örgüt kuramı ve ahlaki felsefesi temelindeki tanımlarından yola çıkan bir başka yazar (HOSMER, 1995) ise, etiğin konusunu oluşturan, doğrunun, adilin ve dürüstün ne olduğuna ilişkin sorularla, örgüt kuramının özünü oluşturan, 'verimlilik', 'etkililik' gibi kavramlar arasında kurulabilecek bağın yaratacağı iki yönlü değişimden söz etmektedir. Yazar, bu görüşüyle, değil etiğe araçsal bir işlev yüklenmesini, daha da ileriye giderek, 'verimlilik' ve 'etkililik' kavramlarının katkısıyla, etiğin özünde bir değişim yaratılmasını gerekli görmektedir.

Bu noktada, Bauman'ın şu sözleri amlabılır (BAUMAN, 1993:74):

Ahlâki bir duruş, hesap yapan bir kişinin hesapları doğru yaptığı her zaman tercih edeceği duruştur. Hesaplama ahlâktan önce gelir... Gerçekten öyle midir? Ahlâk kendisini kendisi dışındaki bir şeyle gerekçelendirmek zorunda mıdır?

Kuçuradi tarafından belirtildiği gibi, "değer (ve fiyat) biçmede, biçilen değer (veya fiyat), yani değer yargıları (ya da bir şeyin şu kadar lira olması), bir yandan değer biçenin her yönden değişken olan ihtiyaç ve çıkarlarıyla; diğer yandansa o an için geçerli olan moral (veya piyasa) ile ilgili olabilir" (KUÇURADI, 1998:43). Diğer bir deyişle, "biçilen değer (veya fiyatın) biçenlerin ihtiyaçlarına, çıkarlarına göre, morale, piyasaya göre olması ve bunun genellenmesi, sırf insanla ilgili olan değerlerin değerini de şeylere biçilen değer (veya fiyatın, ihtiyacın) belirleyeceği görüşüne götürmüştür" (KUÇURADI, 1998:43).

Ekonomik sonuçların ve güçlerin, ahlaki düzeyde bir hesap verme sorumluluğunun dışında ve üstünde tutulması, muhasebe uygulamaları ve araştırmalarındaki ahlaki boyutun göz ardı edilmesine neden olabilecektir. Bu yaklaşım ise, öğrencilerde, Friedman'ın (1995) ünlü denemesinin başlığını oluşturan, "İşletmelerin Sosyal Sorumluluğu Kârlarını Artırmaktır" yargısının yerleşmesi sonucunu yaratabilecektir. PRIME-AUX ve STIEBER (1995) ise, bütün iş adamları/kadınlarının ahlaki sorumluluklarını, kârların ençoklaştırılmasıyla özdeşleştiren bir görüşü savunmaktadırlar Bu görüşlerin doğal uzantısı ise, mesleki uygulamada, iktisadi olmayan her türlü amaç ve eylemi ilgi alanı dışında tutan araçsal akli egemen kılacaktır Araçsal akli, "belirli bir amaca ulaşmak için araçların en ekonomik olarak nasıl kullanılacağını hesaplarken başvurduğumuz akılcılık türü" (TAYLOR, 1995:12) olarak tanımladığımızda, muhasebe etiğinin kuramsal düzeyde temellendirilmesi açısından, kaçınılmaması gereken, etiğin araçsallaştırılmasıdır Bu çok yerinde kaygı, şöyle dile getirilmektedir: (TAYLOR, 1995:13)

Korkulan, başka ölçütlere göre belirlen-

mesi gereken şeylerin, verimlilik ya da "maliyet-fayda" değerlendirmesiyle saptanması; yaşamımızı başlı başına yönlendirmesi beklenen bağımsız amaçların, faydayı maksimize etme işinin gölgesinde kalmasıdır

Muhasebe etiğine bir sorunsal olarak yaklaşan bir diğer yazar ise (MCPHAIL, 1999) ise, ekonomik olarak uygun sayılan bir edimin ahlaki olarak da uygun sayılmasını gerektiren ekonomizmi, ahlaki gelişmeye yönelik gerçek tehdit kaynağı olarak algılamaktadır. Ahlakı, araçsal bir iyilik olarak değil, asli bir iyilik olarak tanımlayan QUINN ve JONES (1995) ise, iyi etiğin, iyi iş ile özdeş kılındığı, etiğin, işletmelerin net bugünkü değerini en çoklaştırmasına hizmet ettiği sürece savunulduğu bir anlayışı, açıkça, "araçsal etik" olarak adlandırmaktadırlar

6.2 Muhasebe Eğitimi ve Felsefe

Muhasebe eğitiminde, öğrencilerde, etik ve ahlak konularına yönelik bir duyarlılık kazandırılması ve bu kazanımın sürekliliği, öğrencilerin felsefeyle tanışmalarına bağlıdır Tepe tarafından belirtildiği gibi, "bugün "pratik etik"le ya da "meslek etikleri"nce uğraşanlarca zaman zaman unutulsa, unutturulmaya çalışılsa da, Etik, Mantık ve Ontolojiyle birlikte, felsefenin en eski ve en temel disiplinlerinden birisidir" (TEPE, 1998:12). Etik, "yalnızca insanların davranışlarıyla ortaya koydukları kuralların tanımlanmasıyla yetinemez; hem bu kuralların neden geçerli kurallar olarak benimsendiğini hem de bu kurallar sonucu oluşmuş ölçütlerin doğruluğunu ya da geçerliliğini sorgulamak zorundadır" (CENGİZ, 1998: 28-29). Muhasebe öğrencilerinin, muhasebe mesleğini düzenleyen ahlaki ilke ve kuralları öğrenmeleri ve bunun da ötesinde, öznel yargılar üretmelerini gerektiren karmaşık durumlarda, kurdukları kişisel ahlak alanlarında, bireysel bir düzenleme yapabilmeleri beklenir. Bu doğrultuda, "kendi çevresindeki ahlâk alanına yönelen birey, kendisiyle ahlâk diyaloguna girebilen, kendisini ahlâk açısından yargılamaya başlayan kişi, ahlâk alanını, ahlâk durumuna dönüştürür" (İNAM, 1998:71). Diğer bir deyişle, etik, kişiyi ahlaki eylemin anlamı ve koşulları hakkında aydınlatarak, geçmişten ge-

leceğe uzanan bir süreklilik olarak, kişinin kendi eylemlerini, benimsediği değerler açısından, ahlaki düzeyde sorgulayabilme yetisine katkıda bulunmaktadır (PIEPER, 1994).

Ne var ki, bazı iş etiği çalışmalarında (bkz. PEARSON, 1995), iş etiği ile felsefe arasındaki ilişkinin, özsel olarak kırılarak, iş etiğini felsefeden bütünüyle ayıran bir temelde kurulmaya çalışıldığı görülmektedir Örneğin; Pearson'un değinilen çalışmasında, felsefeciler, ölümlü dünyahlar için önemli sayılan konuları dikkate almazlarken, ölümlüler için önem taşımayan konulara büyük önem atfeden dev zihinsel güçler olarak betimlenmektedirler. Bu betimlemedeki, "ölümlüleri" iş adamları/kadınları ya da muhasebeciler olarak okumayı denediğimizde, aslında, iş dünyasına özgü/iş dünyasına ait sayılan 'başka' bir etikten söz edilmektedir. Bu yaklaşım ise, özünde, etiğin dünyevileştirilmesi gereğinden söz ederken, aslında, etiğin araçsallaştırılması gereğini imlemektedir Diğer bir deyişle, 'iş dünyası' denilen ayrı bir 'yaşam' alanı betimlenmektedir Bu ayrı yaşam alanına hazırlanan iş adamı/kadını adaylarının etikle ilişkileri, iktisadi düşünme biçimine özgü kavramlar temelinde kurulmaktadır Bu yaklaşım, etiği, önceden belirlenmiş iktisadi amaçlara hizmet etmek üzere, ölçüsü proje bazında belirlenen bir değişkene indirgenmektedir.

7. Sonuç

Muhasebe yazınında, muhasebe eğitiminde etik ve ahlak konularına yer verilmesi gereğine yönelik bir uzlaşmadan söz edilebilir. Muhasebenin, özsel olarak, bir hesap verme etkinliği olduğu ve teknik bir uygulamaya indirgenemeyeceği saptaması ise, etiği ve ahlaki düzenlemeleri, muhasebenin odak noktasına taşımaktadır Muhasebe mesleğini düzenleyen ahlaki ilke ve kuralların öğrenilmesi, başlı başına önemli olmakla birlikte, yeterli sayılmamalıdır Muhasebe yazınında yaygın olarak öne çıkan, yararcılık ve deontoloji gibi etiğe ilişkin kuramlarla birlikte, nadir olarak değinilen, erdem etiği (virtue ethics), özen etiği (care ethics), iletişimsel etik (communicative ethics) gibi etiğe ilişkin diğer kuramların da tanınması gerekir Ayrıca, örgüt

çalışmaları üzerinde büyük ölçüde etkili olan McIntyre, Habermas, Bauman ve Foucault gibi düşünürlerin, etik ve ahlak konuları temelindeki katkıları üzerinde tartışılması, iş etiği ve muhasebe etiği çalışmalarına yeni açılımlar sağlayabilir.

Muhasebecilerin toplumsal yükümlülüklerini somutlaştıran, ahlaki ilke ve kurallar bütünüünün biçimlenmesi süreci, mesleğin kamusal düzeyde meşruluğunun kurulmasıyla olduğu gibi mesleki ideallerin yansıtılmasıyla da yakından ilişkilidir. Bu ilişkinin ilk yönü, Peterson vd. (1985) tarafından, ABD özelinde, iki ana dönem temelinde yapılan çalışmadan hareketle, Türkiye özelinde için şöyle değerlendirilebilir: Muhasebe mesleği ahlakının biçimlenmesi açısından, muhasebecinin karakteri üzerinde odaklaşılması ve onun ahlaki bir özne olarak kurulması çabası yerine, mesleğin, "bağımsızlık", "teknik standartlara bağlılık" ve "kalite" unsurlarının belirleyici olduğu, kurallarla yönlendirilmiş, teknik bir yetkinlik olarak kurulması çabasının, en azından, daha baskın olduğu söylenebilir. Mesleğin meşruluğunun kurulmasıyla ahlaki düzenlemeler arasındaki bağlantıların, Türkiye özelinde,

ekonomik, toplumsal ve kültürel bir bağlam içinde kapsamlı olarak incelenmesi, daha sonraki çalışmalar için, önemli bir araştırma konusu olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmanın, temel önerisi ise, muhasebe eğitiminde, etik ve ahlak konularına yer verilmesi sürecinde, etiğin, belirli ekonomik sonuçların gerçekleşmesini sağlayan, bir katalizör olarak hizmet etmek üzere işlevselleştirilmesinden kaçınılmasıdır. Amaç, etiğin ve ahlaki düzenlemelerin, muhasebecilerin eylemlerini aydınlatan, onların, kendi kendileriyle olan ahlaki diyaloglarını, tercih, karar ve uygulama alanlarına taşımalarını sağlayan, ölçütü yine kendisi olan, bir değer olarak algılanmasıdır. Muhasebe öğrencileri, ahlaki ilke ve kuralları öğrenmeli, fakat, mesleki yaşamlarında karşılaşacakları özgün durumlarda, kişisel ahlaki alanlarıyla girdikleri söyleşide, hem kendilerini yargılayabilmeli hem de mevcut kurallar dizgesini sorgulayabilmelidirler. İş etiğinden/muhasebe etiğinden söz ederken, en temel sayılan ilkeler ve yaygın olarak kabul görmüş uygulayagelişler söz konusu olduğunda bile, sorular sormaktan geri kalmamayı göze alabilmek gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AKARSU, Bedia (1999), **Immanuel Kant'ın Ahlak Felsefesi** (4. Bası, İnkılâp Kitabevi).
- AKERS, Michael D. ve GIACOMINO, Don E. (2000), "Ethics and the Accountants' Code of Conduct," **The Journal of Applied Business Research** (Volume 16, Number 30 : 87-95).
- APOSTOLOU, Barbara ve APOSTOLOU, Nicholas (1997), "Heroes as a Context for Teaching Ethics," **Journal of Business Education** (Vol. 73, Issue 2, Nov/Dec97) : 121-125.
- AYRES, L. Frances ve GHOSH, Dipankar (1999), "Research in Ethics and Economic Behavior in Accounting," **Journal of Accounting and Public Policy** (18): 335-338.
- AWASTHI, Vidya ve STAEHELIN, Erwin (1995), "Ethics and Management Accounting: Teaching Note for a Video Case," "The Order: A Progressive Disclosure Vignette," **Journal of Accounting Education** (Vol. 13, No.1): 87-98.
- BAUMAN, Zygmunt (1993), **Postmodern Etik** (Postmodern Ethics) (Ayrıntı Yayınları, İstanbul) (Çev. Alev Türker).
- BENHABİB, Şeyla (1992), **Modernizm, Evrensellik ve Birey Çağdaş Ahlâk Felsefesine Katkıları** (Gender, Community and Postmodernism in Contemporary Ethics) (Ayrıntı Yayınları) (Çev. Mehmet Küçük).
- BOS, Rene ten (1997), "Essai: Business Ethics and Bauman Ethics," **Organization Studies**, (Mid-Winter).
- CARMICHAEL, Sheena (1995), **Business Ethics: The New Bottom Line** (Demos, London).
- CAVANAGH, Gerald F. (1990), **American Business Values** (Third Edition, Prentice-Hall Series in Economic Institutions and Social Systems, New Jersey).
- CENGİZ, Erdal (1998), "Törebilimde Değer ve Ölçüt Sorunu," **Doğu-Batı** (Yıl 1, Sayı:4, Ağustos): 25-40.
- COTTEL, G. Philip ve PERLIN, Terrly M. (1990), **Accounting Ethics** (Quorum Books).
- FLORY, Steven M. ve THOMAS J., Phillips Jr. (1992), "A Multidimensional Analysis of Selected Ethical Issues in Accounting," **Accounting Review** (Apr92, Vol 67, Issue 2): 284-302.
- FRANCIS, Jere R. (1990), "After Virtue? Accounting as a Moral and Discursive Practice," **Accounting, Auditing and Accountability** (Vol.3 No. 3): 5-17.
- FRIEDMAN, Milton (1995), "The Social Responsibility of Business is to Increase Its Profits," WHITE, Thomas I. (ed.), **Business Ethics A Philosophical Reader** (Macmillan Publishing Company, New York): 162-167.
- GÜREDİN, Ersin (1997), "Denetçinin Meslek Ahlâkı Standartları ve Uygulamadan Örnekler," PEKER, Recep (ed.), **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler ve Sorumluluklar ve Meslek Ahlâkı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu** (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları 20): 115-129.
- HOSMER, Larue Tone (1995), "Trust: The Connecting Link Between Organizational Theory and Philosophical Ethics," **Academy of Management Review** (V20, N2, April): 379-404.
- İNAM, Ahmet (1998), "Hâlsiz Kalmış Bir Ahlakın Cehenneminde: Ahlakı Hak Saklasın Bir Yârim Var İçimde," **Doğu-Batı** (Yıl 1, Sayı:4, Ağustos): 67-78.
- JONES, M. Thomas (1995), "Instrumental Theory: A Synthesis of Ethics and Economics," **Academy of Management Review** (V20, N2, April): 404-437.
- KELEMEN, Mihaela ve PELTONEN, Tuoma (2001), "Ethics, Morality and the Subject: The Contribution of Zygmunt Bauman and Michael Foucault to 'Postmodern' Business Ethics," **Scandinavian Journal of Management** (17): 151-166.
- KLEIN, Sherwin (1993), **Business Ethics Reflections from a Platonic Point of View** (Peter Lang Publishing, New York).

- KOTAR, Erhan (1997), "Muhasebe Denetimi Mesleğinde "Ahlâk"ın Yeri ve Önemi," PEKER, Recep (ed.), **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler ve Sorumluluklar ve Meslek Ahlâkı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu** (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları 20): 65-89.
- KUÇURADI, İonna (1998), **İnsan ve Değerleri** (Türkiye Felsefe Kurumu).
- LEWIS, Linda ve UNERMAN, Jeffrey (1999), "Ethical Relativism: A Reason for Differences in Corporate Social Reporting," **Critical Perspectives on Accounting** (10): 521-547.
- LIPPKE, L. Richard (1995), **Radical Business Ethics** (Rowman & Littlefield Publishers Inc.).
- MCMAHON, Thomas F. (1985), "Socio-Ethical Issues: Two Conceptual Frameworks," Profit and Responsibility, Issues in Business and Professional Ethics, WERHANE, Patricia ve D'ANDRADE, Kendall (eds.), 17-27, **Studies in Religion and Society** Vol 12 (The Edwin Mellen Press, New York and Toronto): 17-27.
- MCPAHIL, Ken, "The Threat of Ethical Accountants: An Application of Foucault's Concept of Ethics to Accounting Education and Some Thoughts on Ethically Educating For the Other," **Critical Perspectives on Accounting** (10): 833-866.
- MINTZ, M. Steven (1992), **Cases in Accounting Ethics and Professionalism** (Second Edition, McGraw- Hill Inc.).
- MINTZ, M. Steven (1995), "Virtue Ethics and Accounting Education," **Issues in Accounting Education**, (Vol. 10, Issue 2): 247-267.
- MORIARTY, Shane (2000), "Trends in Ethical Sanctions within the Accounting Profession," **Accounting Horizons** (Vol 14 No. 4. December): 27-439.
- MUĞAN, Can Şimga (1999), "Ahlâk, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri," **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi** (Cilt 1, Sayı 2): 1-18.
- NOREEN, Eric (1988), "The Economic of Ethics: A New Perspective on Agency Theory," **Accounting, Organizations and Society** (Vol. 13, No. 4): 359-369.
- NORTON, David, L.(1988), "Character Ethics" and Organizational Life," WRIGHT, N. Dale (ed.), **Papers on the Ethics of Administration** (Brigham Young University, Provo, Utah): 47-64.
- PEARSON, J. Gordan (1995), **Integrity in Organization: An Alternative Business Ethics** (McGraw-Hill, Inc.).
- PIEPER, Annemarie (1999), **Etîge Giriş** (Einführung in die Ethik) (Ayrıntı Yayınları, 1. Basım) (Çev. Veysel Atayman;Gönül Sezer).
- POOLE, Ross (1991), **Ahlâk ve Modernlik** (Morality and Modernity) (Ayrıntı Yayınları, İstanbul) (Çev. Mehmet Küçük).
- PRESTON, Alistair; COOPER, David J.; SCARBROUGH, D. Paul ve CHILTON, Robert C. (1995), "Changes in the Code of Ethics of the U.S. Accounting Profession, 1917 ve 1988: The Continual Quest for Legitimation," **Accounting, Organizations and Society** (Vol. 20, No.6): 507-546.
- PRIMEAUX, Patrick ve STIEBER, John (1995), **Profit Maximization The Ethical Mandate of Business** (Austin & Winfield, San Francisco-London-Bethesda).
- QUINN, Dennis P. ve JONES, Thomas M. (1995), "An Agent Morality View of Business Policy," **Academy of Management Review** (Jan 1995 v20, n1):22-43.
- REITER, Sara, (1997), "The Ethics of Care and New Paradigms for Accounting Practice," **Accounting, Auditing & Accountability Journal** (Vol. 10 No. 3): 299-324.
- RION, Michael R. (1995), "Ethics and Management in the Corporate Arena," STACKHOUSE, Max L.; MCCANN, Dennis P.; ROELS, Shirley J. ve WILLIAMS, Preston N. (eds.), **On Moral Business** (William B. Eerdsman's Publishing Company, Grand Rapids, Michigan): 533-546.

- SCHWEIKER, William (1993), "Accounting for Ourselves: Accounting Practice and the Discourse of Ethics," **Accounting, Organizations and Society** (Vol. 18, No. 2/3): 231-252.
- SCHMINKE, Marshall; AMBROSE, Maureen L. ve NOEL, Terry W. (1997), "The Effect of Ethical Frameworks on Perceptions of Organizational Justice," **Academy of Management Review** (V40, N5, Oct 1997): 1190-1208.
- STEWART, I. C. (1995), "Accounting and Accountability: Double Entry, Double Nature, Double Identity," STACKHOUSE, Max L.; MCCANN, Dennis P.; ROELS, Shirley J. ve WILLIAMS, Preston N. (eds.), **On Moral Business** (William B. Eerdsman Publishing Company, Grand Rapids, Michigan): 635-641.
- SELİMOĞLU, K. Seval (1997), "Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı," PEKER, Recep (ed.), **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler ve Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu** (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları 20): 144-158.
- SOLOMON, Robert (1996), "The Corporation as a Community," CASTRO, Barry (ed.), **Business and Society, A Reader in the History, Sociology, and Ethics of Business** (Oxford University Press): 191-197.
- STEWART, Ian (1997), "Teaching Accounting Ethics: The Power of Narrative," **Accounting Education: A Journal of Theory, Practice & Research** (Vol.2. Issue 2, July 1997):173-185.
- TAYLOR, Charles (1991), **Modernliğin Sıkıntıları** (The Malaise of Modernity), (Ayrıntı Yayınları, İstanbul) (Çev. Uğur Canbilen).
- TEPE, Haldun (1998), "Bir Felsefe Dalı Olarak Etik," **Doğu-Batı** (Yıl 1, Sayı:4, Ağustos): 9-24.
- THE BOARD OF DIRECTORS OF THE AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (1995), "Meeting the Financial Reporting Needs of the Future: A Public Commitment from the Public Accounting Profession," STACKHOUSE, Max L. ve MCCANN, Dennis P ve ROELS, Shirley J. ve WILLIAMS, Preston N. (eds.), **On Moral Business** (William B. Eerdsman Publishing Company, Grand Rapids, Michigan): 644-648.
- USLU, Selçuk (1997), "Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler," PEKER, Recep (ed.), **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler ve Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu** (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları 20): 21-31.
- WALDMAN, Erwin (2000), "Theaching Ethics in Accounting: A Discussion of Cross-Cultural Factors With a Focus on Confucian and Western Philosophy," **Accounting Education** (9 (1)): 23-35.
- WARD, Suzanne Pinac ve WARD, Dan R. (1995), "The Code of Professional Conduct: Instructional Impact on Accounting Student's Ethical Perception Attitudes," **Journal of Education of Business** (Vol. 71 Issue 3, Jan/Feb96): 147-150.
- WILMOT, Stephen (2001). "Corporate Moral Responsibility: What Can We Infer from Our Understanding of Organisations?," **Journal of Business Ethics** (30): 161-169.

