

# MUHASEBE DENETİMİNDE ETİK TEORİ

**Yrd.Doç.Dr. Cengiz TORAMAN\***  
**Dr. Ahmet AKCAN\*\***

## ÖZET

Muhasebe mesleği mensupları görevlerini yerine getirirken, çeşitli nedenlerle ahlaki ikilemlerle karşı karşıya kalmaktadır. Meslek mensuplarının karşı karşıya kaldıkları ahlaki ikilem ve çatışmaları aşmalarına yardımcı olmak amacıyla, çeşitli meslek birlikleri ve kurumları tarafından bir takım etik teoriler geliştirilmiştir. Dolayısıyla, etik teoriler, muhasebecilerin karşılaştıkları ahlaki konulardan hareketle geliştirilmiş modellerdir. Faydacı etik, deontolojik (görev bilinci) etik, fazilet etiği, seçici etik gibi etik teoriler en yaygın olarak bilinen etik teorilerdir. Ancak başarılı çözüm reçeteleri olarak sunulan bu teorilerin, zaman içerisinde yetersiz kaldıkları anlaşılmıştır.

Bu çalışma etik konuların muhasebe denetimine olan etkisi üzerinde durarak, geliştirilen etik teorilerini, muhasebe mesleği açısından ele alacaktır. Etik teorilerin birleştirilmesiyle oluşturulan karma etik modellerin, uygulayıcıların ahlaki çatışma ve ikilemlere düşmelerini önleyebilirliği incelenecektir.

\* Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Ç. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

\*\* İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

**GİRİŞ**

**D**iğer tüm mesleklerde olduğu gibi, muhasebe mesleği mensupları da, serbest muhasebeci, yönetim muhasebecisi veya iç denetçi olsun, iş hayatlarında ahlaki açmazlar (zor anlar) yaşayabilirler. Çıkar çatışmasına neden olabilecek durumlarda, ideal olan, kamuya ve işverene karşı olan sorumluluklara ek olarak, bazen kişisel çıkarlarına ters düşse de, yüksek hareket standartlarına göre hareket edebilmektir. Muhasebe ile ilgili meslek kuruluşları içerisinde saygın bir yere sahip olan (ICAS)<sup>1</sup>, bu konuda meslek mensubu olan üyelerine, idealler doğrultusunda davranmasını tavsiye etmektedir<sup>2</sup>. Serbest muhasebecilik (public accountant), genel olarak, toplumun güvendiği bir kurumdur. Ancak toplum, meslek mensuplarını atamaz, atama yetkisi firmaya veya kamu adına devlete aittir. Muhasebecilerin topluma olan sorumlulukları, örneğin bir mühendisin topluma karşı olan sorumluluğuna oranla, çok daha fazladır. Ancak yönetim muhasebecileri ve iç denetçilerin birer şirket çalışanı olduğunu da unutmamak gerekmektedir. Bu nedenle sık sık, firmadaki pozisyonları ile mesleki değerleri çatışabilmektedir.

Meslek mensuplarının karşı karşıya kaldıkları etik ikilemlerin temel kaynağını genellikle bu tip zor anlar oluşturmaktadır. Uluslararası mesleki birlikler, üyeleri olan meslek mensuplarına yardımcı olmak için bir takım etik modeller geliştirmişlerdir. Fakat gelişen uygulamalar, geliştirilen bu modellerin karşılaşılan ikilemlerin çözülebilmesinde yetersiz kaldığını göstermiştir. Bu yetersizliklerin aşılabilmesi için, etik modellerin yetersiz kaldığı noktaların tespit edilerek, yeni bir model geliştirilmesi ihtiyacını doğurmuştur. Yapılan yoğun çalışmalar sonucu geliştirilen iki temel karma modelin uygulandıklarında oldukça olumlu sonuçlar verdiği ve ahlaki

ikilemlerin çözümünde faydalı olukları görülmüştür.

Çalışma, muhasebe uygulamasında etiğin yerini belirttikten sonra, geliştirilen başlıca etik modeller üzerinde durarak, yetersiz kaldıkları noktaları belirtmektedir. Geliştirilen karma modeller çeşitli yönleriyle incelenerek, günümüz muhasebe uygulamasında etiğin sahip olduğu konum ortaya konmuştur. Etik modellerin yetersizleşme sebepleri ve ideal bir etik modelin geliştirilmesi önündeki engeller belirtilmeye çalışılmıştır.

**1. ETİK ve ETİK İKİLEMLER**

Etimolojik olarak Etik kelimesi Yunanca ahlak anlamına gelen "ethikos"dan gelir. Anlam olarak Latince kökenli ve ahlak anlamına gelen "morals" ile aynıdır. İngiliz dilinde çoğunlukla birbiri yerine kullanılmaktadır. Etik bir disiplin olarak neyin iyi, neyin kötü olduğunun belirlenmesi ile ilgili ahlaki görev ve zorunluluklar üzerinde durur.

Etik ile ilgili çalışmaların tarihi, 2500 yıl öncesine Eski Yunanlı filozof Aristo'ya kadar uzanmaktadır. Dolayısıyla etik, Eski Yunan filozoflarının çalışmalarından gelişmiştir. Genelde işletmecilik, iş ve işçi piyasaları ve endüstriyel konular gibi alanlardaki ahlaki konularla ilgilenen sistematik bir çalışma alanıdır. Bugün etik, eşit şartlar altında eşit fırsatların sağlanması, müşteri ilişkileri, bilgisayar verilerinin korunması, çevresel etkiler gibi pek çok konuyla ilgilenmektedir. Etik teorideki son gelişmeler etik teoriyi, fazilet ve dürüstlük odaklı bir teori haline getirmiştir<sup>3</sup>.

Etik ikilemler ise, genellikle, karmaşık ve zor tanımlanabilen olgulardır. Muhasebede çoğu zaman denetim raporu içeriğinin belli bir sonuçla açık bir bağı olmadığından, ahlak kurumu bir

- 1 İskoçya Belgeli (lisanslı) Muhasebeciler Enstitüsü (ICAS), Birleşik Krallık'ta (United Kingdom) 1854 yılında kurulmuş, en eski meslek kuruluşudur.
- 2 Rules, (2001), ICAS, UK, s.6
- 3 Toraman, C., (2001), "Finans Etiğinin finans Yönetimindeki Yeri", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD), Sayı:9, Ocak, s.50.

nedensellik sorusu haline gelir. Ek olarak, muhasebe mesleğinin konuları, çok net bir konuda dahi, iki değişik muhasebecinin iki farklı sonuca ulaşmasına neden olabilecek bir şekle sahiptir<sup>4</sup>.

Bu olumsuzluklara karşın, muhasebe mesleği ile ilgili örgütlerin aldığı en belgin önlem, muhasebe mesleğinin etik kurallarını oluşturmak olmuştur. Etik kuralların varlığı ahlak dışı davranışlara bir sınır getirerek, olası belirsiz durumlarda yol göstermeye çalışır. Yapılan bir çalışmada, meslek mensuplarına etik kuralları uygulamada hangi oranda kullandıkları sorulduğunda, meslek mensuplarının %64'ü, etik kuralları ahlaki ikilemlerde yol gösteren bir araç olarak algıladığını belirtmiştir<sup>5</sup>. Bir başka çalışmada ise, etik kurallara uygun olarak, iç denetçilerin değişen ahlaki inançlarını tespit edebilmek amacıyla, rasgele seçilmiş meslek mensuplarına, ahlaki açıdan pürüzlü konularda 20 senaryo verilmiş ve görüşleri belirlenmeye çalışılmıştır. Meslek mensuplarından, "senaryodaki kişiyi işten atması" veya "etik açıdan herhangi bir sorun olmadığı için hiçbir şey yapmama" arasındaki tepkilerini ortaya koymaları istenmiştir. Aynı çalışma 1994 yeniden tekrarlanmış ve araştırma sonuçları, senaryoları değerlendiren meslek üyelerinin zaman içerisinde daha eleştirel hale geldiğini, daha sert tepkileri destekleyecek şekilde değişikliklerini göstermiştir. İlginç bir ayrıntı da, bu çalışmaya verilen cevaplarda, her senaryo için neredeyse tüm tutum spektrumu bulunmasıydı. Bu durum, iç denetçiler arasında neyin doğru neyin yanlış olduğuna dair bir görüş birliğinin bulunmadığının açık bir göstergesidir<sup>6</sup>.

Etik kurallar, ahlaki ikilemleri çözmede yetersiz kalmaktadırlar. Bu kurallar da ihlal edilebilmektedir<sup>7</sup>. Çünkü, bir kuralın kabul edilmesi ile o kurala uyulması birbirinden çok farklı konulardır. Güçlü bir örgüt ortamı veya cezalandırma korkusu neticesinde bu tip durumlar ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca etik kuralların evrenselleştirilmiş şekilleriyle tüm olası durumları kapsayabilmeniz olanaklı da değildir. Dolayısıyla, burada iki aşamalı bir sorun bulunmaktadır. Birincisi, tartışılabilirliği açık olan bazı durumlarda etik kurallardan hangilerinin geçerli olduğunun belirsizliğidir. İkincisi ise, etik kuralların ne tür bir tepki geliştirilmesi gerektiği konusundaki belirsizliğidir. Yapılan çalışmalar, muhasebecilerin bu tip ahlaki belirsizlikleri daha çok mesleki teknik bilgileriyle aşmaya çalıştıklarını göstermiştir<sup>8</sup>.

Üç tür kurallar dizisi vardır. Bunlar<sup>9</sup>:

1. Düzenleyici Kurallar: Çok açık ve net olan, tartışma gerektirmeyen, davranış ve kurallar arasında tam örtüşme sağlayan bağlayıcı etik kurallardır. Fakat bu kurallarda, olası belirsizliklere (griliklere) hiç yer yoktur.

2. İlham Veren Kurallar: Kişinin ulaşmaya çalışacağı standartları belirler. Fakat bu standartlara tam olarak ulaşılabilirliğinin nadiren mümkün olacağını da kabul eder. Farklı eylem alternatiflerinin değerlendirilmesinde çok az yardımcı olur.

3. Eğitsel kurallar: Kural ve düzenlemelerin faydasız hatta zararlı olduğunu öne sürer. İş ile ilgili durumlarda kişisel bilincin önemini ön plana çıkartır.

- 
- 4 Moizer, P. (1995), "An Ethical Approach to the Choices Faced by Auditors", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 6 No. 5, s.415.
  - 5 Siegel, P.H., O'Shaughnessy, J., Rigsby, J.T. (1995), "A Reexamination of the Internal Auditors' Code of Ethics", Journal of Business Ethics, Vol. 14, s.957.
  - 6 Dittenhofer, M. and Sennetti, J. (1995), "Ethics and the Internal auditor, Phase II. A Comparison of the 1983 and 1994 Surveys", Managerial Auditing Journal, Vol. 10 No. 4, s.43.
  - 7 Finn, D.W., Munter, P., McCaslin, T.E. (1994), "Ethical Perceptions of CPAs", Managerial Auditing Journal, Vol. 9 No. 1, s. 28.
  - 8 Vyakarnam, S., Srikanthan, S., Fitzsimons, S. (1996), "Can Accountants Distinguish Their Assets from Their Morals?", Business Ethics. A European Review, Vol. 5 No. 6, s.163.
  - 9 Vinten, G. (1990), "Business Ethics: Busybody or Corporate Conscience?", Managerial Auditing Journal, Vol. 5 No. 2, s. 11.

Sonuç olarak muhasebe açısından etik için geliştirilen, "profesyonel muhasebecilik eyleminin insan yaşamıyla ilgili kısmındaki davranış kuralları" şeklindeki tanımlamanın çok dar kapsamlı bir tanım olduğu görülmektedir<sup>10</sup>.

Etik kuralların muhasebecilerin ahlaki gelişimlerine paralel olarak desteklenmesi gerekmektedir. Etik teorilerin, eylemlere yönelik önerilerden ziyade karmaşık durumları anlamaya yönelik araçlar olarak algılanması gerekmektedir. Alternatif etik teorilerin muhasebeye uygulanma geçmişi 4-5 yılı geçmemektedir Muhasebe mesleğindeki ahlaki gelişimin mevcut durumunu incelendiğinde, bazıları ahlaki gelişimin iyileştirilmesini bilişsel (cognitive) ahlaki gelişim çerçevesinde ele alırken, bazıları da etik teori ve ilkelerin muhasebe uygulamasındaki açmazlara nasıl uygulanabileceğini belirlemeye çalışmıştır. Fakat, bu çalışmalar çoğunlukla faydacılık (utilitarianism) ve deontolojiyle sınırlı kalmıştır<sup>11</sup>.

## 2. Faydacılık Etiği (Utilitarian Ethics)

Hedonistik etik teori, insanın nihai amacının mutlu olmak olduğuna inanan bir öğretiler. John Stuart Mill, 1863 yılında yazmış olduğu "Utilitarianism" isimli kitabının ikinci sayfasında hedonist felsefeyi, "sonucu itibariyle insanı mutlu eden davranışları, etik açıdan doğru, acı veren davranışları ise yanlış olarak kabul eden öğreti şeklinde tanımlamıştır<sup>12</sup>.

Sonuca önem veren, sonuççu (consequentialist) yaklaşımda, bir eylemin, etik açıdan doğruluğu veya yanlışlığı, sonucuna göre değerlendirilir. Sonuççu teoriler içerisinde içinde en detaylı olan görüş faydacı anlayıştır Faydacılık teorisi, her bir bireyi, en az diğer bir birey kadar dikkate aldığı (consideration) için, son derece demokratik bir teoridir.

Ancak faydacılık, ahlaki aritmetik açısından bakıldığında bazı problemlerle karşı karşıya kalmaktadır Bireyler bazen davranışlarının olası tüm sonuçlarını hesaplamak için gerekli zamana sahip olamayabilir, kendi sıkıntılarını abartabilir veya başkalarının mutluluklarını olması gerekenden eksik değerlendirebilir. Bütün bunların neticesinde hatalı görüşler ortaya çıkabilecektir.

Bu tip eleştiriler, fayda ilkesinin tekil eylemlerden ziyade (eylem-faydacılığı) eylem sınıflarına (kural faydacılığı) uygulanmasıyla engellenebilir Kural faydacılığına göre, eğer bir iş geneli itibariyle acıdan çok mutluluk getiren bir iş grubuna giren bir eylem sınıfına ait ise, faydacılık kuralına göre bu eylemi gerçekleştirmek ahlaki açıdan bir zorunluluktur Bu şekilde bir eylemin tüm sonuçlarını bilmeye gerek kalmadığı gibi, elde bulunan geçmişe ait delillerle, bir eylemin muhtemel sonuçları hakkında yeterli bilgiye de sahip olunabilir.

Kural faydacılığı sistemi, ilk defa 1971'de ICAS tarafından yayınlanan bir konsey tavsiyesinde kullanılmıştır Üyelere yapılan tavsiyede, gerçekleşmiş/planlan hata veya suçların, kamuya çok ciddi zararlar verebilecek durumlar dışında, açıklanmaması istenmiştir

Ahlaki hesaplamanın zorluğu veya imkansızlığı da çözülemeyen bir başka sorundur. Faydacılık, bir eylemin tüm sonuçlarının değerlendirilmesidir. Tüm sonuçlar kavramına, henüz doğmamış nesiller açısından sonucun olası etkileri kadar, kişinin etkin bir şekilde neden olduğu yan etkiler de girmektedir Bu olası sonuçlar, istenilen sonuçları oluşumunu da gölgeleyebilmekte ve içgüdüsel olarak kişinin suçlanmasını zorlaştırmaktadır<sup>13</sup>.

10 Maurice, J. (1996), Accounting Ethics, Pitman, London, s.6

11 Reiter, S. (1996), "The Kohlberg-Gilligan Controversy: Lessons for Accounting Ethics Education", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 7 No. 1, s. 54.

12 FOX, James J., (1999), Transcribed by Tomas Hancil and Rick McCarty, The Catholic Encyclopedia, Volume XV, Robert Appleton Company, (Online Edition by Kevin Knight) Nihil Obstat, October 1, 1912.

13 Preuss, L.(1998), "On Ethical Theory in Accounting", Managerial Accounting Journal, No.Vol:13, s.501

### 2.1. Muhasebe Mesleğinde Faydacılık Teorisi

Faydacılık anlayışının firmalara uygulanmasının, diğer alternatif etik teorilere göre iki temel üstünlüğü vardır. Birincisi, bu teori, çıkarlar ile ahlaki davranışları birbirine bağladığı için firma bazında çıkarıcıdır. İkincisi ise, fayda ve zararın tespit edilmesi aynen kar/zararın hesaplanması gibidir. Dolayısıyla benzer etik teorilerle kıyaslandığında zaman, firmalar arasında daha fazla kabul görecektir.

Firma ölçeğinde ele alındığında faydacılık anlayışı, kendi doğasından dolayı en etkileyici etik teori olarak görünmektedir. Çoğu ekonomik ve finansal kavram, açık veya gizli bir şekilde, kişilerin kısa dönemli çıkarlarının maksimize edilmesine dayalıdır. Faydacılık anlayışının, muhasebe teorisi ve yöntemlerine ilişkin, teorik anlamda koruyuculuk yapması, muhasebe bilgisinin tarafsızlığıyla ilgili tartışmalarda önemli bir unsur olmaktadır. Tarafsızlık (neutrality) taraftarları, muhasebe mesleğinin toplumun değişiminde araç olma gibi bir görevi olmadığını savunmakta ve muhasebecilerin sadece kişilerin karar amaçlı kullanabileceği tarafsız bilgileri iletmesi gerektiğini söylemektedirler<sup>14</sup>. Bazı radikal muhasebeciler ise muhasebe bilgilerinin tarafsız olup olamayacağını sorgulamaktadırlar. Muhasebe mesleği sosyal gerçeklerin içinde yer aldığı ve sürekli bir sosyal çatışma olduğu için, muhasebeciliğin teorisi ve yöntemleri, ister istemez, bu çatışma içinde bir taraf teşkil edecektir. Dolayısıyla, muhasebecilik kavramlarının çoğu kez faydacılık anlayışından kaynaklanan köklerini belirtilemez, tarafsız, hatta ahlaken doğru olarak sunulmasını bir problematik olarak görmüşlerdir<sup>15</sup>.

Muhasebecilik ve diğer örgütsel kontrol yöntemlerinin ahlaki değerlendirmeyi, bilişsel

ahlaki gelişim (cognitive moral development) hiyerarşisinin en alt kademelerine sıkıştırdığı görülmektedir. Muhasebe kontrolünün, insanların gerekenin altında performanslarının tespit edilmesini istemediği için işlediği varsayıldığında da birinci aşama motivasyon söz konusudur. Kabul edilebilir performansın maddi ikramiyelere bağlanması ikinci aşama motivasyonunun geçerli olduğunu varsayar. Üçüncü aşamada kişi iş arkadaşlarının saygısını kazanmak veya muhafaza etmek için gerekli performansı gösterir. Dördüncü aşamadaki motivasyon ise kuralların (yasalar veya işyeri kuralları vs) kural olduğu için uyulması gerektiği şeklindedir. Diğer taraftan, muhasebe kontrolü, yasalara aykırı ve ahlak dışı olan uygulamaları engellediğinden, ahlaki değere sahiptir<sup>16</sup>.

### 3. Deontolojik Etik (Deontological Ethics)

Deontolojik etik teorisi, görev veya ahlaki yükümlülükler üzerinde duran bir teoridir. Deonto Yunanca'da görev anlamına gelmektedir. Bu teori birey veya grupların, temel görev ve haklarına göre davranışlarını belirlediğine dayanır. Birey, ahlaki prensip veya kurallardan oluşan bir rehberle kararlarını vermeye çalışacaktır. Kısaca hareket biçimini belirleyen ahlaki zorunluluklar ve görevlerdir. 18. yy'da yaşayan filozof Immanuel Kant bu teorinin kurucusudur<sup>17</sup>.

Bu teori için, "başkalarına, kendine davranılmasını istediğin gibi davran" gibi farklı kavramlar geliştirilmesine rağmen, Kant tarafından geliştirilen tanım en kapsamlı tanımdır. Bu tanım, bir faaliyetin görev hissi ile yapıldığı zaman ahlaki bir değer olduğunu ifade etmektedir.

Herhangi bir düstur veya rasyonel bir il-

- 
- 14 Solomons, D. (1991), "Accounting and Social Change: A Neutralist View", Accounting, Organizations and Society, Vol. 16 No. 3, s. 295.  
 15 Lovell, A. (1997), "Some Thoughts on Kohlberg's Hierarchy of Moral Reasoning and its relevance for Accounting Theories", Accounting Education, Vol. 6 No. 2, s. 162.  
 16 Lovell, A. (1997), a.g.m., s. 155  
 17 Deontological Theory, [http://www.tpta.org/ethics/deontological\\_theory.htm](http://www.tpta.org/ethics/deontological_theory.htm)

kenin, evrensel geçerliliğe sahip olabilmesi için iki kriter uyması gerekmektedir İlk kriter, rasyonel ilke veya düsturun çelişkiye düşülmesinin evrenselleştirilebileceğinin görülebilesidir. İkinci kriter ise, rasyonel ilkenin insan hayatını mümkün kılan şartlarla örtüşebilmesidir.

Ancak bazı hareketler evrenselleştirilebilmelerine rağmen yanlış gibi gözükabilir veya evrenselleştirilememekle beraber yanlış değilmiş gibi gözükabilirler. Dahası, farklı kategorik şartlarca empoze edilen görevler de birbirleriyle çatışabilir. Böyle durumlarda bir çözüme ulaşılamamaktadır Kişi ile ahlak arasındaki bağlantı insanların niyetlerini, sonuçlar beklentileriyle aynı olmasa da, değerlendirebilmemizi sağlar. Deontolojik yaklaşım, ceza hukukunun da en önemli kaynağıdır

### 3.1 Muhasebe Mesleğinde Deontolojik Yaklaşımı

Muhasebe mesleğindeki öz-denetimin temelinde, genel olarak, görev bilinci yaklaşımı yatar. Muhasebe mesleğinde görev bilinci yaklaşımı, bir muhasebe denetçisinin firmanın faaliyetine devam edebileceğine yönelik tereddüdünü diğer tüm kamu çıkarından üstün tutması sonucunu gerektirir. Bazı istisnai durumlarda denetçi raporun sonuçlarını değerlendirdikten sonra firma kayıtlarını onaylamayı tercih edebilir Bu tür değerlendirmeler işletme iflasına yönelik zayıf belirtiler olduğunda bile olabilir. Gerek görev bilinci, gerekse kural-faydacılığı yaklaşımları olsun, bu yaklaşımlara dayalı olan meslek kurallarının belirli bir duruma bağlı olmaksızın takip edilmesi gerekmektedir Denetçiler, mesleğin tüm gerekleri açısından değerlendirmelerini yaptıklarından, eylemlerinin sonuçlarını değerlendirmemelidir<sup>18</sup>.

Görev bilinci yaklaşımı açısından etik anlayış, tanımı itibarıyla tavizsiz olmakla beraber şartlara karşı tamamen duyarsız kalması nedeniyle ahlaki açıdan belirsiz gereksinimlerin or-

taya çıkmasına neden olabilir Muhasebe örgütleri, uzun süre, endişeli işçilerin endişelerini amirlerine iletebileceğini, ancak her ne şartta olursa olsun izin almaksızın bu endişelerini firma dışındakilerle paylaşmaması gerektiğini savunmuştur.

Güçlü bir görev bilinci yaklaşımı, kurallara uymanın ahlaki olarak algılanmasında zayıf kalmaktadır Gerekli olan asgari şartların hemen üzerinde çalışmaya yönelik bir konsensus sağlanması, minimumun kabul edilebilir olduğu bir ölçü olduğu ve standartları daha da düşürmeye yönelik baskıların olduğu bir durumu ortaya çıkartabilir<sup>19</sup>.

### 4. Fazilet Etiği (Virtue Ethics)

Fazilet teorisi, bireyde bulunan fazileti veya iyi karakter özelliklerindeki gelişme ve ilerlemeyi ahlakiliğin kaynağı olarak görür. Eğer birey faziletli ve ahlaksızlığı gerektiren özelliklerden arınmış ise iyidir Genel olarak fazilet, mertlik, cesaret, serinkanlılık, adaletlilik, metanet, cömertlik, dikkatlilik, dürüstlük gibi özellikleri içerir. Bazı teorisyenler fazileti belirleyen yaklaşık yüz tane özellik olduğunu belirtmektedirler. Fazilet teorisi, ahlaki özellikler çocukluk ve gençlik dönemlerinde kazanıldığı için ahlak eğitime çok önem vermektedir. Bu eğitimdeki aksaklıklar bireyin ahlaki açıdan zayıf ve yetersiz gelişimine neden olarak, topluma zararlı bir birey haline gelmesine neden olabilmektedir<sup>20</sup>.

Deontolojik yaklaşımdaki ahlaki göreve yönelik evrensel vurgu ve faydacılıktaki genel mutluluk kavramlarına karşılık, ünlü filozof Aristo, ahlak konusunda bireyin karakterinin önemli olduğunu vurgulamıştır Aristo insanlar için en üst iyiliği mutluluk olarak ifade etmiştir. Ancak bu mutluluk, kaba bir mutluluk olarak değil, kapsamlı, insanın gelişmesi ve sağlıklılığını içeren bir mutluluk olarak tanımlanmıştır İyiliğin en üst sınırı olan bu durum, insandaki

18 Moizer, P. (1995), a.g.m., s.430

19 Vyakarnam, S., Srikanthan, S., Fitzsimons, S. (1996), a.g.m., s.159

20 Virtue Theory, The Internet Encyclopedia of Philosophy, <http://www.utm.edu/research/iep/v/virtue.htm>

akıl fonksiyonu ile yakından ilgilidir. Üstün akıldan beklenen de budur. Aristo'ya göre iyi bir flütçünün, flütü iyi çalması gerektiği gibi, iyi bir insan da aklını kullanmada başarılıdır. İyi düşünceye göre hareket etmek faziletli davranıştaki temel ayırt edici özelliktir. Akıl hem aşırılığı, hem de eksikliği önlemeye yardımcı olur. Böylece, cesaret faziletine sahip bir birey, korkaklık ile gözü karalık arasındaki orta yolu bulabilmiş olur. Bu tür fazileti elde etmenin yolu pratik zekaya sahip olmaktan geçer. Pratik zeka ise, daha çok tecrübe ve alışkanlıklar sayesinde elde edilebilir. Aristo "bir insanın faziletini, insanı iyi yapan ve görevlerini eksiksiz yerine getirmesini sağlayan özellik", olarak tanımlamıştır<sup>21</sup>

Fazilet etiği, faydacılık etiğinin yapamacağı bir ayırım olan, içsel ve dışsal ödüller arasında ayırım yapar. İçsel iyilikler belirli eylemlerin uzun süreli yapılmasından sonra ortaya çıkar ve tüm topluma fayda sağlar. Dışsal iyilikler ise belirli bir aktivite ile ortaya çıkmazlar. Bireyin mülkü ve rekabete konu olan nesnelerdir. Bir ressam, güzel bir resmini yüksek ücretle satabildiğinde şöhret ve gelir gibi dışsal iyiliklerin yanı sıra meslek tatminini de elde ederek, içsel iyilik de elde etmiş olur.

#### 4.1. Fazilet Etiği ve Muhasebe

Faydacılık etiği ve görev tabanlı etik yaklaşımlar, ya niyeti, yada sonucu göz önünde bulundururken, fazilet etiği, hem niyeti, hem de sonucu değerlendirir. Ayrıca ahlak ile öz-çıkarları da birbirine bağlar. İlkelere dayanan etik anlayış, çoğunlukla muğlak önerilerde bulunur ve birbirinin zıttı olan örnekler ortaya atar. Hatta bazen sonuçları açısından ahlaki güdülere ters bile gözükebilir. Buna karşın fazilet etiği, kolay cevaplar olmadığını kabul ederek, ahlaki bir aşmazla karşılaşıldığında pratik zekanın önemini vurgular.

Fazilet ve erdem, muhasebecilerin, işverene karşı olan sorumlulukları ile görevlerini ye-

rine getirme gibi konularda karşı karşıya kaldıkları ikilemleri, ahlaki yöntemlerle çözmelerine olanak tanır. Böylece profesyonel karar verme yeteneğini olumsuz olarak etkileyebilecek baskılara karşı durabilmek için gereken karakter yeterliliği sağlamış olur.

Fazilet etiği anlayışı, muhasebe mesleği için çok önemli olan iki temel fazilet üzerinde durmaktadır. Bunlar, denetçinin rekabet baskısı altında objektifliğini koruyabilmesine olanak sağlayan sağlam bir şahsiyete sahip olma ve sunulan hizmete güven duyulmasını sağlayan dürüstlük özelliğidir<sup>22</sup>.

Muhasebe mesleğinde faziletli davranış olgusu, muhasebe bilgilerinin tarafsızlığına inanır. Muhasebecinin, meslek mensubu rolü ile vatandaş rolleri arasında belirgin bir ayırım yapar ve ancak sıradan bir vatandaş olarak sosyal konulara ilişkin görüş beyan edebileceğini belirtir<sup>23</sup>.

Ancak pratik hayat, böylesine net çizgilerle ayrılabilmiş değildir. Dolayısıyla roller, birbirinden ayırt edilemez biçimde iç içe geçmiş ve birbirleriyle çatışır bir hal almıştır. Bireylerin ise, bu çatışmaları aşmak için sosyal bilinç geliştirmesi gereken bir sosyal çevre içerisinde yer almaları nedeniyle, bir meslek mensubu, rollerinin birbirine bağımlılığının bilincinde olmadan, aynı anda bir tartışmanın birkaç tarafında yer alır ve sonuçta kendisi aleyhine gelişmelerin oluşumuna katkıda bulunabilir.

Muhasebe mesleğinin daha faziletli hale gelmesinin önünde üç engel yatmaktadır. Bunlar;

- İçsel ve dışsal ödüller arasındaki ilişkinin yönünün dışsal ödüller lehine değişmesidir. Muhasebeci, müşterisini muhafaza edebilmek uğruna karakter sağlamlığı faziletini feda edebilir. İ

21 Irwin, Terence, (1988), Aristotle's First Principles. Oxford Publications, UK

22 Mintz, S.M. (1995), "Virtue Ethics and Accounting Education", Issues in Accounting Education, Vol.10, No. 2, s. 247

23 Solomons D., (1991), a.g.m. , s. 295

● Muhasebe mesleğinin az sayıda büyük özel sektör firmaları şeklinde örgütlenmesi faziletli meslek normlarının gelişmesini önleyebilecek bir olgudur.

● Fazilet, pratik zekanın kullanılmasını gerektirir. Bu durum, geliştirilen kuralların meslek birlikleri tarafından rutin bir biçimde uygulanmasından çok farklıdır. Ayrıca, bilgisayar destekli karar modellerinin kullanımı da faziletli davranışın gelişme olanağını ortadan kaldırmaktadır.

Fazilet etiğinin temel eksiği göreceli olmasından kaynaklanmaktadır. Aslında Aristo'nun fazilet anlayışı, iki uç arasındaki orta nokta, tüm toplumlar için anlamlı olmasına rağmen, bu anlamlılık sadece biçimseldir. Çünkü uç noktaların ne olduğuna toplum karar verir. Buradan hareketle, fazilete konu orta noktayı da doğal olarak toplum tayin eder. Dolayısıyla iyi bir toplumun kötü bir toplumdaki ayırt edilmesi ne olanak sağlayacak tarafsız ve objektif bakış açısı yoktur.

Çoğu zaman, insanlar aynı anda bir çok toplumun üyesi olurlar. Örneğin, işyerindeki toplum, ailenin oluşturduğu toplum ve üye olunan klüplerden oluşan toplumlar gibi. Toplumun tanımlanmasında da bir birlik yoktur. Bu durum fazilet tanımlanmasında, farklı kavramların oluşumuna neden olmaktadır. Dolayısıyla bir muhasebeci, işvereni toplumu olarak benimseyip, ona olan sadakatini kamuya olan sadakattan daha önemli olarak algılayabilir.

Fazilet etiği uygulamalarında bazı sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Karakter ve pratik zekanın önemini vurgulamak, gerekli tavsiyeleri sağlamakta yetersiz kalabilmektedir. Karakter üzerine odaklanma, örgütlerde varolan güç dağılımını da ihmal ederek, güç yapısını gizleyebilmekte ve dolayısıyla değişimi engelleyebilmektedir. Fakat fazilet etiğinin zengin dile sahip olması, halkla ilişkiler çalışmalarında iyi bir kaynak teşkil eder.

nak teşkil eder .

### 5.İlgi Etiği (Ethics of Care)

İlgi etiği haklar ve kurallara dayalı geleneksel ahlak felsefesine yönelik, feminist bir eleştirel bakış açısı olarak gelişmiştir. Geleneksel etik, diğer bireyleri potansiyel tehdit olarak görür. Haklar, başkalarının iddialarına karşı korunma olarak aracı olarak görev yaparken, kurallar da çatışmaları gidermek için vardır. Hak ve kurallardan doğan ahlaki sorumluluk ise evrenselidir ve herkes için eşit derecede bağlayıcıdır. Feminist yazarlar, haklara dayalı etiğin, temelde bir erkek perspektifi olduğunu ve batı toplum ve düşüncesinde erkek egemenliği yansıttığını ortaya atmışlardır. Kadın ahlakının soyut ilkelere odaklı olmayıp daha çok kişisel tecrübelerden yararlanarak ahlaki tepkiler geliştirdiğini ileri sürmüştür. Bu yaklaşım yakın çevrede yer alan bireylerin ihtiyaç ve kaygılarına yönelik yeterli tepkiler üzerine odaklanmıştır. Feminist filozoflar benliğin çevredeki diğer insanlarla kurulan ilişkiler tarafından belirlendiğini savunur. İlgi etiği, diğer rasyonel varlıklarla pazarlık ve kural temelli çatışmaları gidermekten çok, başkalarına saygı üzerine odaklanmıştır. İlişkinin devam ettirilmesi, zafer elde etmekten veya hak kullanmaktan daha değerli olarak algılanır.

#### 5.1. İlgi Etiği ve Muhasebe

İlgi etiği, hem direkt olarak muhasebe mesleğine, hem de sorumlu örgüt kavramına uygulanmaktadır. Sorumlu örgüt, kendi politikasıyla tutarlı davranışlar seğileyebilen örgüttür. Bu anlayışta firma, örgüt üyelerinin birincil derecede ilgisine bağlı olan ikincil bir kurum olarak görülür<sup>25</sup>.

Örgütü oluşturan bireylerin sorumlu ve özenli hareket etmeleri kadar, örgütsel destek de çok önemlidir. Çünkü örgüt bireylerinin, örgüt içerisindeki rolünü ve statüsünü belirleyen örgüttür. Örgüt bireyleri müşteri ile direkt olarak

24 Donaldson, T., Freeman, R.E., (1994), Business as a Humanity, The Ruffin Series in Business Ethics, Oxford University Press, New York, NY, s.268

25 Burton, B.K. ,Dunn, C.P. (1996), "Feminist Ethics as Moral Grounding for Stakeholdertheory", Business Ethics Quarterly, Vol. 6 No.2, s147

ilgilenirler ve işletmenin nihai başarısını belirlerler. İlgi etiği anlayışı, sorumluluk ve özenin, özellikle hizmet sektöründe çalışanların sahip olabileceği değerli bir özellik olduğunu vurgular. Sorumlu firma, güven ortamını oluşturarak, işlem maliyetlerini aşağı çekebilir ve rekabetçi piyasalarda üstünlüğü sağlayabilir.

İlgi etiği, denetçi bağımsızlığı gibi temel muhasebe prensiplerinin daha iyi anlaşılmasını ve uygulanabilmesini sağlayacak ortamı hazırlayabilmektedir. Bu bağımsızlık, denetçi ile müşteri arasındaki ilişkiyi tayin eden detaylı kurallar aracılığıyla elde edilecektir. Ancak denetçinin müşteriden tamamen soyutlanması, tecrit edilmiş bir ortamda çalışma anlamına geleceğinden, bu yaklaşımın keyfi olarak değerlendirilmesine neden olabilir. Bu durum ilgi etiğinin, kavramsallığını öne çıkarmaktadır. Böylelikle, muhasebe bilgilerini kullananlar açısından, daha yararlı olabilecek bir çıkar dengesi ortaya çıkar<sup>26</sup>.

İlgi etiğinin durumsallık (contextual) yaklaşımı bir görecelik olgusunu da beraberinde getirmektedir. Bu sadece muhasebe bilgilerinin dış kullanıcılar için daha az anlaşılabilir olmasıyla ilgili olan bir uygulama problemi değildir. İlgi etiğinin ekonomik hayata uygulanmasında önemli felsefi hatalar meydana gelebilmektedir. Bu konuyla ilgili örnek bir olay şöyledir: Bir firma kurşun bazlı akülerini elinden çıkarmak istemektedir. Ancak firma, sorumlu ve özenli bir firma olarak çevreyi koruduğunu göstermek için, bu aküleri atmak yerine geri dönüşüme tabi tutmaya karar verir. Fakat bu işlemin tehlikeli olması nedeniyle, işlem ABD'deki çalışanlara yaptırılamaz. Daha sonra, bu işlemin Taiwan'da yaptırılmasına karar verilir.

Yukarıdaki olay, yapılmaya çalışılan dönüşüm işlemi ve bu işlemin Taiwan'da yaptırılmasının ahlakiliği hakkında ciddi soru işaretleri barındırmaktadır. Çalışmanın başından beri be-

lirtilen etik teorilerin tek başlarına yetersiz kalmaları nedeniyle melez bir etik anlayış geliştirilmiştir. Yeni geliştirilen bu etik anlayışa "firma'nın, ahlaki çevrenin en zayıf üyesine gösterdiği sorumluluk ve özel ilgi yaklaşımı" denilmiştir. Aslında firma Taiwan'daki işçiler için ABD'de geçerli olan iş güvenliği standartlarını uygulamak zorunda değildir. Fakat firma, geliştirilen bu anlayış ile, zincirin en zayıf halkasını korumaya çalışarak etik açıdan doğru bir karar vermiştir. Ancak, ilginin en zayıf risk ortağına odaklanması, yükü bir üst düzeye kaydıracağından, orta düzeyde yer alan gurubun en zayıf grup hale gelmesine neden olur<sup>27</sup>.

## 6. Karma Etik Modeller

Görüldüğü gibi, ahlaki konuların karmaşık yapıları sonucu, geliştirilen etik teori ve yaklaşımların hiçbirisi muhasebe mesleğinde ortaya çıkan ahlaki ikilemlere veya sorunlara tatmin edici bir çözüm sunamamaktadırlar. Etik ilkelerin, sistematik olmayan bir biçimde uygulanması ve kişinin kendi amaçlarını gerçekleştirmesine olanak veren bir seçicilik sergileyebilmesini sağlayabilecek seçicilik (eclecticism) yaklaşımı, karma etik teorisinin ortaya çıkmasını sağlamıştır.

Etik teori ve yaklaşımlardan geliştirilen karma modeller, yalın etik teorilerden daha güvenli teorik temeller sunar. Geliştirilen karma etik teorilerden birisi, "Janus"<sup>28</sup> Kafalı Etik Model (Janus Headed Model) isimli teoridir. Bu model faydacı etik ve deontolojik etik teorilerini birleştirmiştir. Yapılacak herhangi bir eylemin, ancak her iki yaklaşımı da ihlal etmemesi durumunda yapılabileceğini öngörür. Bu karma modelin en büyük avantajı deontolojik etik teorisi yardımıyla, olayın evrensel boyutunu yakalarken, faydacı etik teorisi yardımıyla olayın kendi spesifik şartlarını dikkate alabilmesidir<sup>29</sup>.

Geliştirilen bir başka karma etik teori

26 Reiter, S. (1997), "The Ethics of Care and New Paradigms for Accounting Practice", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 10 No.3, s.324.

27 Burton, B.K., Dunn, C.P. (1996), a.g.m., s.142

28 Janus, Eski Roma'da kapılar ilahı olup, başı iki yüzlüdür.

29 Brady, F.N., Dunn, C.P. (1995), "Business Meta-ethics: an Analysis of two Theories", Business Ethics Quarterly, Vol. 5 No. 3, s. 38.

modeli ise, bir eylemin aşağıdaki ilkeleri çiğnemesi durumunda, bu eylemi ahlak dışı olarak görür. Bunlar;

- a) İşletme çevresini oluşturan tüm çıkar gruplarının faydalarının optimize edilmesi,
- b) Söz konusu kişilerin haklarına saygılı olmak,
- c) Hukuk normlarına uygunluk,
- d) Faaliyetler, sorumluluk ve özen güdü-  
süyle mi gelişmekte, yoksa faydacılık-hak-ada-  
let-sorumluluk ve özen güdülerinden mi geli-  
şmektedir.

Karar vericinin etik kriterleri göz ardı etmeyi meşrulaştıracak olağandışı etkenleri göz önünde bulundurmamak kadar, ilkeler arasındaki çatışmaları da dikkate alması gerekmektedir. Bu modelin üstünlüğü pratikliğinde yatmaktadır. Model, karar vericilerin soyut etik ilkeler ile uğraşmalarını gerektirmeyecek bir şekilde somut durumlara uygulanabilecek tanınmış normlar haline getirilmiştir.

Geliştirilen her iki karma model, işletme etiğine yönelik çalışmalarda önemli bir yer elde etmiş, vak'a çalışmalarına ve iş etiği kitaplarına konu olmuştur. Örneğin Arthur Andersen, fayda-hak-adalet modelini işletme etiği programlarında model olarak kullanmıştır. Her iki modelin de geliştirilmesi, uygulanabilir hale gelmesi ve özelliklerini ortaya koyabilmek için yoğun bir çaba sarf edilmiştir. Ancak ana problem, seçime esas teşkil eden olgunun meşrulaştırılmasında yatmaktadır. Rekabet halinde olan etik modellerin varlığı ve bunlardan bir tanesinin büyütülerek geliştirilmesi, evrensel anlamda kabul edilebilir bir karma modelin elde edilmesinde ciddi zorluklarla karşılaşılmasına neden olmaktadır.

Konum ve mevkilerine tam hakim ola-

mayan bazı karar vericiler, karar verme için gerekli olan şartların hafifletilmesine izin vererek, ciddi tavizler verilmesine neden olmuşlardır. Ayrıca, etik kriterin geçerliliğine yönelik güçlü ve mantıklı şüpheleri olan karar vericiler, etik kriteri uymaktan muaf olmaktadır. Her iki model de, gruplar arası çatışmaların nasıl giderilebileceğine yönelik bir öneri geliştirememiş ve bu tür çatışmalar için "iyi biçimde tanımlanmış" kuralları bulunmadığını belirtmişlerdir.

Diğer taraftan, her iki model, "iş kararlarının verilmesindeki etik alanı" gayet iyi bir şekilde kapsamaktadır. Karma modellerin seçimindeki seçicilik, diğer bireysel etik ilkelerin seçimindeki seçiciliğin sağlayamayacağı kapsamlı etik ilkeler sağlar. Fayda-haklar-adalet ve özen modeli, sadece bir kriterin göz ardı edilmesine olanak verdiği için, birden fazla kriter hakkında "mantıklı şüphe" duyulmasına ait meşruti yeti yok etmektedir.

## SONUÇ

Muhasebe mesleğinde var olan yazılı etik kurallar önemlidir. Fakat ahlaki ikilemlerin ve çatışmaların çözümünde yeterli olamamakta ve daha çok bireysel düzeydeki ahlaki gelişim üzerinde durmaktadırlar. Etik teoriler ve ilkeleri tek tek ele alındığında, hiçbirisi ahlaki açmazlara yönelik en iyi çözüm sunabilen model olamamaktadır. Ancak hiçbir öneride bulunmamak veya etik kuralları uygulamak seçenekleri arasından, seçicilik modeli alternatifleri içerisinde karma modelin uygulanabilir hale getirildiği güvenli bir yol takip edilebilir. Bu modeller bazı rakip ilkelerden oluşmaktadır. Bunların karar verici bünyesinde bir araya getirilmesi kararın ahlaki olmasına olanak verir. Deneme-yanılma yönteminin aksine, karar verici en azından, bu modellerin sunduğu, iyi bir başlangıç noktasından hareket etme şansına sahip olabilecektir.

**KAYNAKÇA**

- Brady, F.N. ,Dunn, C.P. (1995), "Business Meta-ethics: an Analysis of Two Theories", Business Ethics Quarterly, Vol. 5 No. 3.
- Burton, B.K. ,Dunn, C.P. (1996), "Feminist Ethics as Moral Grounding for Stakeholder Theory", Business Ethics Quarterly, Vol. 6 No.2.
- Deontological Theory, [http://www.tpta.org/ethics/deontological\\_theory.htm](http://www.tpta.org/ethics/deontological_theory.htm)
- Dittenhofer, M. and Sennetti, J. (1995), "Ethics and the Internal auditor, Phase II. A Comparison of the 1983 and 1994 Surveys", Managerial Auditing Journal, Vol. 10 No. 4.
- Donaldson, T., Freeman, R.E., (1994), Business as a Humanity, The Ruffin Series in Business Ethics, Oxford University Press, New York, NY.
- Finn, D.W., Munter, P., McCaslin, T.E. (1994), "Ethical Perceptions of CPAs", Managerial Auditing Journal, Vol. 9 No.1.
- Fox, James J., (1999), Transcribed by Tomas Hancil and Rick McCarty, The Catholic Encyclopedia, Volume XV, Robert Appleton Company, (Online Edition by Kevin Knight) Nihil Obstat, October 1, 1912.
- Irwin, Terence, (1988), Aristotle's First Principles. Oxford Publications,UK
- Lovell, A. (1997), "Some Thoughts on Kohlberg's Hierarchy of Moral Reasoning and its Relevance for Accounting Theories", Accounting Education, Vol. 6 No. 2
- Maurice, J. (1996), Accounting Ethics, Pitman, London.
- Mintz, S.M. (1995), "Virtue Ethics and Accounting Education", Issues in Accounting Education, Vol.10, No.2
- Moizer, P. (1995), "An Ethical Approach to the Choices Faced by Auditors", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 6 No. 5.
- Internal Auditors' Code of Ethics", Journal of Business Ethics, Vol. 14.
- Preuss, L.(1998), "On Ethical Theory in Accounting", Managerial Accounting Journal, No.Vol:13.
- Reiter, S. (1996), "The Kohlberg-Gilligan Controversy: Lessons for Accounting Ethics Education", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 7 No. 1.
- Reiter, S. (1997), "The Ethics of Care and New Paradigms for Accounting Practice", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 10 No.3.
- Rules, (2001), ICAS, UK.
- Siegel, P.H., O'Shaughnessy, J., Rigsby, J.T. (1995), "A Reexamination of the Solomons, D. (1991), "Accounting and Social Change: A Neutralist View", Accounting, Organizations and Society, Vol. 16 No. 3.
- Toraman, C., (2001), "Finans Etiğinin Finans Yönetimindeki Yeri", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD), Sayı:9, Ocak.
- Vinten, G. (1990), "Business Ethics: Busybody or Corporate Conscience?", Managerial Auditing Journal, Vol. 5 No. 2.
- Virtue Theory, The Internet Encyclopedia of Philosophy, <http://www.utm.edu/research/iep/v/virtue.htm>
- Vyakarnam, S., Srikanthan, S., Fitzsimons, S. (1996), "Can Accountants Distinguish Their Assets from Their Morals?", Business Ethics. A European Review, Vol.5, No.6.

