

ÖZET

ABD’de 1929 yılında yaşanan borsanın müthiş düşüşünün ardından, 1930’lu yıllardan itibaren öncelikle ABD’den başlamak üzere bütün dünyaya yayılan muhasebe ve finans alanında etik konusu 2000’li yıllarda yaşanan Enron, WorldCom gibi skandalların ardından en çok tartışılan konulardan biri olmuştur.

Muhasebede etik eğitiminde Türkiye’de yaşanan sorunlar, aslında 1930’lu yıllardan itibaren gelişmiş ülkelerde de yaşanmış; muhasebe odaları, üniversiteler ve araştırmacılar arasında tartışılmıştır. 2000’li yıllara geldiğimizde ise yaşanan skandallar “neden muhasebeciler etik davranmıyor?” sorusunu gündeme getirince ve pek çok hissedar yaşananlardan maddi kayıplara uğrayınca, çözüm arayışları hız kazanmıştır. Bu noktada en çok etkilenen kurumlardan biri, üniversitelerin işletme okulları olmuştur.

Araştırmacıların pek çoğuna göre, muhasebede etik eğitimi üniversitede verilmelidir Çünkü bu eğitim, ileride muhasebeci olarak çalışacak öğrencilerin etik olaylar karşısında karar vermesini etkileyecektir. Pek çok araştırma, bu konuda eğitim alan öğrencinin kararının etik olacağını kanıtlamıştır.

Ancak, işletme okullarında muhasebede etik eğitimi verilmesi önünde engeller vardır. Bunlar, bu dersin müfredatlara alınmaması, dersi anlatacak akademisyenin bu konuda eğitiminin olmaması, konuyu anlatmak için zaman bulunamaması, öğrencilerin konuya ilgisiz olmaları, materyal eksikliğidir. Bu sorunlar uzun yıllardır gelişmiş ülkelerde tartışılarak büyük ölçüde çözülmüştür.

Türkiye ise muhasebe etik eğitiminde geri kalmıştır. Uluslararası anlaşmalara atılan imzalara karşın gerek serbest muhasebeciler gerekse işletme okullarından muhasebeci olarak yetişen öğrenciler yeterli ve sürekli etik eğitimi almadan mezun olmaktadır. Gelişmiş ülkelerde konu ile ilgili yaşanan problemlerin çözümü Türkiye açısından örnek teşkil etmelidir. TÜRMOB, işletme okulları ve muhasebe akademisyenlerinin işbirliği gelecekte, etik ilkelere uygun davranan muhasebecilerin yetişmesi açısından önemlidir.

Anahtar kelimeler: Muhasebe, etik, eğitim, Türkiye.

ABSTRACT

Subject of ethics in accounting and finance which was spread the entire world at the beginning of 1930s after the stock market decline experienced in USA in 1929 became one of the most discussed problems following the scandals like Enron and WorldCom in 2000.

Problems emerged in Turkey relating to ethics education in accounting were also experienced by developed countries at the beginning of 1930s. These kinds of problems were discussed among chambers of accountants, universities and researches. As scandals revealed the question of “why do not accountants behave ethically?” and shareholders had some material losses, efforts made for solving the problems began to arise. One of the mostly affected institutions was business schools.

According to the most of the researchers ethics education in accounting should be taught in universities for this kind of an education will affect the ethical decisions of the students to be professional accountants. Many of the researches have proved that a student trained on that subject will take ethical decisions.

But there are some obstacles relating to teaching accounting ethics in business schools. They are; absence of the issue in curriculum, lecturer not having education on this subject, irrelevance of the students and absence of the material.

Turkey falls behind relating to teaching accounting ethics. Although signing international agreements, both accountants and the students at business schools are not educated fully and constantly. Solutions relating to the problems in developed countries should be taken as a model by Turkey. It is important that TURMOB, business schools and academicians should collaborate for educating accountants ethically behaving.

Keywords: Accounting, ethics, education, Turkey.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii
TABLO LİSTESİ	vii
ŞEKİL LİSTESİ	viii
EK LİSTESİ	ix
KISALTMALAR	x
GİRİŞ	xi
a.Problem.....	xii
b.Amaç.....	xii
c.Önem.....	xii
d.Sayıtlılar.....	xiii
e.Sınırlılıklar.....	xiii
f.Tanımlar.....	xiii
ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	xiii
a.Araştırma Modeli.....	xiii
b.Evren ve Örneklem.....	xiv
c.Verilerin Toplanması.....	xiv
d.Verilerin Çözümü ve Yorumlanması.....	xiv
BİRİNCİ BÖLÜM	1
1. MUHASEBE VE ETİK İLİŞKİSİ.....	1
1.1. ETİK TANIMI VE ETİK VE TEORİLERİ.....	1
1.1.1. Etik Tanımı.....	1
1.1.2. Etik Teorileri.....	2
1.1.2.1. Faydacılık Etiği.....	3

1.1.2.2. Deontolojik Etik.....	4
1.1.2.3. Erdem Etiği.....	5
1.1.2.4. Feministik Etik.....	5
1.1.2.5. Karma Etik Modelleri.....	6
1.2. MUHASEBEDE AHLAKİ DAVRANIŞ ÜZERİNE ÇALIŞMALAR.....	6
1.2.1. KOHLBERG.....	7
1.2.2. REST.....	9
1.2.3. BLOOM.....	10
1.2.4. THORNE.....	11
1.3. ETİK EĞİTİMİNDE İKİLEMLER.....	12
1.3.1. Kanuni – Etik İkilem.....	12
1.3.2. Felsefi ve Uygulamalı İkilem.....	13
1.3.3. Muhasebe Ekollerinin Ahlak Tartışmasına Yönelik Yaklaşımları ve İlgisizlikleri.....	13
İKİNCİ BÖLÜM.....	17
2. MUHASEBEDE ETİK EĞİTİMİ.....	17
2.1. Muhasebede Etik Eğitiminin Tanımı.....	17
2.2. Muhasebede Etik Eğitiminin Amacı.....	17
2.3. Muhasebede Etik Eğitiminin Kapsamı ve Önemi.....	20
2.4. Muhasebede Etik Öğretilbilir mi?.....	22
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	26
3. DÜNYADA MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK EĞİTİMİ.....	26
3.1. Dünyada Muhasebede Etik Eğitimi ile İlgili Tarihsel Gelişim.....	26
3.2. Dünyadaki Üniversitelerin Muhasebede Etik Eğitimine Yaklaşımları ve Sorunlar.....	27
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	35

4. MUHASEBE ETİĞİ EĞİTİMİNDE ULUSLARARASI KURULUŞLAR VE STANDARTLAR	35
4.1.ULUSLARARASI KURULUŞLAR.....	36
4.1.1.AAA.....	36
4.1.2.IFAC.....	38
4.1.3.AACSB.....	40
4.1.4.AICPA.....	41
4.1.5.IAAER.....	41
4.2. ULUSLARARASI STANDARTLAR.....	42
4.2.1. Mesleki Etik Kuralları.....	42
4.2.2. TURMOB-AICPA-IFAC Karşılaştırması.....	43
BEŞİNCİ BÖLÜM	45
5.TÜRKİYE’DE MUHASEBE ETİĞİ EĞİTİMİ.....	45
5.1. TÜRKİYE’DE MUHASEBE ETİĞİ EĞİTİMİ İÇERİĞİ.....	45
5.2.TÜRKİYE’DE MUHASEBE LİTERATÜRÜNDE MUHASEBE ETİK EĞİTİMİ.....	46
5.2.1. MUHASEBE DERS KİTAPLARINDA ETİK KONUSU.....	46
5.2.2. MUHASEBE ETİĞİ EĞİTİMİ İLE İLGİLİ DİĞER YAYINLAR VE ÇALIŞMALAR.....	47
5.3. TÜRKİYE’DE MUHASEBE ETİĞİ EĞİTİMCİSİNİN PROFİLİ.....	49
5.3.1. GÜNÜMÜZDEKİ ETİK EĞİTİMCİSİ PROFİLİ.....	49
5.3.2. İDEAL ETİK EĞİTİMCİSİ PROFİLİ.....	50
5.4. TÜRKİYE’DE MUHASEBE ETİĞİ EĞİTİMİNİ ETKİLEYEN KURUM VE KURULUŞLAR.....	50
ALTINCI BÖLÜM	55
6. TÜRKİYE’DE MUHASEBE ETİĞİ EĞİTİMİ İLE İLGİLİ BİR ARAŞTIRMA.....	55

6.1. Araştırmanın Amacı.....	55
6.2. Araştırma Modeli.....	55
6.3. Evren ve Örneklem.....	55
6.4. Veriler ve Toplanması.....	55
6.5. Verilerin Çözümü ve Yorumlanması.....	56
6.6. Bulgular ve Yorum.....	56
YEDİNCİ BÖLÜM.....	64
7. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	64
KAYNAKÇA.....	69
EK.....	78

TABLO LİSTESİ

Tablo 1:	Muhasebe Etiği Eğitiminde Kullanılan Kaynakların Listesi.....	29
Tablo 2:	TÜRMOB, AICPA ve IFAC'ın Meslek Etiğine Yönelik Kuralları.....	44
Tablo 3:	Muhasebe Ders Kitaplarında Etik Konusu.....	48

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil :	Thorne'nun Etik Karar Vermeye İlişkin	
	Entegre Modeli.....	26

EK LİSTESİ

EK: Öğrencilere Uygulanan Anket Örneği

KISALTMALAR

AAA	:Amerikan Muhasebe Birliği
AACSB	:Amerikan İşletme Fakülteleri Birliği Akreditasyon Konseyi
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	:Yolsuzluk İnceleme Uzmanları Birliği
AICPA	:Amerikalı Uluslararası Sertifikalı Mali Müşavirler Birliği
BDDK	:Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
DIT	:Definining Issues Test
IAAER	:Uluslararası Muhasebede Eğitim ve Araştırma Birliği
IIA	:İç Denetçiler Enstitüsü
IES	:Uluslararası Eğitim Standardı
IFAC	:Uluslararası Muhasebeciler Birliği
SAS	:Denetim Standartları Kuralları
SOX	:Sarbanes – Oxley Yasası
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
TÜRMOB	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

GİRİŞ

‘*Muhasebede Etik Eğitimi*’ konulu tez çalışmasının;

Birinci bölümünde; muhasebe ve etik ilişkisi incelenmeye çalışılmıştır. Etik tanımı, teorileri, muhasebede etik üzerine çalışmalar ve etik eğitiminde yaşanan ikilemler incelenmiştir.

İkinci bölümünde; muhasebede etik eğitimi başlığı altında etik eğitiminin tanımı, amacı, kapsamı ve önemi incelenerek etiğin öğretilebilirliği, literatür yardımı ile incelenmiştir.

Üçüncü bölümünde; dünyada muhasebe etiği konusundaki gelişmeler araştırılmıştır. Konu hakkındaki tarihsel gelişme ve dünyadaki üniversitelerin konu hakkındaki yaklaşımları incelenmiştir.

Dördüncü bölümünde; muhasebe etik eğitimi etkileyen kuruluşlar açıklanarak bu kuruluşların etik eğitimi hakkındaki açıklamaları incelenmiştir. Yine aynı bölümde muhasebecilerin uyması gereken uluslararası etik kurallar ile TÜRMOB’un açıkladığı etik kurallar karşılaştırılmıştır.

Beşinci bölümünde; Türkiye’de muhasebe etik eğitimi başlığı altında eğitimin içeriği, konu hakkındaki literatür, ders kitaplarında etik konusu, diğer yayın ve çalışmalar, etik eğitimcisinin mevcut ve olması gereken profili, Türkiye’de etik eğitimini etkileyen kurum ve kuruluşlar incelenmiştir.

Altıncı bölümünde; muhasebede etik eğitimi alma düzeylerini belirlemek amacıyla işletme öğrencilerine yapılan anket çalışmasının değerlendirilmesi yer almaktadır.

Yedinci bölümü; muhasebede etik eğitimi ile ilgili olarak sonuç ve önerileri içermektedir.

Problem

Muhasebe; işletmelerde mali olayların kayda alınması, özetlenmesi, yorumlanması ile ilgili bilim dalıdır. Bir işletmenin faaliyet dönemi içinde yapmış olduğu mali hareketlerin sonuçları faaliyet dönemi sonunda açıklanan finansal tablolar aracılığı ile incelenebilir. Finansal tablolar, bu konuda eğitim almış kişiler tarafından hazırlanmaktadır. Mali müşavir, serbest muhasebeci gibi unvanlara sahip olan bu kişiler; sosyal bilimler alanında eğitim veren fakültelerden mezun olurlar.

Finansal tabloların hazırlanması aşamasında, muhasebecilerin etik davranması gerekir. Ancak 21.yüzyılın ilk yıllarında bile gelişmiş ülkelerde “muhasebe etiği” problemi yaşanmaktadır. Finansal tabloların etik hazırlanmaması dolayısıyla “muhasebe skandalları” yaşanmakta ve muhasebeciler etik davranmamakla suçlu bulunmaktadır. Bu aşamada karşımıza çıkan problem “etik” sorunudur.

Gelişmiş ülkelerde yapılan araştırmalar, etik eğitimi alan muhasebecilerin iş hayatlarında daha etik davrandıklarını ortaya koymaktadır. Türkiye’de ise muhasebeciler etik eğitimi almamaktadırlar.

Amaç

“Türkiye’de Muhasebe Etik Eğitimi” konulu tezin amacı; muhasebeci yetiştiren fakültelerde lisans, yüksek lisans ve doktora eğitimi aşamasında “muhasebe etik eğitimi” seviyesinin ölçülmesi, muhasebe kitaplarında “etik” konusunun işlenmesi sıklığının incelenmesi, piyasada çalışan muhasebecilerin etik konusunda “sürekli” eğitime tabi tutulup tutulmadığının incelenmesi, muhasebe öğrencilerinin “muhasebe etiğine bakışının” araştırılması, muhasebe sivil toplum örgütlerinin “muhasebe etiği” konusunda yaptırım güçlerinin tartışılması ve sonucun diğer ülkelerle karşılaştırılmasıdır.

Önem

Meslek etiği her konuda önemlidir. Muhasebe mesleği açısından “etik” davranışının önemi, devletin en önemli geliri olan vergiyi etkilemesidir. İşletme

açısından olumsuz yönde etkisi ise, etik olmayan, dolayısıyla gerçeği yansıtmayan finansal tabloların işletme yöneticilerini yanlış yönlendirmesidir.

Dünyada gelişmekte olan “işletmelerin sosyal sorumluluğu” kavramının en önemli unsurlarından biri olan toplumun doğru bilgilendirilmesi gereği, etik davranmayan muhasebeci tarafından bertaraf edilebilir. Bu nedenle muhasebeci, ülke mali mevzuatına uygun davranmalıdır.

Sayıtlar

Araştırmada temel alınan dayanaklar şu şekilde sıralanabilir;

- 1) Muhasebe etiği tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de önem kazanmaktadır.
- 2) Muhasebe etik eğitimi, dünyada muhasebeci yetiştiren yüksek öğretim kurumlarında ders programlarında yer almaktadır. Uluslararası muhasebe örgütleri, etik eğitimi konusunda yaptırımlar uygulamaktadır.
- 3) TÜRMOB, “etik” konusunda IFAC kararlarına uymak üzere çalışmalar yaparak Mecburi Meslek Kararlarını açıklamıştır.

Sınırlılıklar

Muhasebe etiği konusunda Türkçe araştırma, tez, kitap ve makalelerin azlığı çalışmanın daha çok yabancı dilde yazılmış kaynaklardan oluşacak olması çalışmayı sınırlamaktadır.

Tanımlar

Muhasebe Etiği; muhasebecinin finansal tabloları hazırlarken ülke mevzuatına uygun olarak finansal tabloları hazırlaması ve işletme ile ilgili tüm çıkar çevrelerini kapsayacak etik raporlama yapmasıdır.

ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Araştırma Modeli

Tez çalışması, konu ile ilgili Türkçe ve İngilizce güncel literatürün taranması ve muhasebe eğitimi veren üniversitelerden 3 tanesinde öğrencilere “etik ile ilgili” anket yapılması şeklinde gerçekleştirilecektir.

Evren ve Örneklem

Muhasebe etiği ile ilgili literatür, muhasebe örgütlerinin etik ile ilgili çalışmaları, muhasebe etiği ile ilgili mevzuat ve konu ile ilgili yargı kararlarını kapsayacaktır. Anket çalışması üniversitelerin işletme bölümlerinde 4.sınıfta okuyan ve muhasebe alanını uzmanlık alanı olarak seçmiş öğrencilerine yapılacaktır.

Veriler ve Toplanması

Kütüphane, web sayfaları, yargı kararları, mevzuat, bilimsel toplantı sonuçları incelenerek “muhasebe etiği” ile ilgili kaynaklara ulaşılmaya çalışılacaktır.

Anket sonuçları SPSS programında değerlendirilerek, yorum yapılacaktır.

Verilerin Çözümü ve Yorumlanması

Elde edilen veriler ve verilerin çözümü sonucu ulaşılan bulgular, Türkiye’de muhasebe etik eğitiminin varolup olmadığı, konu ile ilgili eksiklikler ve bunların giderilmesinin yorumlanmasında kullanılacaktır. Anket sonuçları ise öğrencilerin “muhasebe etiği” konusuna bakışta; yaşadığı yer, cinsiyet, din ve örnek olaylara bakıştaki farklılıklarını ortaya koymak açısından değerlendirilecektir.

Süre ve Olanaklar

Tezin 2005 Şubat ayında bitirilmesi planlanmaktadır. Uluslararası muhasebe örgütlerinin web sayfalarının bulunması, tez kaynaklarına ulaşımı kolaylaştıracaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.MUHASEBE VE ETİK İLİŞKİSİ

1.1. Etik Tanımı ve Etik Teorileri

1.1.1. Etik Tanımı

Etik kelimesi Yunanca ahlak anlamına gelen “ethicos”tan gelmektedir. Bir disiplin olarak etik, neyin iyi neyin kötü olduğunun belirlenmesi ile ilgili ahlaki görev ve sorumlulukları belirtir. Etik; ahlaki davranış, eylem ve yargıları ilgilendiren bir konu olarak felsefe ve bilimin önemli bir parçası olmuştur. Ahlak yanlış-doğru, iyi-kötü, erdem ve kusur ile davranışları ve davranışların sonuçlarını değerlendirmeye ilgilidir.¹ Etik ahlak felsefesidir; ahlak ise toplum içinde bir arada yaşama sorunlarını düzenleyen kurallardan, değerlerden, haklardan ve görevlerden oluşmaktadır. Bir başka ifadeyle etik, bir şeyin doğru mu yanlış mı; iyi mi kötü mü olduğunu neyin belirlediğini anlamaya çalışır.² Etik tartışmalarının temel konusu insanın eylemlerini ahlaki bakımdan değerli ya da değersiz kılanın ne olduğudur. Eylemi ahlaki anlamda değerli yapan, iyiyi ortaya koyması ve iyiyi yaratmasıdır.³ Etik, mevcut iletişim ve eylem biçimlerini, sorumluluklarının bilincinde bir birey olarak ötekilerle birlikte insanca şekillendirmek ve iyileştirmek isteyen sosyal topluluk üyesi herkesi ilgilendirir.⁴

Alain Badiou;

“Aslında bugün etik, olup bitenlerle nasıl ilişki kurduğumuzu belirleyen bir ilkeye, tarihsel durumlarla (insan hakları etiği), teknik – bilimsel durumlarla (tıbbi etik, biyo – etik), toplumsal durumlarla (bir arada yaşama etiği), medya durumlarıyla (iletişim etiği) vb. ilgili yorumlarımızı düzenlemenin muğlâk bir biçimine işaret etmektedir” demektedir.⁵

¹ İnanet Pehlivan Aydın, (2002): *Yönetimsel Mesleki ve Örgütsel Etik*, Pegem A Yayıncılık, 3.baskı, Ankara: s.4

² Özgür Özmen Uysal, (2003): “Muhasebe Eğitiminde Etik Araçsal Etik mi?”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:7

³ Aydın, 2002:5

⁴ Annemarie Pieper, (1999): *Etiğe Giriş*, Ayrıntı Yayınları, 1.Basım, İstanbul: s. 19

⁵ Alain Badiou, (2004): *Etik – Kötülük Kavrayışı Üzerine Bir Deneme*, Metis Yayınları, 1. Basım, İstanbul: s.18

İş ahlakı, uygulamaya dayalı bir ahlak bilgisidir ve iş yaşamında karşılaşılan ahlaki sorunları inceler.⁶ İş ahlakı genel olarak, ”ekonomik faaliyetleri yürütürken dürüst, güvenilir, saygılı, adaletli davranmayı ilke edinmek ve topluma destek olacak şekilde hareket etmektir” şeklinde tanımlanabilir.⁷ İş ahlakı, neden gereklidir diye bir soruya küreselleşen dünya ekonomisini dikkate alarak verilecek pek çok cevap vardır. Bunlardan bazılarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

- *Dünya nüfusunun artmasıyla beraber yeni istihdam ihtiyacı da giderek büyümektedir. Yeni iş imkânları oluşturulamazsa, işsiz ve yoksul kesimler zenginlikten pay almak için sosyal ve siyasal şiddete başvuracaktır. Bu da medeniyeti tehdit edecektir.*
- *Küreselleşme sonucunda değişik kültürlerden gelen insanların, çok uluslu firmalarda çalışması, yeni ahlaki sorunları da beraberinde getirmiştir. Bu tür ortamlarda insanlar birbirlerini anlamalı ve bir diğerinin kültürüne saygı göstermelidirler.*
- *Gelişmekte olan ülkeler, yolsuzlukla mücadele ederek temiz bir ekonomik hayat için uğraş vermelidirler.*⁸

Eğer etiğin insanlığın iyiliği için var olduğu ön doğrusu kabul edilirse, o takdirde etiğin halkın mümkün olan en iyi fiziki, sosyal, kültürel ve psikolojik koşullarda yaşayabilmesini mümkün kılacağı varsayılmalıdır. Böylece etik, insanlar için iyi ya da doğru olan eylemleri kapsamaktadır.⁹

1.1.2. Etik Teorileri

Etik ile ilgili çalışmaların tarihi, 2500 yıl öncesine Eski Yunanlı filozof Aristo'ya kadar uzanmaktadır. Dolayısıyla etik, Eski Yunan filozoflarının çalışmaları doğrultusunda gelişmiştir. Bugün etik, eşit şartlar altında eşit fırsatların sağlanması, müşteri ilişkileri, bilgisayar verilerinin korunması, çevresel etkiler gibi pek çok konuyla

⁶ Mahmut Arslan,(2001): *İş ve Meslek Ahlakı*, Nobel Yayın Dağıtım,1.Basım, Ankara: s.5

⁷ Sabahat Bayrak, (2001): *İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk*, Beta Yayınları,1Bbaskı, İstanbul: s.3–4

⁸ Arslan, 2001: 10–11

⁹ Mort Dittenhofer ve John Senetti (1995): “Ethics and the Internal Auditor Phase II: A Comparison of 1983 and 1994 Surveys”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 10 No. 4: 36

ilgilenmektedir. Etik teorideki, son gelişmeler etik teoriyi fazilet ve dürüstlük odaklı bir teori haline getirmiştir.¹⁰

1.1.2.1. Faydacılık Etiği

Hedonist etik teori, insanın nihai amacının mutlu olmak olduğuna inanan bir öğretilerdir. 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 öğretiyi şeklinde tanımlamıştır.¹¹ Stuart Mill’e göre, eylemlerimiz mutluluğu göz önünde bulundurup sağladıkları ölçüde doğru; mutluluğun tersine yol açtıkları ölçüde de doğru değildirler. Stuart Mill, bir de duyguların bencil duygular gibi tıpkı onlar kadar doğal ve etkin olduklarını göstermek ister. Sosyal duygular, eğitim ve birlikte yaşama sayesinde daha da güçlü olurlar. Ahlak duygusu, doğuştan olmayıp birleşik bir üründür. Sempati, korku, türlü dini duygular, eylemlerin etkileri ile ilgili deneyimler, insanın kendini sayması, başkasının kendisini saymasını istemesi, bu bileşimin başlıca öğeleridir. Ahlak duygusunun öğelerinden, olsa olsa sempati doğuştan olabilir.¹²

Faydacılara göre, ahlaki açıdan belirsizliklerle dolu dünyamızda bir eylemin doğru ya da yanlış olduğuna karar vermenin tek yolu o eylemin insana ne denli acı ya da zevk verdiği bakmaktır. Mill şöyle diyordu:

*“Bir eylem insana ne denli mutluluk veriyorsa o denli doğru, ne denli mutsuzluk veriyorsa o denli yanlıştır. Mutluluk ile kastedilen, acıdan uzak olma; mutsuzluk ile kastedilense, acı çekme ve keyiften yoksun olmadır.”*¹³

Faydacılık anlayışının muhasebe teori ve yöntemlerine ilişkin kuramsal anlamda koruyuculuk yapması, muhasebe bilgisinin tarafsızlığıyla ilgili tartışmalarda önemli bir unsur olmaktadır. Tarafsızlık taraftarları, muhasebe mesleğinin toplumun değişiminde

¹⁰ Cengiz Toraman, Ahmet Akcan: (2003), “Muhasebe Denetiminde Etik Teori”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Sayı:8,s.60

¹¹ Toraman ve Akcan, 2003: 62

¹² Gökberk, (1999): *Felsefe Tarihi*, Remzi Kitabevi, İstanbul: s. 655–656

¹³ Alain de Botton, (2004): *Felsefenin Tesellisi*, Sel Yayıncılık, 5. Baskı, İstanbul: s. 288

araç olma gibi bir görevi olmadığını savunmakta ve muhasebecilerin sadece kişilerin karar amaçlı kullanabileceği tarafsız bilgileri iletmesi gerektiğini söylemektedirler. Bazı radikal muhasebeciler ise muhasebe bilgilerinin tarafsız olup olamayacağını sorgulamaktadırlar. Muhasebe mesleği sosyal gerçeklerin içinde yer aldığı ve sürekli bir sosyal çatışma gerçekleştiği için, muhasebeciliğin teori ve yöntemleri bu çatışma içinde taraf tutacaktır. Dolayısıyla muhasebecilik kavramlarının çoğunlukla faydacılık anlayışından kaynaklanan köklerini belirtmeksizin, tarafsız hatta ahlaken doğru olarak sunulmasını problematik olarak görmüşlerdir.¹⁴

1.1.2.2. Deontolojik Etik

“Deonological” kelimesi Yunanca deon (duty, ödev) kelimesinden gelmektedir. Deontolojistler, kararlarını dürüstlük, adalet, kişilere ve mülkiyete saygı gibi soyut evrensel ilkelere dayandırır. Bu yaklaşıma göre, sonuçlarına bakılmaksızın bazı ahlaki ilkeler bağlayıcıdır. Bu nedenle bir eylemin sonuçları iyi olsa bile bazı eylemler yanlış olarak değerlendirilebilir. Diğer bir deyişle deontolojistler, doğru olan şeyi yapmaya yoğunlaşırken; faydacılar, toplum refahını en üst düzeye çıkaracak şeyleri yapmaya yoğunlaşırlar. Örneğin, deontolojik yaklaşımı benimseyen bir denetleyici, iyilikten fazla zarar verse ve firmanın sonunu getirme riskine sahip olsa bile, bir firmanın finansal sorunları hakkında doğruyu söylemekte ısrar eder. Faydacı yaklaşıma sahip bir denetleyici ise bir şey yapmaya karar vermeden önce, topluma çıkacak fayda ve zararları değerlendirir.¹⁵ Deontoloji, sonuçsal olmayan kuramdır. Sonuçsal kuramların bir eylemin ahlaki yönünün değerlendirilmesinde, eylemin sonuçlarının dikkate alınması gerektiğine ilişkin söylemlerinin aksine sonuçsal olmayan kuramlar, diğer faktörlerin de dikkate alınması gerektiğini savunmaktadırlar.¹⁶

İş ahlakı söz konusu olduğunda, sorulması gereken sorulardan biri de “iş ahlakı işletmenin çıkarları için mi gereklidir, yoksa toplumun çıkarları için mi gereklidir?” sorusudur. İşletmenin çıkarına uygun olduğu için iş ahlakına uymak, gerçekten ahlaki bir davranış mıdır? Ahlakiliği kişisel çıkarlardan tamamen ayrı tutan ahlak felsefesi

¹⁴ Toraman ve Akcan, 2003: 62

¹⁵ Bayrak, 2001: 12

¹⁶ Tülin Ural , (2003): *İşletme ve Pazarlama Etiği*, Detay Yayıncılık, 1.Baskı, Ankara: s.12

Alman filozof Immanuel Kant tarafından geliştirilmiştir. Kant'ın ahlakında esas olan, mutluluk ya da fayda değil, mutluluğu hak etmek ve doğru olmaktır. Kant ahlakında ahlaki davranışı motive eden güç mutluluk, zevk ya da fayda olamaz. Ahlaki davranış, her koşulda ve durumda ortaya konması gereken bir davranıştır.¹⁷

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.¹⁸

1.1.2.3. Erdem Etiği

Faydacılık etiği ve deontolojik etik yaklaşımı ya niyeti ya da sonucu göz önünde bulundururken; erdem etiği, hem niyeti hem de sonucu değerlendirir. Erdem, muhasebecilerin işlerine karşı olan sorumlulukları ve görevlerini yerine getirme gibi konularda karşı karşıya kaldıkları ikilemleri, ahlaki yöntemlerle çözmelerine olanak tanır. Erdem etiği anlayışı, muhasebe mesleği için çok önemli olan iki erdem üzerinde durmaktadır. Bunlar; denetçinin rekabet baskısı altında objektifliğini koruyabilmesine olanak sağlayan sağlam bir şahsiyete sahip olması ve sunulan hizmete güven duyulmasını sağlayan dürüstlük özelliğidir.¹⁹

1.1.2.4. Feministik Etik

Seksenli yıllarda, feminist bir felsefeyi izleyen feminist etik anlayışı gelişmeye başlamıştır. Tek yanlı olarak sadece erkekleri göz önünde bulunduran ve kadınları küçümseyen geleneksel etiğe yönelttiği yoğun bir eleştirinin ardından, ortaya çıkmıştır. Yeni olan bu etik kavramı, bütün etik anlayışlarının karşısında yer almaktadır. Böyle bir etiğin görevi, kadınların etik düşüncelerinin yöneldiği ağırlıklı noktaları, önyargılı kanıtlar düzleminde yıkmaya çalışarak;

¹⁷ Arslan, 2001: 11–12

¹⁸ Toraman ve Akcan, 2003: 64

¹⁹Toraman ve Akcan, 2003: 64

- Bir yandan kadını ahlaki özne olarak gören geleneksel yanlılıkları gidermek,
- Öte yandan da erkek egemen etik ilkeler arasındaki hiyerarşik anlayışı düzeltmek olmalıdır.²⁰

1.1.2.5. Karma Etik Modelleri

Etik teori ve yaklaşımlardan geliştirilen karma modeller, yalın etik teorilerden daha güvenli kuramsal temeller sunar. 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 yardımıyla, olayın evrensel boyutunu yakalarken; faydacı etik teori yardımıyla olayın kendi spesifik şartlarını dikkate alabilmesidir.²¹

1.2. Muhasebede Ahlaki Davranış Üzerine Çalışmalar

Muhasebe açısından meslek etiği, meslek mensubu olan kişinin bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve dürüstlüğü ifade etmektedir. Yüksel (2001), muhasebe meslek mensubuna güven duyulmasında iki temel niteliğin rol oynadığını ifade etmektedir. Bunlar; mesleki bilgi birikimine sahip olma ve mesleğin etik boyutu olan sorumluluk bilincidir.²²

Ahlaki gelişim ya da etik yargılama sistemleri insanın psikolojik yapısı ile yakından ilgilidir. Bireylerin davranışlarını ussallaştırarak, etik anlamda gerekçelendirme sürecinde bazı yapıların işlediği kuşkusuzdur. Freud'un id, ego ve süper ego olarak tanımladığı yapıda, bu üç sistemin de bazı işlevleri vardır. İd, bireyin dürtülerinin ruhsal temsilcilerini kapsamasına karşın; ego, kişinin çevre ile ilişkilerini yürütme işlevini üstlenir. Süper ego ise zihnin ahlaki önyargılarını, ideallerini ve arzularını kapsar. Bireylerde süper egonun gelişmişlik düzeyi, davranışlarının ahlaklılıklara uygunluğunu kolaylaştırır. Çünkü süper egonun başlıca işlevleri:

²⁰ Pieper, 1999,s.253–254

²¹ Toraman ve Akcan, 2003: 67

²² Yavuz Çiftçi ve Birgül Çiftçi (2003): “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerin Karşılaştırılması)”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl.3, Sayı.10, s. 82

- 1) İdden gelen içgüdüsel dürtüleri bastırmak ve ketlemek,
- 2) Egoyu gerçekçi amaçlar yerine ahlaki amaçlara yönelmeye ikna etmek ve kusursuz olmaya çabalamaktır.²³

Bu bağlamda, etik davranışlar üzerine yapılan çalışmalardan en bilinenleri aşağıda sıralanmıştır.

1.2.1. Kohlberg

Kohlberg (1969,1976,1981), ahlak felsefesi ve kavramsal psikolojiyi birleştirerek, “Bilişsel Ahlaki Gelişim Modeli”ni ve bu modele temel olan kuramı ortaya koymuştur. Bu kuramın işletme etiği ve davranış bilimine önemli etkileri olmuştur. Ahlaki Gelişim Kuramı, ahlaki nedenselliğin en bilinen kuramıdır. Kuramın temel fikri; ahlakın, çocukluktan yetişkin olana dek aşama aşama geliştiğidir.²⁴ Kohlberg (1958), bilişsel gelişim bakış açısına göre, bir bireyin bilişsel ahlaki kapasitesinin, kendi ahlaki karar verme sürecinde karmaşık bir bilişsel ahlaki yapı barındırabileceği dereceyi ifade ettiğini söylemiştir. Blasi’ye (1980) göre bilinçli bilişsel ahlaki yapılarının amacı, bir bireyin ahlaki bir tarzda hareket etme eğilimi ile ilişkilidir.²⁵

Baker’a (1996) göre, muhasebe etiği üzerine yapılan araştırmalar genellikle iki yoldan birini izlemiştir: “sosyolojik görüş” veya “psikolojik görüş”. Sosyolojik görüşten yola çıkan etiğe ilişkin çalışmalar sıklıkla muhasebecilerin bağımsızlığını kuşatan konular bakımından, profesyonellik anlamında ve tanımında detaylandırılmıştır. Psikolojik görüş, bir bireyin etik inançlarını ve etik çatışmaya ilişkin çözümü nasıl kontrol ettiğini ortaya koyar. Bu paradigma çerçevesinde yapılan çalışmalar, Lawrence Kohlberg (1969) tarafından geliştirilen bireylerin ahlaki yargılarının zamanla bir sonraki

²³ Aydın, 2002:10

²⁴ Ural, 2003:54

²⁵ Linda Thorne, (2001): “Refocusing Ethics Education in Accounting: An Examination of Accounting Students’ Tendency to Use Their Cognitive Moral Capability”, *Journal of Accounting Education*, Vol.19 s. 104

adıma geçmesinin, bireyin inanç sistemine bağlı olduğunu ve 6 safhada geliştiğini ortaya koyan psikolojik bir modeli esas almaktadır.²⁶

Kohlberg'in modeli, itaat etme olarak nitelendirilen safha 1 ve 2'deki tepkileri; belli bir sosyal düzene hizmet eden kanun ve görevler tarafından tanımlanan safha 3 ve 4'teki tepkileri ve nihayet eşitliğe ve kurallara gözü kapalı itaat etmenin her zaman ahlaki bir karara yol açmayacağını öne süren bir inanca hükmetmeye ilişkin olan safha 5 ve 6'daki tepkileri tanımlamaktadır.²⁷

Geleneksel öncesi seviye – Birey odaklı

1. *Safha: Otorite ya da ceza korkusuyla hareket eden bireyi ifade eder. Safha 1'deki birey, yalnızca yanlış davranışın sonuçları nedeniyle etik davranacaktır.*
2. *Safha: Kendi memnuniyetini arayan bir bireyi ifade eder. 2. safhadaki bir birey, o şekilde hareket etmenin, bunu yapmaktan daha faydalı olacağı için etik davranmaya itilir.*

Geleneksel Seviye – İlişkiler odaklı

3. *Safha: Başkaları tarafından yönlendirilerek başkalarının onayını almaya çalışan bir bireyi ifade eder. 3. safhadaki bir birey, onların rollerine ve sorumluluklarına uygun stereo tipik (kalıplaşmış) davranışla uyumlu olarak hareket etmeye teşvik edilmektedir. Bu safhada başkalarının da olduğu bilinci uyanır.*
4. *Safha: Ahlaki kurallara ve kanunlara bağlı olan bir bireyi ifade eder. 4. safhadaki bir birey, kanunların örgütsel ve sosyal bağlılığı sağlamak için gerekli olduğunu bilir.*

Geleneksel Sonrası Seviye – Kişisel prensiplere odaklı

5. *Safha: Başkalarına ve toplumsal refaha ilgi gösteren bireyi ifade etmektedir. 5. safhadaki bir birey, toplumun refahı için adil ve etik davranmak amacıyla toplumsal bir sorumluluk yüklenmesi gerektiğini bilir.*

²⁶ Steven Dellaportas , “Moral Development in Accounting”,
<http://www.aaanz.org/web2002/accepted%20papers/dellaportass.pdf>, 29.05.2003, s.3

²⁷ Violette Rogers ve Ailen Smith, (2000): “Ethics, Moral Development, and Accountants-in-Training”,
Teaching Business Ethics, Vol.5 s. 2

6. *Safha: Felsefi ve dini etik üzerine kurulu olan ahlaki prensipler tarafından teşvik edilen davranışlara sahip olan bir bireyi ifade eder. 6. safhadaki bir birey tamamen ahlaki yargıya yönelik vicdana bağlıdır.*²⁸

Kohlberg, ahlaki gelişim safhalarındaki en kritik faktörlerden birinin eğitim olduğunu söylemektedir. Kohlberg'e göre, etik gelişimin üst düzeyine ulaşan bireylerin, büyük ölçüde, eğitim ve deneyim sayesinde daha etik davranmaları beklenebilir.²⁹ Modelin en önemli katkısı, bireylerin zaman içinde benzer etiksel durumlarda farklı davranabileceğini ortaya koymasındadır. Çünkü, kişiler benzer ikinci olayla karşılaştıklarında ahlaki gelişimlerinin bir üst aşamasında olabilirler. En yüksek düzeydeki ahlaki gelişim aşamasındaki yetişkin kişi insan hakları, adalet gibi evrensel ilkeleri kullanabilir düzeydedir. Ancak, Kohlberg ve diğer akademisyenlerin yaptığı araştırmalar, insanların çoğunun bu düzeye ulaşamadığını göstermektedir.³⁰

Kohlberg'in araştırmasının ahlaki algılamayla ilgili olduğunu bilmesi önemlidir. Farklı yaş, kültür ve sosyo-ekonomik düzeydeki (erkek) çocuklar üzerine yaptığı ampirik çalışması, çocukların hipotetik etik ikilemlere olan cevaplarına odaklanmaktadır. Kohlberg, ahlaki algılamının, ahlaki yargının ve davranışın hem önünden gittiğini hem de bilgilendirdiğini kanıtladığı halde, ahlaki gelişim ve davranışla ilgili herhangi bir varsayım, Kohlberg'in araştırmasının ardından gelmektedir.³¹ Kohlberg'in Batı felsefesine dayanması eleştirilmektedir. Ortaya koyduğu modelin evrenselliği sorgulanmaktadır.³²

1.2.2. Rest

Rest'in dört bileşenli modelindeki temel düşünce, çeşitli (dört) saklı psikolojik süreçlerin birlikte görünür bir davranışa neden olduğudur. Bu dört süreç, kısaca şöyledir:

²⁸ Dellaportas, 2002: 4-5

²⁹ William Thomas, (2004): "An Inventory Support Materials for Teaching Ethics in the Post-Enron Era", *Issues in Accounting Education*, Vol.19, No. 1, s. 32

³⁰ Ural, 2003:55

³¹ Alan Lovell, (1997): "Some Thoughts on Kohlberg's Hierarchy of Moral Reasoning and its Relevance for Accounting Theories of Control", *Accounting Education*, Vol. 6 No:2, s. 152

³² Erwin Waldmann, (2000): "Teaching Ethics in Accounting: A Discussion of Cross-Cultural Factors with a Focus on Confucian and Western Philosophy", *Accounting Education*, Vol.9 No.1, s.28

- Ahlaki duyarlılık: Durumu açıklamak, ilgili tarafları çeşitli eylemlerin nasıl etkileyeceğine göre eylemde bulunmak, olayların neden – sonuç ilişkisini kavramak ve ahlaki bir problem ortaya çıktığında, bunun da olabileceğinin farkına varmaktır.
- Ahlaki hüküm: Ahlaki anlamda hangisinin en doğru olduğu vargısına varmaktır.
- Ahlaki motivasyon: Eylemin ahlaki olarak seyrinin sorumluluğunu alma derecesi, ahlaki değerleri diğer değerlerin üzerinde tutmak ve ahlaki sonuçlar için kişisel sorumluluklar üstlenmektir.
- Ahlaki karakter: Görevin ahlaki olmasında ısrar etmek, yürekli olmak, ahlaki bir amaca hizmet eden alt rutinleri açıklamaktır.³³

Rest ayrıca, Kohlberg'in modelini kullanarak, ahlaki gelişimin altı düzeyini kapsayan DIT'i geliştirmiştir. Rest'e göre DIT, Kohlberg'in modeliyle paralel düşmektedir ve DIT'teki sayı her kişinin etik gelişiminin birleştirilmiş safhalarını belirlemek üzere kullanılmaktadır. P sayısına, genel olarak en önemli DIT sayısı olarak itibar edilmiştir. P sayısı, öznelerin prensip haline getirilen ahlaki düşünceleri, yani safha 5 ve 6'ya verilen nispi önem olarak yorumlanmaktadır. DIT P sayısı, her birey için safha 5 ve 6'nın toplamını yüzde olarak ifade etmektedir. P sayısı 0 ile 95 arasındadır.³⁴

1.2.3. Bloom

Bloom ise etik bir olayla karşılaşan kişinin olaya yaklaşım sistematüğini aşağıdaki şekilde açıklar:

1. *Bilgi: Öğrenmenin en alt seviyesidir. Tekrarlama ve hatırlamayı kapsar.*
2. *İdrak: Anlamanın en alt seviyesidir. Öğrenciler, gerçekleri ve fikirleri birbirleriyle ilişkilendirmeden kullanırlar.*
3. *Uygulama: belirli bir durum karşısında, bilgiyi kullanabilmeden oluşan entelektüel yetenektir.*

³³ Mary Beth Armstrong, J. Edward Ketz, Dwight Owsen (2003): "Ethics Education in Accounting: Moving Toward Ethical Motivation and Ethical Behaviour", *Journal of Accounting Education* 21, s.2

³⁴ Rogers ve Smith, 2000: 4

4. *Analiz: Bu yetenek, bilgiyi müstakil olarak alma ve gerçeklerin veya teorilerin görünmeyen yapısını ve anlamını keşfederek ilişki kurmayı kapsar. Öğrenciler gerçekler ve teoriler arasında ayırım yapabilir ve tutarlılığın önemini algılayabilir.*
5. *Sentez: Öğrenci, yeni veya yaratıcı fikirler geliştirmek için fikrin tamamlayıcı parçalarını yeniden birleştirebilir.*
6. *Değerlendirme: Aklın bilmeye, düşünmeye ve idrak etmeye yönelik kabiliyetinin en üst seviyesidir. Problem çözümlerinde, alternatifleri sistematik olarak değerlendirerek birbirleriyle yarış halinde olan alternatif çözümler arasından seçim yapmayı kapsar.*³⁵

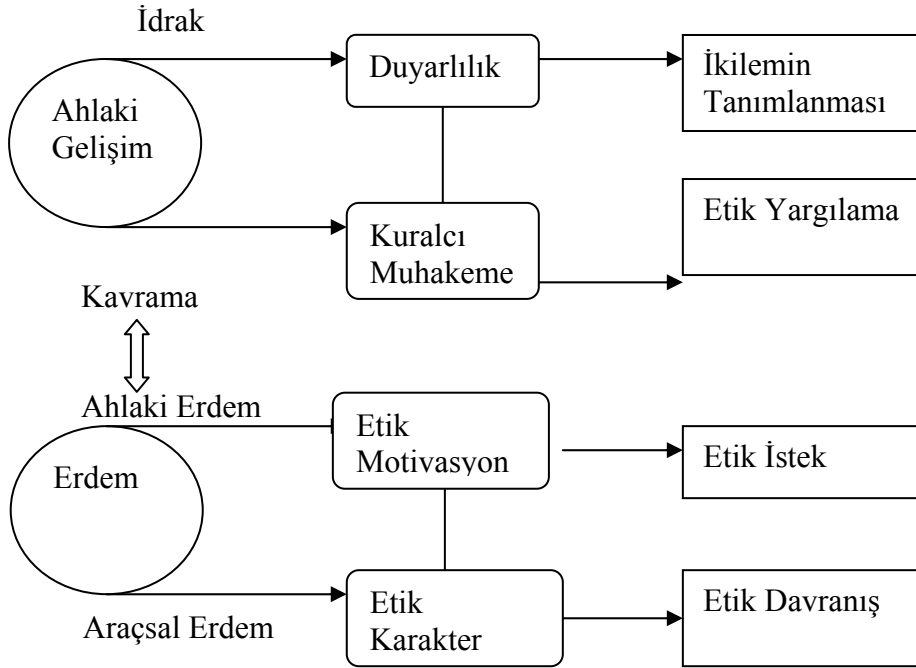
1.2.4. Thorne

Thorne (1998), James Rest'in dört bileşenli modelini, erdem etiği teorisinin prensipleriyle bütünleştirdiği bir model ortaya koymuştur. Thorne (1998), Rest'in modelinin ilk iki bölümünün, esas olarak entelektüel bir tabiatı olduğunu ve son iki bölümünün de erdemle alakalı olduğunu söylemektedir. Bu suretle, Thorne'nun modelinde temel olan iki grup bulunmaktadır. Bunlar; ahlaki gelişim (ahlaki sorunları tanımaya yönelik idraki eylemler ve bunları düşünüp sonuç çıkarmak) ve erdem (ahlaki eylemler sergileme isteği, etik motivasyon ve bu isteği gerçeğe dönüştürecek bir etik karakter)'dir. Rest'in dört bileşenli modeli ile erdem etiği teorisini birleştiren Thorne'nun bütünleşik modeli Şekil 1'de gösterilmektedir.³⁶

³⁵ David M. Hunt (2000):, "Ahlak Kuralları ve Muhasebe Eğitimine Etkileri", TURMOB Yayınları, s.171

³⁶ Armstrong vd. , 2002: 3-4

ŞEKİL 1.Thorne'nun Etik Karar Vermeye İlişkin Entegre Modeli



Kaynak: Mary Beth Armstrong, J. Edward Ketz ve Dwight Owsen, 2003, s.2

Şekil 1’de gösterildiği gibi ahlaki gelişim ve erdem, her ikisi de etik bir davranış sergileme açısından önemlidir. Şekilde, aynı zamanda ahlaki gelişimin, bir durumun ya da ikilemin ahlakiliğine olan duyarlılığı ve kuralcı muhakeme veya sorunları anlama kabiliyeti, bunlardan sonuç çıkarmak ve etik yargıda bulunmayı kapsamakta olduğunu ileri sürmektedir.³⁷

1.3. Etik Eğitiminde İklimler

1.3.1. Kanuni – Etik İkilemi

Herhangi bir eylem etikse, aynı zamanda kanuni midir ya da kanuna uygun bir eylem aynı zamanda etik midir? Bazıları bu ikilemden kanuni olanın etik ve etik olanın da kanuni olduğu düşüncesiyle kurtulmaktadırlar. Bununla birlikte bu düşünce, etik davranışın normlarına karşılık vermek için hemen değiştiğini ileri sürmektedir. Ancak

³⁷ Armstrong vd. , 2002: 3-4

bilindiği üzere kanunların değişme süreci oldukça yavaş olmaktadır.³⁸ Yasalarda ivedi değişiklikler yapılması beklenmekle birlikte, böylesi değişikliklerin ve beklentilerin yasallaşması uzun zaman almaktadır. Bu nedenle, yasal olmakla birlikte gayri ahlaki olarak algılanacak bazı eylemler her zaman olacaktır. Böylesi durumlar, beklentilerin değişim gösterdiği zamanlarda da olabilmektedir. Diğer taraftan bazen yasalara uygun olmayan bazı eylemler, bir kısım insanlar tarafından ahlaki olarak algılanabilmektedir. Bu sebeplerden dolayı, herhangi bir zaman diliminde yasalar ideal davranışları emretmeyebilir veya toplumun beklentilerine cevap vermeyebilir. Bu nedenle etik öğretimi sorumluluğu olarak bakıldığında, üniversiteler sadece yasal sorumlulukları değil, aynı zamanda ahlaki olarak kabul edilen davranışları da öğretim programlarına almalıdır.³⁹

1.3.2. Felsefi ve Uygulamalı İkilem

İkinci bir ikilem, etiğin üniversitelerde hangi derste anlatılması gerektiği ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır. Etik, yalnızca ayrı etik derslerinde mi öğretilmeli yoksa derse mi dahil edilmelidir? Üniversitelerdeki derslerde etik tartışmalarının birçoğu ya etik uzmanları tarafından gösterilmektedir ya da felsefi açıdan öğretilmektedir.⁴⁰

Üniversitelerdeki birçok ahlak dersi, çok yüksek seviyedeki felsefi görüşlere dayalı olarak verilmekte ve işletmelerle ilgili güncel sorunlar ve hatta muhasebeye yönelik sorunlar irdelenmemektedir. Muhasebecilerin ve işletmede karar vericilerin karşı karşıya kaldıkları ve günbegün değişen konular vardır. Bu konuların üniversite müfredatına dahil edilmesi, konuya geçici ilgi göstermekten daha faydalı olacaktır.⁴¹

1.3.3. Muhasebe Ekollerinin Ahlak Tartışmasına Yönelik Yaklaşımları ve İlgisizlikleri

Bazı muhasebe ekolleri, ahlaki konuları istemeye istemeye sınıfta tartışmaktadırlar. Bunun sebebi ya bu konu üzerine eğitim almamış olmaları, ya da

³⁸ Harold Q. Langenderfer ve Joanne W. Rockness, (1989) "Integrating Ethics into the Accounting Curriculum: Issues, Problems and Solutions", *Issues in Accounting Education*, Vol. 4, No.1 s. 60

³⁹ Hunt, 2000: 159

⁴⁰ Langenderfer ve Rockness, 1989: 60

⁴¹ Hunt, 2000: 159

ahlaki durumlar hakkında emin olamadıkları içindir. Bazı ekol okulları, ahlakın dini bakış veya genel adap bakış açısıyla ve özellikle bu konuda özel olarak eğitilmiş eğitimciler tarafından öğretilmesinin daha uygun olacağını savunmaktadırlar. Diğer yandan, 1990'lı yılların başında Hong Kong ve Avustralya'daki muhasebeciler üzerine yapılan araştırmalar, bireylerin ahlaki davranışlarını etkileyen önemli faktörlerin aile terbiyesi, akranlarının hareketleri ve üniversite eğitimi olduğunu ortaya koymuştur.⁴²

Bir diğer ekol okuluna göre, üniversitedeki öğrencilerin kendi ahlaki değerlerini zaten oluşturmuş olduklarından dolayı, ahlaki sorunlara ilişkin yaklaşımların tartışılmasının ahlaki problemlerin çözümüne ve mevcut değerlerin değişimine faydalı olmayacağı savunulmaktadır. Oysa Kohlberg'in araştırması, yüksekokul dönemi öğrencilerinin, ahlaki değerleri ve ahlaki sorunlara yaklaşımlarının tam olarak oluşmadığını ve eğitimle bunların daha da geliştirilebileceğini ortaya koymuştur. Bu ekol okulu, öğrencilerin güncel hayatta karşılaşacakları sorunlardan haberdar olmalarının, ilgili meslek kuruluşları tarafından yayımlanmış ahlak kuralları hakkındaki yeterli bilgilenmeleriyle mümkün olabileceğinin önemi üzerinde durmaktadır.⁴³

Bir başka görüş, ahlakın bireylerin kendi değerleriyle alakalı olduğunu ve eğitimcilerin bireylerin kendi değerlerini etkilememeleri veya değiştirmemeleri gerektiğini savunmaktadır. Diğer taraftan karşı görüşte olanlar, toplumun normal bireylerden beklediği ahlaki beklentinin daha fazlasını diğer mesleklerden bekledikleri gibi, muhasebe mesleğinden de beklediklerini savunmaktadır. Beklentiler ve mesleki değerler, muhasebecilerin karar verme sürecinin ayrılmaz parçalarını oluşturur. Bundan dolayı, muhasebe etiği eğitimi sürecinde öğrencilerin belirsizlikleri çözümlemede muhakeme yeteneklerini geliştirebilecekleri ve eylemlerindeki ahlaki sorunların çözümünde daha özenli davranabilecekleri tartışılmaktadır.⁴⁴

Muhasebe prensiplerinin uygulamaya konulabilmesi, sağduyulu bir yargılamayı gerektirmektedir. Muhasebeye ilişkin yargılama, nadiren de olsa beyazla siyah arasında karar vermeyi gerektirir. Bunların arasında grinin pek çok tonu vardır. Bir firmaya ait

⁴² Hunt, 2000:160

⁴³ Langenderfer ve Rockness, 1989: 62

⁴⁴ Langenderfer ve Rockness, 1989:63

net gelirin ya da toplam varlıkların değerinin sunulması, her biri oldukça açık ve kabul edilebilir alternatiflere sahip binlerce yargının sonucudur. Muhasebe mesleği, sağduyulu ve doğru sonuçlar çıkarma yetisiyle ilgilidir. Birçok modern teknik ilerlemenin mümkün kıldığı gibi, insan unsurunu sınırlandırarak ve kontrol ederek somut kanıtlar sunabilen bir muhasebe ve finansal raporlama sistemi kurmak, daha güvenilir ve uygun finansal bilgiyi getirmeyecektir. Muhasebenin sosyal tabanı öyle bir sonuca meydan vermemektedir.⁴⁵

Muhasebecinin, müşterisinin çıkarıyla halkın çıkarı çatıştığında, hangisine olan bağlılığın daha baskın olacağına dair bir seçenek bulunması gerekmektedir.⁴⁶ Akdoğan (1987), muhasebecilerin en önemli görevlerinden birinin, işletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanımının planlanmasında ve kontrolünde yöneticilere yardımcı olmak doğrultusunda olduğunu belirtmektedir. Bu da hızla değişen günümüz koşullarında muhasebecilere geleneksel görevlerinin yanı sıra yeni görevlerin de yüklendiğinin işaretidir. Muhasebeciler, diğer finansal raporların yanında istek üzerine işletmelerin sosyal sorumlulukları hakkında da rapor düzenleyebilmektedirler. Bu durum, toplumun muhasebeciye bakış açısını etkilediğinden, muhasebe etiğinin gelişmesinde de etkin rol oynamaktadır. Sözbilir'e göre (2000) ise, muhasebede etik, kanunlara uygun işlemlerin yanı sıra toplumun değer yargılarına da önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulmasıdır.⁴⁷

Etik davranış, karar ya da eylemin yasal olup olmadığından çok, mesleki değerlere uygun olup olmadığına değerlendirilmesini gerektirir. Cemalcılar ve Önce (1999), muhasebede etik anlayışının gelişmesinde, muhasebe bilgilerinin niteliğinin de önemli rol oynadığını belirterek, işletme ve ilgili taraflara sağlanacak bilgilerin bazı nitelikleri olduğunu ifade etmektedir. Bunlar; anlaşılabilirlik, ilgililik, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılıktır. Yasal olmayan veya etik olmayan davranışlarda bulunan muhasebeciler, finansal raporlama sürecinin doğruluğunu ve dürüstlüğünü

⁴⁵ Keith P. McMillan, (2004): "Trust and the Virtues: A Solution To The Accounting Scandals?", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 15 s. 943

⁴⁶ Elaine Waples ve Michael K. Shaub, (1991): "Establishing an Ethic of Accounting: A Response to Westra's Call for Government Employment of Auditors", *Journal of Business Ethics*, Vol. 1 No. 5, s. 386

⁴⁷ Erdal Özkol vd.(2005): "Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelerine Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması", *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Yıl.5 Sayı. 15, s.56

zedelemektedir. Bu nedenle muhasebecilerin meslek etiği konusunda bilgili olmaları önemlidir.⁴⁸

⁴⁸ Kudret Gül ve Halil Ergün, (2004): “Muhasebe Mesleğinde Etik”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:4, Sayı:11:57

İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBEDE ETİK EĞİTİMİ TANIMI AMACI VE KAPSAMI

2.1. Muhasebede Etik Eğitiminin Tanımı

Alam'a göre muhasebede etik eğitimi, ahlaki gelişimin eğitimle kazandırılabilirliğine ilişkin bir önermeye dayanmaktadır.⁴⁹ McPhail, etik eğitiminin muhasebe öğrencilerini insancillaştırması gerektiğine inanmaktadır. Öyle ki bu, onları diğer insanlara karşı ahlaki açıdan sorumlu olma duygusuna neden olmalıdır.⁵⁰

2.2. Muhasebede Etik Eğitiminin Amacı

Pricewaterhouse Coopers Raporu (2003), muhasebe eğitimcilerine sınıfta etiği ve etikle ilgili sorunları anlatma fırsatı yaratmaları konusunda uyarıda bulunmaktadır. Birçok muhasebe eğitimcisi, muhasebeci olarak yetişecek kişilerin etikselliklerini arttırmanın gerekli olduğunu benimsemiş olsalar da, etik konusunu önemseyen bir akademik disiplin içinde eğitim görmemektedirler. Etik konusunu iyi bilmeyen muhasebe eğitimcileri bile etiğin öğretilip öğretilmeyeceği, ders programlarını geliştirmek için kaynakları nereden bulabilecekleri veya öğrencilerindeki etik algılamayı geliştirmede hangi yaklaşımların etkili olacağı konusunda emin olamamaktadırlar.⁵¹

R. Sims ve J. Sims (1991), etik eğitiminin genel amacının ahlakiliği göz önünde bulundurmak, ahlaki sorunları tanıma ve analiz etme yetilerini geliştirmek, ahlaki yükümlülükleri ve bireysel sorumlulukları yerine getirmek ve ahlaki anlaşmazlıklar ve belirsizliklerle başetmek olduğunu ifade etmektedirler.⁵²

⁴⁹ Alam, K.F.,(1999): 'Ethics and Accounting Education', Teaching Business Ethics 2, 1999, s.264

⁵⁰ McPhail, K.,(1999): '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, s. 836.

⁵¹ James C. Gaa ve Linda Thorne ,(2004): "An Introduction to the Special Issue on Professionalism and Ethics in Accounting Education", *Issues in Accounting Education* ,Vol:19 No:1

⁵² John R. Farnsworth ve Brian H. Kleiner, (2003): "Trends in Ethics Education at U.S. Colleges and Universities, *Management Research News*, Vol. 26 No. 4, s. 130

Etik eğitimi iki düzeyde ele alınmaktadır. Bunlardan ilki mesleğin bilgi ve becerilerinin yanında, öğrencilere o mesleğin etik değerlerinin de kazandırıldığı hizmet öncesi eğitim programları; ikincisi ise, çalışan bireylere iş yaşamı içinde, icra ettikleri mesleğin etik değerlerini kazandıran hizmet içi eğitim programlarıdır.⁵³

Etkili biçimde gerçekleştirildiğinde etik eğitimi üç amacın gerçekleştirilmesini sağlar;

- 1) *Etik eğitimi, insanların karar alma aşamasında etik bir boyut olduğunu kavramalarına yardım eder,*
- 2) *Etik eğitimi, bireylerin kişisel, örgütsel ve başkalarına ait değerleri anlamalarını sağlar,*
- 3) *Etik eğitimi, değerlerin iş yaşamındaki farklı seçenekler üzerindeki etkilerini tartmalarına yardım eder.*⁵⁴

Etik eğitiminin amacı, bireyin içinde yaşadığı toplumun norm ve kurallarının ötesinde akıl yürüterek, ideal bir toplumun hangi ilkeler üstüne kurulabileceği sorunları ile ilgilenmesini sağlamaktır. Ulaşılması istenen ilkeler, bireylere içinde yaşadıkları toplum, bağlı oldukları inanç sistemi ve taşıdıkları özelliklere bakılmaksızın, temel insan hakları ve insan onuruna yaraşır bir biçimde doğru ve adil davranmayı içerir. Etik eğitiminin amacı, insanları ahlak üzerinde kendi kendine yargılama yapabilecek duruma getirmek olmalıdır.⁵⁵ Etik eğitiminin amacı, etik ikilemler karşısında çözümler bulma konusunda yardımcı olmaktır. İkilemler, bireyleri toplum içindeki rolleri hakkında kararsız bırakan “aydınlanma” ya da teknolojik yenilikler tarafından neden olunan sosyal süreç içerisindeki kopukluk nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Eğitim, toplumun köklerinin yattığı halkın alt tabakasındaki bireyi daha uyumlu hale getirerek, grup homojenliğini güçlendirmektedir.⁵⁶

Öğrencileri etik karar verme konusunda yetiştirmek, bir anlamda iş alanında etik liderler yetiştirmek demektir. Geleneksel olarak, etik karar verme sistemleri sonuççu,

⁵³ Aydın, 2002: 166

⁵⁴ Aydın, 2002: 167

⁵⁵ Aydın, 2002:165–166

⁵⁶ Bimal Proddhan (1998): “Delivering Ethics in Business Education” *Teaching Business Ethics*, Vol. 1 s.269

deontolojik ve erdem etiği yaklaşımlarını içermektedir. Sonuççu yaklaşım, öğrencilerin birçok hissedara fayda ve zarar bağlamında bir kararı analiz etmelerini ve çoğunluk için büyük faydalar getiren karara varmalarını gerektirir. Deontolojik yaklaşım, görevler, haklar ve adalet düşünceleriyle ilgili olup, öğrencilere en iyi etik kararı vermelerinde rehber olacak ahlaki standartları, prensipleri ve kuralları öğretir. Erdem etiği ise ahlaki aktör karakterine odaklanır ve etik sorunları tanımlamaya yardımcı olacak ve etik fiile rehberlik edecek mesleki topluluklar gibi ahlaki toplulukları amaçlar.⁵⁷

Etik eğitimi, gün geçtikçe muhasebe eğitiminin temel bir parçası haline gelmektedir. Uygulamada etik olmayan davranışın düzeyi ile ilgili meseleler, muhasebe derslerine etik eğitiminin dahil edilmesini hızlandırmıştır. Son zamanlarda etik eğitimi, mesleğe atılacak olan muhasebe öğrencilerinin sosyalleşmelerinin gerekli bir parçası olarak görülmektedir.⁵⁸ Loeb (1988), etik eğitimi kapsayan derslerin önde gelen amaçlarını belirlemiştir. Bu amaçlar, oldukça genel olmasına karşın etik eğitimi verilmesiyle ilgili olan sorunların göz önüne alınması açısından temel teşkil etmektedir. Loeb (1988), muhasebede etik eğitiminin amaçlarını şu şekilde sıralamaktadır:

- Muhasebe eğitimi ahlaki sorunlarla ilişkilendirmek,
- Muhasebedeki etik açıdan ortaya çıkan sorunları tanımak,
- Ahlaki görev duyarlılığı ya da sorumluluğunu geliştirmek,
- Etik çatışmalar ya da ikilemlerle başa çıkma yeteneği geliştirmek,
- Muhasebe mesleğinin belirsizlikleriyle başa çıkmayı öğrenmek,
- Etik davranışa yol açacak bir değişiklik yapmak üzere bir düzey oluşturmak,
- Muhasebe etiğinin geçmişini, mahiyetini ve bütün yönlerini ve etiğin genel alanlarıyla ilişkisini değerlendirmek ve anlamak.⁵⁹

Macquarie Üniversitesi muhasebe eğitiminde etiğin amaçlarını yayımlamıştır:

- Mesleğin tanımını ve özelliklerini belirlemek,

⁵⁷ http://www.aacsb.edu/resource_centers/EthicsEdu/EETF-report-6-25-04.pdf

⁵⁸ Darlene D. Bay ve Robert R. Greenberg, (2001): "The Relationship of the DIT and Behavior", *Issues in Accounting Education*, Vol. 16, Iss. 3

⁵⁹ H. Fenwick Huss ve Denise M. Patterson (1993): "Ethics in Accounting: Values Education Without Indoctrination" *Journal of Business Ethics* Vol. 12 No. 3 s. 236

- Etik ve ahlakın anlamlarını kavramak,
- Mesleki Davranış Kuralı içindeki ana koşulları tanıtmak,
- Etik davranışın normatif yapısına ait farklı unsurları kavramak,
- Kohlberg'in İdraki ve Ahlaki Gelişim aşamalarını kavramak,
- Denetçilerin neden problemlere eğilmediklerini kavramaktır.⁶⁰ (Macquarie Üniversitesi ders programı)

Akademisyenlerin muhasebe etiği eğitimi vermeleri gerekmektedir. Çünkü bazen muhasebeciler, illegal olmayan ancak etik de olmayan bazı durumlarla karşılaştıklarında ne yapacaklarını şaşırırlar. Bu durumlar;

- Güvenin suiistimali,
- Onay ya da yetki verilmeksizin davranışta bulunmak,
- Çıkar çatışması,
- Uygulama sırasında ihmal,
- Yetersizlik,
- Bir örgütün varlıklarını kötüye kullanmak,
- Sahtekârlık ve haksızlık,
- Cinsiyet, ırk ve din ayrımı yapmak.⁶¹

2.3. Muhasebede Etik Eğitiminin Kapsamı ve Önemi

Muhasebe etiği eğitimi, kültürlerarası faktörlere büyük bir hassasiyet göstermelidir. Bu amaçla öğrenmenin derinliği artırılmalıdır ve diğer ülkelerin değerleri ile etik algılamalarının daha iyi anlaşılması sağlanmalıdır.⁶² Leung ve Cooper (1995), AICPA'nın Mesleki Davranış Kuralları (1988), mesleki etik eğitiminin verilmesi gerektiğine ilişkin çok güçlü iddialar ortaya atıldığını ifade etmektedir. Shenkir (1990), AAA'nın Muhasebe Eğitiminin Gelecekteki Yapısı, İçeriği ve Alanı ile İlgili Komitesi (AAA Committee on the Future Structure, Content and Scope of

⁶⁰ www.mq.edu.au

⁶¹ Dittenhofer, Mort ve Senetti, John (1995): "Ethics and the Internal Auditor Phase II: A Comparison of 1983 and 1994 Surveys", *Managerial Auditing Journal*, , Vol. 10 No. 4, s.35-36

⁶² Waldmann, 2000: 31

Accounting Education), muhasebe eğitiminin öğrencilerin beceri ve bilgilerinin geliştirmesinin yanında onlara etik standartlar ile bir profesyonelin yükleneceği sorumlulukları da aşıladığını belirtmektedir.⁶³

Etik derslerine daha fazla yer verilmesine ihtiyaç varken, Bok (1988) ve Jones (1992) bu şekilde davranmanın görev mantığı temelinde de söz konusu olduğunu ifade etmektedir. Ayrıca ahlaki standartları iletme konusunda kiliselerin, ailelerin ve yerel toplulukların, liderliği üstlendikleri bir yere kadar daraldığını ve bu boşluğu mesleki örgütlerin ve üniversitelerin daha fazla inisiyatif ele alarak doldurmaları gerektiğini ileri sürmektedir. Enyon, Hill, Stevens ve Clarke (1996), ailenin yerini doldurmak mümkün olmazken bile etik eğitiminin iş ya da günlük yaşamda bazı etik sorunların fark edilmesini sağlayacağını ve ayrıca etik derslerinin buna en çok ihtiyaç duyanlar kendi iradeleriyle öğrenmeye yanaşmadıklarından, etik eğitiminin gerekli olduğunu ortaya koymaktadırlar.⁶⁴

Yönetimin orta alanındaki eğitimciler, etik konuların önemini belirtmemişlerse veya bunu kabul etmiyorlarsa, öğrencilerin çoğu etiği – öylesine bir ders olmasının dışında – pek ciddiye almamaktadırlar. Bazı öğrenciler etiği konuyla ilgili bulsalar da, birçok konunun “etikten bağımsız” bir üslupla anlatılmasının sonradan iş hayatında etik davranmalarına hiçbir katkısı bulunmayacağına inanmaktadırlar.⁶⁵

Loeb (1988), muhasebe olaylarının mutlaka ahlaki sorunlarla ilişkilendirilmesi gerektiğini öne sürmektedir. Her durumda ahlaki tercihler yapılmalıdır.⁶⁶ Loeb (1988), muhasebecilerin, muhasebe etiği dersini almalarının, iş yaşamında karşılaşacakları etik ikilemlere çözüm bulmaları konusunda bireylere daha faydalı olabileceğini düşündüklerini ifade etmektedir. Armstrong ve Mintz (1989), bununla birlikte muhasebe ders programında etik konusuna en az düzeyde yer verildiğini söylemektedir.

⁶³ Karen Van Peurse ve Aileen Julian (2003): “Ethics Education and the Accounting Curriculum: Can Ethics be Taught?” American Accounting Association Eighth Symposium on Ethics in Accounting s.5

⁶⁴ Peurse ve Julian, 2003: 5–6

⁶⁵ Roberta Bampton ve Christopher J. Cowton (2002): “Pioneering in Ethics Teaching: The Case of Management Accounting in Universities in British Isles”, *Teaching Business Ethics*, Vol.1 No.5, s. 280

⁶⁶ Huss ve Patterson: 1993:236

Buckeye ve Trostell(1987), öğrencilerin mesleğin etik boyutlarına duyarlı olmalarını sağlamanın, bugünkü eğitim sürecinde büyük önem taşıdığını söylemektedir.⁶⁷

2.4. Muhasebede Etik Öğretilbilir mi?

İşletme öğrencilerinin, özellikle muhasebe öğrencilerin etik açıdan gelişimleri birçok çalışmaya konu olmuştur. Bazı yazarlar, etiğin sınıfta anlatılmasına ayrıca önem verilmesi gerektiğini iddia ederken, bazıları bu konunun öğretim programından çıkarılması gerektiğini ileri sürmüştür.⁶⁸ Bazı eleştirmenler, üniversite öğrencilerinin kesinkes yerleşmiş değerlerle daha üst düzeydeki bir kuruma geldiklerinden ve bu değerlerini değiştirmeleri olası olmadığından, üniversitelerde etik eğitime başlamak için geç kalındığını ve bu nedenle de faydası olmayacağını iddia etmektedirler. Ancak birçok araştırmadan elde edilen bulgular, işletme okulunda etik eğitiminin gerekli olduğunu; ahlaki davranışın, etik görüşleri ve açmazların kavranması yoluyla geliştirilebileceğine ve etik sorunların farkına varılmasıyla kuvvetlendirilebileceğine işaret etmektedir. Muhasebe öğrencilerine etik eğitiminin verilmesinin genel amacı, onları etik davranmaya ikna etmek değil; muhasebe uygulamalarında etik konuların farkına varmalarını sağlamak, analitik yeteneklerini güçlendirmek ve ahlaki görev duygusu geliştirmektir.⁶⁹

Etik açıdan gelişimi ve muhasebe öğrencilerinin yargılamalarını iki tip araştırma incelemiştir. İlk gruptaki araştırmacılar, muhasebe öğrencileri ile muhasebe öğrencisi olmayanlar arasında etiksel yargılamaları açısından farklılık olup olmadığını incelemiştir. İkinci sınıflandırmadaki araştırmacılar ise etiğin standart eğitim programına alınmasıyla muhasebe öğrencilerinin etik açıdan gelişimlerinin artıp artmadığını incelemiştir. Muhasebe öğrencisi olan ve olmayan bireylerin etiksel yargılamalarının gelişimindeki farklılıklara ilişkin çalışmalar, muhasebe öğrencilerinin etiksel gelişimlerinin muhasebe öğrencisi olmayanlara nazaran daha yüksek olduğunu

⁶⁷ Suzanne Pinac Ward ve Dan R. Ward (1996): “The Code of Professional Conduct: Instructional Impact on Accounting Students’ Ethical Perceptions and Attitudes”, *Journal of Education for Business*, Vol.17 Iss. 3, s.148

⁶⁸ Hossein Nouri ve Barbara Shiarappa (1996):“An Emprical Examination of Senior Accounting Students’ Ethical Reaction to Grade Inflation”, *Accounting Education*, Vol.5, s.17

⁶⁹ Alam, 1999: 262–263

ortaya koymaktadır. Etiğin eğitim programına alınmasının faydalı olacağına dair yapılan araştırmalar daha karmaşık durumdadır. Örneğin Armstrong (1993), etik dersi alan muhasebe öğrencilerinin, dönemin sonunda önemli ölçüde yüksek DIT P sayılarını (ahlaki seviyelerinin yüksek olduğunu) ortaya koyduklarını ifade etmiştir. Diğer yandan, Shaub (1991) ve St Pierre (1990), etik dersi alan muhasebe öğrencilerinin ahlaki gelişimleri DIT aracılığıyla ölçüldüğünde, bunun önemli bir etkisi olmadığını ortaya koymuştur. Ponemon (1993) ayrıca, on haftalık bir dönem boyunca etik olayların etkililiğini incelemiş ve yoğun bir eğitim sonucunda öğrencilerde ne etiksel yargılama yeteneğinin geliştiğini ne de etik olmayan davranışlarında değişiklik olduğunu ortaya koymuştur.⁷⁰

Lane (1995), birçok işletme öğrencisinin, kendilerine ya da buldukları örgüte rekabetçi bir durum sağlayacaklarını düşündükleri durumlarda, etik davranmayacaklarını ifade ettiklerini ortaya çıkarmıştır. Ancak, çevre ile toplumun genelini etkileyen durumlarda, daha etik biçimde davranacaklarını iddia etmiştir.⁷¹

Birçok çalışma, etik ve etik bilinci eğitiminin olumlu etkilerini ortaya çıkarmıştır. İşletme okullarından mezun olanların, mezuniyet sonrası ilk beş yılda karşılaştıkları etik sorunlarla baş etmek için donanımlı olup olmadıklarını anlamaya yönelik olan bir çalışma, öğrenciyken alınan eğitimin yeterli olduğunu ortaya koymuştur. İşletme derslerinin, hukuk ve yönetimi dahil ederek etiğin üzerinde durduğu ifade edilmektedir. McCabe, Dukerich ve Dutton (1994), hukuk ve işletme bölümünden mezun olan öğrencilerin mesleki eğitimlerinin, aldıkları etik kararlar üzerine etkisini karşılaştırmışlardır. Her iki programda da etik dersi vermiştir. Hukuk ve işletme öğrencileri, farklı değerler üzerinde durmuşlardır. İşletme öğrencileri hukuk öğrencilerine nazaran daha fazla etik olmayan kararlar almışlardır. Programın sonunda, öğrencilerin etik kararları test edildiğinde, yüksek lisans öğrencileri, seçimlik etik dersi almış olsalar da olmasalar da, hiçbir ilerleme kaydetmemişlerdir. Erkek ve kadın hukuk öğrencileri ve kadın işletme öğrencileri ilerleme kaydederken, erkek işletme öğrencilerinin etik kararlarında azalma görülmüştür.⁷²

⁷⁰ Nouri ve Shiarappa, 1996: 18–19

⁷¹ Janet S. Adams, Armen Tashjian ve Ted H. Shore (1999): “Frequency, Recall and Usefulness of Undergraduate Ethics Education”, *Teaching Business Ethics*, Vol.3: 243-244

⁷² Adams vd.,1999: 244

Ward, Ward ve Wilson (1996), muhasebe öğrencilerinin Profesyonel Davranışta AICPA Yönergesi eğitimi almış olan muhasebe öğrencilerinin, dört senaryo çerçevesinde kurgulanan profesyonel etik davranışı değerlendirme becerilerini incelemişlerdir. Buna göre, etik konusuyla ilgili olarak sınırlı bir eğitimin bile öğrencilerin davranış algılamalarında farklılık yaratabileceği sonucuna varılmıştır.⁷³

Muhasebe mesleğinde kadınların daha yüksek pozisyonlara yükselmesiyle birlikte, muhasebe öğrencilerinin etik konusunda cinsiyet nedeniyle farklılıklar olup olmadığının araştırılması önemli hale gelmiştir. Cinsiyet farklılığı tartışmasında her iki taraf da kuramsal bir dayanaktan yola çıkmaktadır. Cinsiyet nedeniyle ortaya çıkan etiksel yönelimlerdeki farklılıkları destekleyen taraf, cinsiyet sosyalizasyonu teorisi. Bu teori, erkek ve kadınların, iş yaşamına farklı değerler dizisi getirmelerine yönelik olan eğilimleri nedeniyle, temel olarak farklı ahlaki gelişimler geçirdiklerini iddia etmektedir. Bu teori çerçevesinde erkekler paraya, terfiye, güce ve somut bireysel performans ölçütlerine önem verirken; kadınlar ilişkilerin ahengi ve insanlara yardım etmekle daha ilgilidirler.⁷⁴ Cinsiyet farkının bulunmadığının iddia edilmesi, Kohlberg'in(1969,1984) ve Rest'in(1986) kuramsal çalışmalarına dayanmaktadır. Bu kuramcılarının her ikisi de, cinsiyet ayrımını dışarıda bırakarak, bir bireyin ahlaki gelişim düzeylerini ölçmek üzere etiksel yargılamaya ilişkin modeller geliştirmişlerdir. Cinsiyet farklılığının bulunmadığını esas alan teori, yapısal yaklaşımdır. Buna göre, erkekler ve kadınlar ilk başta işlerine farklı değerler ve ilgiler getirebilirler; ancak bu farklılıklar, çok geçmeden bireyler kendi rollerini gereklerini yerine getireceklerinden, ortadan kalkacaktır. Böylece, erkekler ve kadınlar mesleki ve işle ilgili sorumluluklarını yerine getirmek üzere, aynı yolla hızlı bir şekilde yanıt vereceklerdir.⁷⁵

Ford ve Richardson'a (1994) göre cinsiyet, yaş ve eğitim gibi bireysel faktörler etik davranışlardaki farklılıkları dile getiren faktörler olarak dikkate değer olarak görülmektedir. Bununla birlikte tek bir değişken alındığında cinsiyet üzerine diğer bireysel özelliklere nazaran daha çok araştırma yapılmaktadır. Collins'e (2000) göre,

⁷³ Türker Susmuş ve Burak Arzova, (2003): "Muhasebe Bilim Dalında Uzmanlaşmayı Seçen İşletme Öğrencilerinin Meslek Etiği algılamalarının İncelenmesi İki Üniversite Örneği", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 2, s. 132

⁷⁴ Marshall A. Geiger ve Brendan T. O'Connel, (1999): "Accounting Student ethical Perceptions: An Analysis of Training and Gender Effects", *Teaching Business Ethics*, Vol.2: 373-374

⁷⁵ Geiger ve O'Connel, 1999:374

çalışmaların pek çoğu kadınların erkeklere nazaran etik konusunda daha duyarlı olduklarını ifade etse de bu zamana kadar yapılan araştırmalara bakıldığında, cinsiyet ve etik yargılama ilişkisine dair hala birbirinden tamamıyla farklı görüşler bulunduğu dikkat edilebilir.⁷⁶

Etik alanında yapılan çalışmaların, yaşanan son muhasebe skandalları nedeniyle içeriğinin genişletilmesi gerekmektedir. Sankaran ve Tung (2003) tarafından yapılan bir araştırma California'daki Southwestern Devlet Üniversitesi'ndeki muhasebe konusunda uzmanlaşmakta olan 32 bayan 18 erkekten oluşan 50 öğrenciyi esas almaktadır. Bu araştırmada; bireysel rekabet edebilirlik, kişilik tipi, yaş ve cinsiyet gibi faktörler ele alınmaktadır. Buna göre, büyük ölçüde rekabetçi olan muhasebecilerin, istatistiksel olarak daha düşük etik değerlere eğilimli oldukları; kişilik tipiyle etik değerler arasında bir farklılık olmadığı; yaş ilerledikçe etik değerlerde genel bir düşüş olduğu; kadınların erkeklere nazaran daha yüksek etik kurallara sahip olduğu vargılarına ulaşılmıştır.⁷⁷

Etiğin ne kadarı öğretilir? Stephen L. Carter (1996), etik sorununa doğru bir saptamada bulunmaktadır. İşte ilginç noktaların bazıları: “Dürüstlük, ancak düşüncemde olan bir şeydir; açıklayabileceğim bir şey değildir. Öyle olmak için uğraşırım, birçoğumuzun yaptığından emin olduğum gibi, ancak çoğunlukla öyle olmaya çabalıyormuş gibi de davranmam”; “Dürüstlüğü, doğru olanın farkına varmak ve ona göre davranmak olarak tanımlarım; salt, birtakım keyfi prensiplerle tutarlı bir yaşam sürmek olarak değil”.⁷⁸

⁷⁶ Can Şınga Mugan ve Dilek Önkal Atay, (2003): “Contextual Effects on Ethical Sensivity and Penalty Judgements”, *Teaching Business Ethics*, Vol.7 s. 342

⁷⁷ Siva Sankaran ve Bui Tung (2003): Ethical Attitudes Among Accounting Majors: An Empirical Study, *Journal of American Academy of Business*, 72-76

⁷⁸ Roger K. Doost, (1999): “The Missing Links in Accounting Education”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 14 No.3: 107

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. DÜNYADA MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK EĞİTİM

Türkiye’de muhasebede etik eğitimi henüz ilk adımlarını atarken ve önünde pek çok sorun varken, gelişmiş ülkeler bu sorunları tek tek çözmek suretiyle belirli noktalara gelmişlerdir. Türkiye’nin de bu konuda gelişim sağlaması açısından, dünyadaki gelişimleri detaylı bir şekilde gözden geçirmesi ve ders alması gerekir.

3.1. Dünya’da Muhasebe Mesleğinde Etik Eğitimi ile İlgili Tarihsel Gelişim

1930’lardan bu yana ABD hükümeti finansal olayların denetlenmesi hususunda muhasebe mesleğine güven duymaktaydı. Denetim mesleğinin belirleyici unsurları, onun dürüstlüğü, bağımsızlığı ve güvenilirliğidir. Bununla birlikte, son zamanlarda dikkat çeken firmalar (Enron, WorldCom, Global Crossing, Adelphia gibi) tarafından sunulan hileli finansal duruma ilişkin raporlar, denetim mesleğine olan güven konusunda bazı soruları gündeme getirmiştir.⁷⁹

1980’lerde halkın, denetçilerden olan beklentileri ile denetçilerin kendi mesleki standartlarıyla uyumlu olarak sorumluluklarını tanımlamaları arasında bir ayrılık bulunmaktaydı. 1980’lerin sonlarına doğru bu ayrılık, gittikçe arttı ve sonunda 1988’de AICPA, bir dizi SAS No.53-61 yayımladı. Yine de bu standartlar bu ayrılıkları tam olarak ortadan kaldıramamıştır.⁸⁰

1990’lara gelindiğinde ise ilk olarak, kamu muhasebesine olan güvensizlik ile muhasebe mesleğinin finansal raporları yeterli, güvenilebilir ve şeffaf bir şekilde sunma kabiliyetinde eksiklikler vardı. İkinci olarak, denetim başarısızlıkları, hatalı olarak güvenilirlik ve yeterlilik gibi denetim fonksiyonlarını ilgilendiren ciddi problemleri ortaya çıkaran işletmelerin başarısızlıklarına bağlandı. Son olarak da halk, denetim fonksiyonlarının ve finansal raporlama sürecinin kalitesini, doğruluğunu ve güvenilirliğini güçlendirecek olan birtakım önemli inisiyatifleri anlamakta yetersiz

⁷⁹ Zabihollah Rezaee (2004): “Restoring Public Trust in the Accounting Profession by Developing Anti-Fraud Education, Programs, and Auditing, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 1 s.135

⁸⁰ Rezaee, 2004:136

kalmıştır ya da muhasebe mesleği, hem kendi üyelerine hem de geniş anlamda halka, kat etmiş olduğu yolu tam olarak anlatmakta başarısız oldu.⁸¹

2000’li yıllara gelindiğinde muhasebe mesleğinin halkın gözünde güvenilirliğinin azalmasına yol açan pek çok olay meydana gelmiştir. Bu olaylar sonucunda da yetkililer çeşitli önlemler alma yoluna gitmişlerdir. Zabrosky (2003), SOX’a ilişkin şu şekilde bir açıklama yapmaktadır:

*“SOX, kamuya açık şirketlerin denetiminin gözetimi, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi, şirket sorumluluğunun ve üst yönetim düzeyinde açıklama sorumluluğunun artırılması ve kamuya açık şirketlerin finansal raporlama sürecindeki kalite ve şeffaflığın artırılmasını amaçlayan pek çok hüküm içermektedir.”*⁸²

SOX 2002; hem şirketlerin sorumluluğu, hem de kamu sorumluluğu açısından önemli değişimler yaratacak niteliktedir. Fearnley vd.’e göre (2002), Yasa’nın gündeme gelmesine yol açan oluşumlardan birisi olan Enron olayı, kamuoyunda iki ayrı nedenden ötürü büyük bir tepki ve şaşkınlık yaratmıştır: İlk olarak, bu olayın sermaye piyasalarının en güçlü olduğu ve en iyi şekilde düzenlendiği düşünülen ABD koşullarında meydana gelmesi ile birlikte, böyle bir durumla her yerde karşılaşılabileceği olasılığını gündeme getirmesidir. İkinci olarak da denetçilerin, kanıtların ortadan kaldırılması suçlamasıyla cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları öylesine büyük ölçüde bir ün zedelenmesine yol açmıştır ki, sonunda şirket çöküşe doğru gitmiştir.⁸³ Yaşanan bu tür olayların ardından, özellikle işletme okullarında etik eğitimi ile ilgili önemli gelişmeler sağlanmıştır.

3.2. Dünyadaki Üniversitelerin Muhasebede Etik Eğitime Yaklaşımları ve Sorunları

Dünyada etik eğitiminin gelişimi ile ilgili olarak tartışan kurumlar arasında üniversiteler başta gelmektedir. Muhasebeciler, işletme okullarından yetiştiklerinden

⁸¹ Rezaee, 2004:136

⁸² Özgür Özmen Uysal, (2004): “Sarbanes – Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu’nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 13 s. 21

⁸³ Uysal, 2004: 21

muhasebecilerin etik dışı davranışları sonuçta üniversitede aldıkları eğitimin kalitesine bağlı olduğundan, üniversitelerin ve akademisyenlerin konuya yaklaşımları incelenmelidir. Etik eğitiminde müfredat, kaynak, zaman, akademisyenin altyapısı gibi problemler, üniversiteden kaynaklanan sorunlar olarak incelenmelidir.

Muhasebede etik eğitimiyle ilgili tartışılmakta olan problemler bulunmaktadır. Oldukça önemli olan bir problem ise, birçok muhasebe eğitimcisinin genellikle etik konusunda eğitim almamış olmalarıdır. Temmuz 1964'te yayımlanan *Journal of Accountancy*'de Grimstad muhasebe fakültelerinde etik eğitimi verilmesiyle ilgili hazırlıkların yapılması gerektiğini gündeme getirmiştir. 1988'e gelindiğinde, muhasebe fakültesinin etik eğitimi vermekle ilgili hazırlığında bir değişiklik olmamıştır. Fakülteyi muhasebe etiği vermek üzere hazırlamak amacıyla muhasebe etiği eğitimiyle ilgili programları desteklemiştir. Mayıs 1989'da New Jersey Montvale'de ilk seminer verilmiş; ikincisi (Mayıs 1990) Atlanta'da; üçüncüsü (Mayıs 1991) San Francisco'da ve dördüncüsü ise (Mayıs 1992) Maryland Bethesda'da düzenlenmiştir. Her sene düzenlenen seminerler, muhasebe alanında çalışan akademisyenlerin muhasebe öğrencilerine etik eğitimi vermeleri hususunda hazırlanmalarına dikkati çekerek muhasebe etiği eğitimiyle ilgili pek çok meseleyi kapsamaktaydı. Bu seminerler, etik boyutları olan olayların gösterilmesine dair yapısal yaklaşımı içine almaktaydı.⁸⁴

Muhasebe etik eğitiminde bir başka önemli sorun ise, akademisyenin derste kullanacağı kaynak sorunudur. Gelişmiş ülkelerde uzun süre konu tartışıldıktan sonra aşağıdaki kaynaklar yaratılmıştır.⁸⁵

⁸⁴ Stephen E. Loeb ve Joanne Rockness, (1992): "Accounting Ethics and Education :A Response", *Journal of Business Ethics*, Vol.11, No.7, s. 486

⁸⁵<http://accounting.rutgers.edu/raw/aaa/audit/Pubs/Audrep/03fall/List%20of%20Ethics-Related%20Resources%20Sept%202003.doc>

Tablo 1. Muhasebe Etiği Eğitiminde Kullanılan Kaynaklar

Format	Tarih	Kaynak	Açıklama	Nereden Bulunabilir
Video	2003	Public Broadcasting Service	A 5-bölüm WorldCom ve onun yatırım bankerleriyle ilgili olarak Frontline video 53 dakika	www.pbs.org/wgbh/pages/frontline/shows/wallstreet/view/
Videoteyp ve kitapçık	1998	Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)	A 25-dakika Müşterisinin hilesindeki rolü nedeniyle hapis cezasına çarptırılan eski CPA ile ilgili video. Ayrıca 110 sayfalık çalışma kitabı.	http://marketplace.cfenet.com/Products/ProductDetail.asp?CatID=100127
Videoteyp ve kitapçık	2002	Josephson Institute of Ethics	Etisyen Michael Josephson günlük yaşamdaki etik değerleri ve karar vermeyi tartışıyor. Video 90 dakika ve kitapçık 33 sayfa.	www.charactercounts.org/Merchant2/merchant.mvc?Screen=PROD&Store_Code=CMP&Product_Code=80-0740&Category_Code=6
Web sitesi	Eylül 2003	Josephson Institute of Ethics	“Etik Kararlar Verme” gibi açıklamaları ve linkleri içeren etikle ilgili geniş kaynaklar.	www.josephsoninstitute.org www.josephsoninstitute.org/MED/MED-intro+toc.htm
Çeşitli kaynaklar	Farklı Zamanlarda	Public Broadcasting Service	Çeşitli makaleler, audio ve video klipler son zamanlardaki şirket skandallarına ilişkin.	www.pbs.org/newshour/bb/business/ethics/
Web sitesi	2003	AICPA	AICPA'nın etik standartlarına ait linkleri kapsayan Profesyonel Bölümü'nün geniş kaynakları.	www.aicpa.org/members/div/ethics/index.htm
Web sitesi	2003	AICPA	Muhasebeciler ve denetimcilerle ilgili olarak etik konulara eğilen olaylar, video ve daha fazlası.	www.aicpa.org/antifraud/homepage.htm www.aicpa.org/antifraud/educators_students/homepage.htm

Kaynak:<http://accounting.rutgers.edu/raw/aaa/audit/Pubs/Audrep/03fall/List%20of%20Ethics-Related%20Resources%20Sept%202003.doc>, s.2

Dünyada yaşanan son olaylar muhasebe uygulamalarındaki etik davranışın önemini ve bu nedenle de muhasebe eğitiminde etiğe yer verilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Bununla birlikte sınıflarda etiğe gereken ilgi gösterilmemektedir. Pricewaterhouse Coopers (2003) tarafından yapılan bir çalışma, “etik, birçok muhasebe öğrencisinin eğitimiyle aralarında bir bağ bulunmasından çok, onun tamamlayıcı bir parçasıdır...” demektedir. May (1994), etik konusunun kapsamının genel olarak denetim derslerinde yalnızca mesleki kuralların anlatılmasıyla sınırlı kaldığını ifade etmektedir. Bugün Kuzey Amerika’da işletme ve muhasebe programları için denklik standartları, AACSB tarafından belirlenmektedir. Bu standartlar 1991’de yayımlanmıştır ve ders programı içeriğinin etik sorunları kapsamı gerektiğini de içinde barındırmaktadır.⁸⁶

Etik eğitiminin müfredatlarda yer alması ise Enron skandalının ardından AACSB’ nin baskısı ile önemli oranda başlamıştır. Bu kurum, işletme okullarında en azından bir saat etik dersi verilmesini zorunlu hale getirmiştir. Birçok organizasyon, muhasebe ders programına etiğin dahil edilmesine ilişkin benzer önerilerde bulunmaktadır. The National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Treadway Commission), her meslek ve muhasebe kurslarında etiğe yer verilmesi için çağrıda bulunmaktadır.⁸⁷ The National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Treadway Commission), bilgi ve beceri kazandırmakla birlikte öğrencilerin etik konusunda gelişimlerinin sağlanması için, etiğin işletme ders programlarıyla uyumlaştırılmasını salık vermektedir.⁸⁸ AICPA, 150 saatlik muhasebe programında etiğe yer vermektedir. AICPA’nın programı etiği, verdiği genel eğitimin bir parçası olarak; iş etiğini ise iş eğitiminin bir parçası olarak almaktadır.⁸⁹

Cohen ve Pant (1989) muhasebecilerin, hizmet ettikleri organizasyonlara, mesleklerine, halka ve kendilerine karşı etik davranışla ilgili olarak en üst düzeydeki standartları yerine getirmek adına görevlerini; yeterlilik ve gizliliği, dürüstlüğü ve

⁸⁶ Sally Gunz ve John McCutcheon, (1998): “Are Academics Committed to Accounting Ethics Education?” *Journal of Business Ethics*, Vol. 17 s. 1146

⁸⁷ Kenneth M. Hildebeital ve Scott K. Jones (1991): “Initial Evidence on Impact of Integrating Ethics into Accounting Education”, *Issues in Accounting Education*, Vol.6, No. 2, s.262

⁸⁸ David S. Kerr ve L. Murphy Smith, (1995):”Importance of and Approaches to Incorporating Ethics into the Accounting Classroom”, *Journal of Business Ethics*, Vol.14, s. 987

⁸⁹ Hildebeital ve Jones: 1991: 262

tarafsızlığı gerçekleştirmek hususunda sorumlulukları olduğunu vurgulamaktadırlar. Muhasebe eğitimi konusuyla ilgili geleneksel yaklaşımlar, öğrencileri tamamıyla harekete geçirmedikleri nedeniyle eleştirilmektedir. Ulusal Hileli Finansal Raporlama Komisyonu (The National Commission on Fraudulent), hileli finansal raporlamayı engellemeye, meydana çıkarmaya, caydırmaya yardımcı olacak olan analitik, problem çözme ve yargılama becerilerini daha da pekiştirmeleri doğrultusunda muhasebe müfredatının öğrencilere yardımcı olması gerektiğini salık vermektedir. Öğrencilerin en çok zorlandıkları etik konular, rakip ve kanuni seçenekler arasında seçim yapmak zorunda olduklarında ortaya çıkanlardır.⁹⁰

Muhasebe ders programına etiğin dahil edilmesi kolay olmayabilir ancak birçokları tarafından bunun zorunlu olduğu gözlenmiştir. Smith ve Bain (1990) işletme alanında çalışan profesörlerin ve uzmanların etikle ilgili olarak iki noktada görüş birliğinde olduklarını ortaya koymaktadırlar. Bunlar, etik ile ilgili konuların işletmenin önemli hususlarından olduğu ve işletme ders programında çeşitli derslerde etikle ilgili konuların sunulması gerektiğidir. Denetim alanında çalışan profesörleri konu alan bir araştırmanın sonuçlarına göre bu kişiler, derslerinde etikle ilgili konuları sunarken çeşitli metotlar kullanmaktadırlar veya kullanmayı düşünmektedirler. Bu metotlar; kitaplar, olay problemlerinin videoteyp sunumları, eğitim kitapları ve birçok makaleyi içermektedir. Olay problemleri, birçok örgüt tarafından geliştirilmiştir. Bunların arasında iki kitap bulunmaktadır. Mintz, Steven M., *Cases in Accounting Ethics & Professionalism* (New York: McGraw-Hill Publishing Company, 1990) ve Windal, Floyd W., *Ethics and the Accountant: Text and Cases* (New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1991)⁹¹

Muhasebede etik eğitime pek çok araştırmacının sıcak bakmasına karşın pek çok üniversite Enron skandalına kadar etik konusunu müfredata dahil etmekten kaçınmışlardır. Nova Southeastern Üniversitesi'ndeki deneyimlerinden yola çıkarak Sims, "etiğin ders programındaki yeri" ile ilgili bir politika geliştirirken uygulanması gereken yedi adım belirlemiştir:

⁹⁰ James Poon Teng Fatt (1995): "Ethics and the Accountant", *Journal of Business Ethics*, Vol.14, s.997

⁹¹ Kerr ve Smith, 1995: 989

- Adım 1: Fakültenin, iş etiğinin önemli olduğu konusunda hemfikir olması;
- Adım 2: Fakültenin, üniversitede iş etiğinin öğretilmesinin gerekli olduğu konusunda hemfikir olması;
- Adım 3: Fakültenin, iş etiği eğitimini verecek olanların fakültedeki kişilerden oluşacağı konusunda hemfikir olması;
- Adım 4: Fakültenin, iş etiğine derslerinde nasıl yer verileceği ile ilgili olarak katılımı ve paylaşımı;
- Adım 5: Gönüllülerden, derslerinde iş etiğinin öğretilmesi konusunun şekillendirilmesinin istenmesi,
- Adım 6: Ders programı dahilinde Etiğin Yeri Politikası Bildirisi'nin yazılması
- Adım 7: Fakültenin desteğinin sağlanması.⁹²

1982'de Hoffman ve Moore tarafından 657 yüksekokul ve üniversiteyi kapsayan bir anket çalışmasına göre, ancak 317'sinin etiği ayrı bir derste öğrettiklerini, 48'inin böyle bir ders için planları olduğunu ve 144'ünün ise bunu düşündüklerini ortaya koymuştur. Ayrıca Hoffman ve Moore, iş etiği derslerinin büyük çoğunluğunun 1973'ten sonra geliştirildiğini ifade etmektedir. Wyer (1987), muhasebe ve denetim kitaplarında etik ve hileli rapor sunma konularının hangi ölçüde yer aldığını araştırmışlardır. Bu konulara, ders kitaplarında çok az yer verildiği gözlenmiştir. Ayrıca Wyer tarafından yapılan çalışma muhasebe profesörlerinin etik konusuyla ilgili olarak ders materyallerini geliştirmek üzere dikkate değer bir zaman ayırmadıkları sürece, muhasebe derslerinde etik konusuna çok fazla yer verilemeyeceğini ifade etmektedir.⁹³

Bampton ve Cowton (2002) tarafından, Britanya Adaları'nda, yönetim muhasebesi alanında çalışan 198 öğretim görevlisine, etiğe derslerinde ne kadar yer verdiklerine dair bir anket yapılmıştır. Buna göre, çoğu öğretim görevlisi yönetim muhasebesini anlatırken etik konulara değinmemektedir. Birçok öğretim görevlisi, - etiği, derslerine dahil etmeseler de – etiğin, yönetim muhasebesinde önemli bir yer teşkil ettiğini ifade etmektedir. Dolaylı yoldan, etikle ilgili konulara değinen öğretim görevlileri muhtemelen bu konularla ilgili olan kavramsal araçları öğrencilerine

⁹² Bampton ve Cowton, 2002: 281

⁹³ Jeffrey R. Cohen ve Laurie W. Pant (1989): "Accounting Educators' Perceptions of Ethics in the Curriculum", *Issues in Accounting Educators*, Vol. 4, No. 1

sağlamamaktadırlar. Onlara yol gösterecek az sayıda ders kitabı olduğu bilinmekle beraber, genel olarak etikten bahseden öğretim görevlilerinin etiğe olan ilgilerini zikretmeleri şaşırtıcı değildir.⁹⁴

Thorne (1999), Kanada’da 214 muhasebe öğrencisinin, demografik değişkenlerle ahlaki gelişimleri arasındaki ilişkiyi belirlediği ve Amerikalı muhasebe öğrencilerinin ahlaki gelişimlerinin karşılaştırıldığı çalışmasında, anadili İngilizce olan ve olmayan Kanadalı muhasebe öğrencileri arasında ahlaki gelişim düzeyi açısından önemli bir farklılık olabileceğini belirtmiştir. Amerikalı öğrencilerde olduğu gibi, Kanadalı kız öğrencilerin erkek öğrencilere nazaran ahlaki gelişimin üst düzeyinde olduğu belirtilmiştir. Yaş ve denetim tecrübesi açısından önemli bir benzerlik bulunamamıştır.⁹⁵

Loeb ve Bedingfield (1972) tarafından yapılan bir araştırma, üniversitelerin etik kuralların öğretilmesi ile ilgili olarak üstlendikleri rollerin saptanması; hangi derslerde ve ne şekilde muhasebe etiği eğitiminin verildiğinin incelenmesi konularını kapsamaktaydı. Bu amaçla, üniversite programlarında AACSB akreditasyonunu sağlamış üniversitelerin bölüm başkanlarına anket gönderilmiştir. Çalışmaları, denetim dersi dışında etik konusuna çok az yer verildiğini ve cevaplayanların büyük bölümünün denetim derslerinde bile etik konusuna en fazla üç saat yer verdiklerini ortaya çıkarmıştır.⁹⁶

Karness ve Sterner (1998), Cohen ve Pant (1989) ile Armstrong ve Mintz (1989) her biri muhasebe derslerinde mesleki etik konusuna ne kadar yer verildiğine ilişkin araştırmalar yapmışlardır. Bu araştırmaların sonuçları göstermektedir ki; ABD’de muhasebe etiğine yeterince önem verilmemektedir.⁹⁷

⁹⁴ Bampton ve Cowton, 2002: 283–292

⁹⁵ Linda Thorne, (1999): “An Analyses of the Association of Demographic Variables with the Cognitive Moral Development of Canadian Accounting Students: An Examination of the Applicability of American-Based Findings to the Canadian Context”, *Journal of Accounting Education*, Vol. 1,7 s. 157–174

⁹⁶ Stephen Loeb ve James P. Bedingfield (1972): “Teaching Accounting Ethics”, *Accounting Review*, Vol. 47 No. 1 811–812

⁹⁷ Mary Beth Armstrong, (1993), “Ethics and Professionalism in Accounting Education: A Sample Course”, *Journal of Accounting Education*, Vol.11 s. 78

Etik davranış ve eğitimi; modern toplum, iş dünyası ve muhasebe mesleği açısından oldukça önemlidir. Muhasebecilerin neden olduğu kusurlar meydana geldiğinde, mesleğin güvenilirliği tehlikeye girmektedir. Muhasebe öğrencilerinin etikle ilgili konuları keşfetmeleri, denetim dersindeki mesleğe ait etik kodlarıyla sınırlı kalmaktadır.⁹⁸ Langenderfer ve Rockness (1989); Rest (1988); George (1987); Sims ve Sims'in yaptıkları birçok araştırma bulguları, işletme okullarında etik eğitime ihtiyaç olduğunu; ahlaki davranışın, etik kavramları ve ikilemleri baştan sona tanımakla geliştirilebileceğini ve etik sorunların farkına varılmasıyla güçlendirilebileceğini ileri sürmektedir. Her şeyin ötesinde muhasebe öğrencilerine etik eğitimi verilmesinin amacı, onları etik olmaya ikna etmek değil; ancak muhasebe uygulamaları sırasında karşılaşılabilecekleri etik sorunlar hakkında onları haberdar etmek, analitik kabiliyetlerini geliştirmeleri ve ahlaki bir görev duygusu geliştirmelerini sağlamak olmalıdır.⁹⁹

⁹⁸ Kerr ve Smith, 1995: 987

⁹⁹ Alam, 1999:262

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4.MUHASEBE ETİĞİ EĞİTİMİNDE ULUSLARARASI KURULUŞLAR VE STANDARTLAR

İş dünyasında son yıllarda yaşanan birçok olay, akademisyenlerin muhasebe müfredatında etik konusunun alanının genişletilmesi gereğini yeniden dikkate almalarına neden olmuştur. Bu olayların sonucunda, muhasebecilerin akademik yönden eğitimleriyle ilgilenen pek çok muhasebe organizasyonları, muhasebe müfredatında etik konusunu güçlendirmeye yönelik birtakım girişimlerde bulunmuştur. Muhasebe Okulları Federasyonu'nun (Federation of Schools of Accountancy) 1988'deki yıllık fakülte konsorsiyumunun konusu, "Etiği ve Uzmanlığı Muhasebe Müfredatına Almak" idi. AAA'nın Muhasebe Eğitiminin Gelecekteki Yapısı, Kapsamı ve alanı üzerine çalışan Komitesi, eğitim sürecine etik konuların dahil edilmesinin gerekliliğine dikkat çekmiştir (1986). AAA, ayrıca Etik ve Uzmanlaşma konulu konferanslara destek olmuştur. Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü'nün Eğitim Komitesi, yönetim muhasebecilerinin karşılaştıkları basit etik ikilemlere muhasebe öğrencilerini aşına kılmak ve bu tür ikilemlerle başa çıkma konusunda öğrencilerin yeteneklerini geliştirmek adına bir dizi beş dakikalık video filmi hazırlamıştır.¹⁰⁰

Son bir gelişme ise IES'de yaşanmaktadır. IES 4 iki konu üzerine eğilmektedir; kamu çıkarı ve değişen çevre. Bu, Ocak 2006 itibariyle 160 üyenin uyması beklenen yetkili bir standarttır. IES 4, uzmanlık öncesi programların etik eğitimini en az düzeyde kapsadığını ifade etmektedir. Bunlar:

- Etiğin tabiatı,
- Temel prensiplere (tarafsızlık, dürüstlük) uyum,
- Bağımsızlık ve şüphencilik,
- Sosyal sorumluluk,
- Etik ve hukuk arasındaki ilişki,
- Mesleki davranış,
- İdare,

¹⁰⁰ Frances McNair ve Edward E. Milam: (1993) "Ethics in Accounting Education: What is Really Being Done", *Journal of Business Ethics*, Vol. 12, No. 10, pg. 797

- Çıkar çatışması ve
- Etik ikilemlerin çözümüdür.¹⁰¹

4.1. Uluslararası Kuruluşlar

4.1.1. AAA

Amerikan Üniversite Muhasebe Eğitimcileri Derneği (American Association of University Instructors in Accounting) adıyla 1916'da kurulan Amerika Muhasebe Birliği, şimdiki ismini 1936'da almıştır. AAA, muhasebe eğitimi araştırmaları ve uygulamalarında dünya çapında seçkinliğini tesis etmiştir. Birlik, muhasebe eğitimine ve araştırmalarına ilgi duyan kişilerden oluşan gönüllü bir kuruluştur. Birliğin amaçları:¹⁰²

1. Muhasebe alanında yapılan araştırmaları cesaretlendirmek, desteklemek ve bu araştırmalar adına adımlar atmak; araştırma sonuçlarını yayımlamak veya yayımlanmasında yardımcı olmak.
2. Muhasebe eğitimini ileri bir düzeye taşımak ve kalifiye bireyleri muhasebe eğitimi verme konusunda cesaretlendirmek.
3. Muhasebe kavramlarının ve standartlarının geliştirilmesi ve uygulanması konusunda ileriye adımlar atmak.
4. İç yönetim amaçlarına hizmet etmek üzere muhasebenin kullanılması ve geliştirilmesi için adımlar atmak.
5. Kalifiye öğrenciler ve özellikle kamuoyu içinde muhasebe bilgisinin yaygınlaştırılması için adımlar atmak.

AAA'nın görevi, muhasebe bilgi ve becerisinin yaratılmasında, yaygınlaştırılmasında ve uygulanmasında dünya çapında kusursuzluğu inşa etmektir. AAA'nın Profesyonellik ve Etik Komitesi, başından bu yana kurs materyallerini ve eğitimcilerinin becerilerini ve bilgilerini geliştirerek muhasebede etiğin amacını ileri

¹⁰¹ <http://www.nia.com.au/publications/pdf/A00015898.pdf>

¹⁰² <http://aaahq.org/about/mission.htm>

götürmeyi istemektedir. Etik Araştırma Sempozyumu ile muhasebe etiği alanında akademik çalışmaları teşvik etmiştir.¹⁰³

1964'teki makalesinde Grimstad, muhasebe etiği eğitiminde kullanılabilir uygun materyallerin yokluğundan söz etmekteydi. Komite, bu tür materyallerin yokluğuna işaret ederek hem muhasebe hem de etik boyutları olan olayların derlenmesi görevini üstlenmiştir. Birçok forumda, akademisyen ve akademisyen olmayan muhasebecilerden bu amaç için gerçek olayları sunmalarını istemiştir. Bu süreç, 1990 yazında Profesör William W. May (School of Religion of the University of Southern California) önderliğinde *The Accounting Curriculum: Cases & Readings* adı altında AAA tarafından yayımlanmasıyla sonuçlanmıştır. 1990'da basıldığında bu kitapta 13 olay, bu olaylara ilişkin eğitici materyaller ve 2 okuma parçası bulunmaktaydı. Bu 13 olay şunlardır:¹⁰⁴

- Diğer Bir İsimle Varlık (Finansal)
- Special Electronics Şirketi (Finansal)
- Hangi Sorumluluğa Öncelik Verilmelidir? (Orta Seviyede)
- Kaybolan Teminat Gideri (Orta Seviyede)
- İlegal Ödeme veya Rüşvet Verilmesi (İleri Seviyede)
- İçerden Yapılan Hırsızlık (Mali ya da İdari)
- Ayni Olarak (Denetim)
- Smoke and Mirrors (Denetim)
- Yarı Dolu Yarı Boş (Denetim)
- Vergi Hatası (Vergi)
- Bir Muhasebe Profesörünün Yaşadığı İkilem (Akademik Etik)
- İlk Basım (Akademik Etik)
- Bedlington Federal Tasarruf (Maliyet ve İdari)

Deloitte & Touch tarafından "*A Question of Ethics*", KPMG'den Peat Marwick tarafından "*It Ain't Over Til the Fat Man Signs*", AAA tarafından "*Ethics in*

¹⁰³ <http://aaahq.org/about/mission.htm>

¹⁰⁴ Loeb ve Rockness, 1992:488

Accounting” ve Arthur Andersen & Co. tarafından “*Cases on Business Ethics*” i kapsayan, profesyonelce hazırlanan ve etik sorunlarla uğraşan pek çok videoteyp sunumlar, sınıfta kullanılması için mevcut bulunmaktadır. Bu videoteyp sunumlar öğrencilerin çalışma hayatında rastlayabilecekleri etik açmazları açıklamaktadır ve bu tür durumlarla başa çıkma konusunda rehberlik etmektedir. Eğitim kitapları, eğlenceli ve anlaşılabilir bir formatta, karmaşık teknik kavramları sunarak muhasebe eğitimine tek bir yaklaşım sunmaktadır. Muhasebe eğitimcileri tarafından kullanılmak üzere mevcut olan en yeni eğitim aracı “senaryo” yaklaşımıdır. Senaryo, yalnızca bilgi vermekten çok, bunun yanında faaliyeti de göstermektedir. Etik ile ilgili olan makalelerin çoğu mesleki muhasebe dergilerinde bulunabilir. Etik ve muhasebeyle ilgili birçok olay, *Wall Street Journal* ve diğer gazetelerden edinilebilir.¹⁰⁵

4.1.2. IFAC

IFAC, muhasebecilik mesleğinde faaliyet gösteren dünya çapında bir organizasyondur. Dünyadaki muhasebeciler tarafından yüksek kalitedeki uygulamaları cesaretlendirerek, kamuoyu çıkarını korumak üzere 119 ülkede 163 üye organizasyonu bulunmaktadır. IFAC üyeleri özel sektörde, kamu, sanayi, devlet sektöründe ve akademi çevresinde çalışan 2,5 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir. IFAC’ın temel amacı; kamu çıkarlarına hizmet etmek, dünya genelinde muhasebe mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmaktır.¹⁰⁶ IFAC, uluslararası mesleğin birincil sözcüsüdür ve geniş bir yelpazede kamu çıkarları sorunları hakkında söz söyleme sahibidir. Bu güce, uluslararası muhasebe mesleği üzerinde çıkarları olan ya da dayanan birtakım örgütlerle kurulan ilişkilerle ulaşılmıştır.¹⁰⁷

Temmuz 1990’da IFAC profesyonel muhasebeciler için etik rehberi yayımladı. Bunun temel amacı, muhasebe mesleğinin amaçlarını, profesyonelliğin üst standartlarını için çalışmak, mesleği icra etmede yüksek bir düzeyi yakalamak ve halkın çıkarlarına uygun davranmaya yöneltmektir.¹⁰⁸

¹⁰⁵ Kerr ve Smith, 1995: 989–991

¹⁰⁶ www.ifac.org/About

¹⁰⁷ www.turmob.org.tr/uluslararasi/IFAC.doc

¹⁰⁸ Rocco R. Vanasco, (1994): “The IIA Code of Ethics: An International Perspective”, *Managerial Auditing*, Vol. 9 No.1 s 12

IFAC, yine 2002 yılında etik eğitimi verilirken dikkat edilmesi gereken hususlarla ilgili olarak bir rehber yayımlamıştır. Buna göre öğrenciler, mesleğin ve eğitimcilerin verdiği önem kadar eğitimci ve denetçiler tarafından etiğe verilen ağırlığı algılayıp değerlendireceklerdir. Gelecekteki profesyonel muhasebeciler açısından önem taşıdığından, mesleki etik konusuna ayrı bir konu olarak bakılması gerekir. Etiği öğretecek her programın yaklaşımı, kendi ilgi ve amaçlarını yansıtırken ilk andaki kapsamın şu şekilde olabileceği öne sürülmektedir:¹⁰⁹

- Etiğin tabiatı, felsefi ve mesleki yaklaşım arasındaki fark,
- Dürüstlük, görev, bağımsızlık, kamu beklentileri,
- Etik ve hukuk,
- Etik olmayan davranışın birey, meslek ve toplum açısından sonuçları,
- İşletmedeki etik,
- Etik ve muhasebeci, etik ikilemler ve çözümleri.

Bundan sonra bütün profesyonel muhasebecilerin karşılaşabileceği bazı etik konulara değinilebilir. Etik konusunun tanıtılmasında, öğrencinin ilgili etik kurallarını çalışmaya ve eleştirel bir açıdan değerlendirmeye yönlendirilmesi gerekir. Profesyonel muhasebecilerin içinde bulunacakları güvenli ve dürüst bir yapı kazandırmak için, bu alandaki meslek bildirimlerini görmeleri için, öğrencilerin isteklendirilmesi gerekir. Öğrenciler, diğer mesleklerin etik konusundaki bildirimlerini incelemeye ve bunların ışığında muhasebe mesleğiyle ilgili alternatif yaklaşımları tartışmaya ve incelemeye teşvik edilmelidir. Katılımcı bir yaklaşımın kullanılması, muhasebe öğrencilerine mesleki eğitimin tanıtılması açısından daha faydalı olabilir. Bu da; çok yönlü örnek olaylar, rol oynama, seçilen parçaların okunması, videoteypler, etik ikilemlerin yaşandığı gerçek ve iş yaşamından durumlar, iş yaşamı konusunda deneyimli konuşmacıların vereceği seminerler gibi imkânlar kullanılabilir. Böylesine bir katılım çalışması, öğrencilerin etik uygulamalar ve bireyler ve şirketler arasındaki muhtemel çatışmaların farkına varmalarına yol açacaktır.¹¹⁰

¹⁰⁹ Professional Ethics for Accountants: The Educational Challenge and Practical Application, IFAC November 2002, www.ifac.org, s.3

¹¹⁰ Professional Ethics for Accountants: The Educational Challenge and Practical Application, IFAC November 2002, www.ifac.org, s.3

4.1.3. AACSB

AACSB, bütün işletme öğrencilerine etik eğitimini vermek adına desteğini artırmaya devam etmektedir. AACSB, uzun yıllardan beri etiğin işletme ders programına dahil edilmesi konusunda ısrar etmiş olsa da, mezun olanları yönetimdeki kariyerlerine hazırlama rolünü güçlendirmek adına pek çok yol arayarak son zamanlardaki şirket usulsüzlüklerine karşılık vermiştir.¹¹¹ AACSB'nin amaçları:

- İşletme okullarında etik eğitimini yaygınlaştırmak,
- Eğitimcilere işletme etiği eğitimi alanındaki amaçlarına ulaşmalarında yardımcı olmak,
- İşletme etiğinin öğrenilmesi ve bu alanda araştırma yapılması konusunda disiplinler arası ve çok kültürlü işbirliğini kolaylaştırmak.¹¹²

AACSB, etik davranışın muhasebe eğitimine kaliteyi kazandırmak açısından esas teşkil ettiğine inanmaktadır. Akademik birimler, mesleki ve özel hayatlarında yöneticiler, fakülte ve öğrenciler açısından doğru davranışın önemine işaret etmek amacıyla “davranış kuralları”nı oluşturmaları için teşvik edilmektedirler. Akademik birimler ayrıca, uygunsuz davranışı önlemek için disiplin sistemi gibi prosedürler ve derece kuralları aracılığıyla etik davranışa teşvik edebilirler.¹¹³

Etiğin ayrı bir derste mi yoksa bir dersin içinde mi verilmesi gerektiğine ilişkin bir karar verilmesi gerekmektedir. Woo'nun 2003'te AACSB ile akredite olmuş işletme okullarının dekanlarına yönelik olarak yaptığı bir çalışma, bu okulların neredeyse %90'ının etiği ayrı bir derste anlatılmasındansa, başka bir ders içinde anlatılmasını uygun gördüklerini göstermektedir. Armstrong (1993) etik üzerine genel bir derste, çeşitli muhasebe derslerinde yer verilen örnek olayların bunu izlediği ve etik ve profesyonellik üzerine bir dersle bunu sonuçlandıran “sandviç” yaklaşımını savunmaktadır. McNair ve Milam (1993), muhasebe fakültesinin etiğin, ders verilmesi

¹¹¹ http://www.aacsb.edu/resource_centers/EthicsEdu/overview-expectations.asp

¹¹² http://www.aacsb.edu/resource_centers/EthicsEdu/about.asp

¹¹³ <http://www.aacsb.edu/accreditation/accounting/ACCOUNTING-STANDARDS-APRIL-22-2005.pdf>

yoluyla değil de olay incelemesi yöntemi ve tartışma yoluyla daha iyi öğretilebileceğini düşündükleri sonucuna varmaktadırlar.¹¹⁴

4.1.4. AICPA

Muhasebe etiği sıklıkla denetim/sigorta kurslarında öğretilmektedir. Ancak tartışmalı olarak AICPA Mesleki Davranış Kuralları kapsamında sınırlıdır. Eğitim Komitesi muhasebe mesleği açısından bu çok önemli olan derin konuya yaklaşımlarını zenginleştirmek isteyen bölüm üyelerine yararlı olabilecek etikle ilgili kaynakları derlemektedir. Bu materyaller video, web siteleri, çeşitli linkler ve seçilmiş konuşmalarla birlikte elektronik yollardan elde edilebilecek kaynakları içermektedir.¹¹⁵

IFAC bünyesindeki Mesleki Etik İdare Komitesi, AAA'nın 1906'da üyelerinin bağlı olacağı etik standartları oluşturmak üzere kurulan Etik Komitesinin mirasçısıdır. Mesleki Etik İdare Komitesi, AICPA Mesleki Davranış Kurallarını açıklama ve icra etme sorumluluğunu taşıyan AICPA'nın bir üst teknik komitesidir. AICPA, kanunlar gereğince Komite'nin, üyelerle ilgili olan potansiyel disiplin olaylarını araştırmak; kanunlarca ya da kuralların ihlali yüzünden kanıtlar bulunduğu ortak mahkeme kurulundan önce davaya çıkmak ve kuralları açıklamak ve bundan başka değişiklikler (düzeltmeler) önermek gibi görevleri vardır.¹¹⁶

4.1.5. IAAER

Diğer önemli bir kuruluş olan IAAER ise, dünya çapında muhasebe eğitimi ve araştırmalarında kusursuzluğu yakalamayı taahhüt etmektedir. Muhasebe alanında çalışan akademisyenlerin muhasebe eğitimi, araştırması ve uygulamasında benimsenen genel standartları geliştirmek ve bu standartları yakalama konusundaki katkılarını arttırmayı amaçlamaktadır. IAAER, muhasebe eğitimcilerinin muhasebe eğitiminde, akademik araştırma yapma konusunda ve muhasebe mesleğinde üstlenmeleri gereken

¹¹⁴ Thomas, 2004: 28

¹¹⁵ [http://accounting.rutgers.edu/raw/aaa/audit/Pubs/Audrep/03fall/List%20of%20Ethics-Related %20Resources%20Sept%202003.doc](http://accounting.rutgers.edu/raw/aaa/audit/Pubs/Audrep/03fall/List%20of%20Ethics-Related%20Resources%20Sept%202003.doc)

¹¹⁶ www.ifac.org/About

sorumlulukları belirtmektedir. Muhasebe eğitiminde iş etiğinin ders içine yayılması gerektiğini belirtmektedir.¹¹⁷

4.2. Uluslararası Standartlar

4.2.1. Mesleki Etik Kuralları

Casler (1964), mesleki etik ve davranış standartlarının gelişimi ve bu standartlara olan bağlılığın bütün mesleklerde yaygın olduğunu belirtmektedir. Standartlar, meslekten mesleğe hem kapsam hem de ayrıntılar bakımından değişiklik gösterirken, davranış kurallarına uymak, kanunun gereğini yapmaktan daha sert kıstasları barındırmaktadır.¹¹⁸ Sullivan ve diğerlerine (1985) göre mesleği icra edenlerin doğru davranışta bulunmalarına rehberlik edilerek bir mesleğe üye olmak, etik ikilemleri çözmeye yardımcı olabilir. Bu rehberlik, etik bir kuraldan, mesleki standartlardan veya mesleği icra edenlerin birbirine danışması yoluyla ortaya çıkabilir.¹¹⁹ Etik bir kural, bireylerin bunların aleyhinde olan davranışlarını hesaba katabilecekleri ve örgüt dışına taşıyabilecekleri yüksek standartlar ortaya koymaktadır.¹²⁰ Vanasco'ya göre etik standartların belirlenmesinde, ülkeler arasındaki kültürel farklılıkların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu nedenle dünya genelinde geçerli olacak etik kuralların oluşturulması güç olmakla birlikte, IIA tarafından geliştirilen etik kurallar, ülkeler açısından yol gösterici olabilir. IIA tarafından kabul edilen etik kurallar; dürüstlük, tarafsızlık, çalışkanlık, sadakat, yasal olmayan ve onur kırıcı eylemlere bulaşmama, çatışmalardan kaçınma, hediye kabul etmeme, mesleki yeterlilik, meslek standartlarına uyma, güvenilirlik, şeffaflık, uygulamada teknik yeterlilik, ahlak ve itibardır.¹²¹

O'Dwyer (2003), etik kuralların mükelleflerin ve üçüncü şahısların çıkarlarını koruma hususunda kamu ve özel alana hizmet ederek muhasebe uygulamalarının

¹¹⁷ www.iaaer.org/doc/ethics

¹¹⁸ Suzanne Pinac Ward vd. (1993): "Certified Public Accountants: Ethical Perception Skills and Attitudes on Ethics Education" *Journal of Business Ethics*, Vol. 12 No. 8 s. 602

¹¹⁹ Douglas E. Ziegenfuss ve Anusorn Singhapakdi, (1994): "Professional Values and Ethical Perceptions of Internal Auditors", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9 No.1 s. 34

¹²⁰ Vanasco, 1994:12

¹²¹ Halil Ergün ve Kudret Gül: (2005): "Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarının Algılanışı", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı.25, s. 144

sağlıklı bir şekilde yürütülmesinde yardımcı olduğunu belirtmektedir. Aynı zamanda bu kuralların bir taraftan toplumsal eşitsizlikle mücadele ediyor gibi görünürken diğer yandan meslek üyelerinin refah, statü ve güç gibi ayrıcalıklarını koruyarak eşitsizliğe yol açtığına dikkati çekmektedir.¹²² Meslek ahlakı ile ilgili geliştirilen davranış kurallarının ortak özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

- Meslek üyelerinden, yasaların öngördüğü düzeyin de üzerinde bir davranış sergilemeleri ve bu yüksek davranış düzeyini daima korumaları.
- Ahlak kuralları dürüst davranmaya yönlendirecek ve kamuoyunun gözünde önemli bir yer edinmeyi sağlayacak biçimde oluşturulmalıdır.
- Meslekler, ahlak standartlarına uygun düşmeyen davranışları yasaklamaktadır.¹²³

Temel olarak bir kural; halkı, müşterileri ve meslektaşları meslek mensuplarının mesleki açıdan yeterli, dürüst olduklarını ve mesleğin üstün standartlarını korumak ve yürürlüğe koymak amacıyla olduğu konusunda temin eden bir araçtır. Muhasebe mesleği, 1900’lü yıllardan bu yana etik standartları belli bir seviyeye kadar korumaktadır.¹²⁴ Selimoğlu’na (2001) göre muhasebe meslek etiği kuralları olan; Bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsızlık, genel standartlar, muhasebe ilkeleri ile uyum, sır saklama, şarta bağlı ücret, meslek onuruyla bağdaşmayan davranışlar, reklâm yasağı, haksız rekabet içinde olmama, meslek ücreti gibi değerlere sadece meslek mensuplarının değil, ayrıca hizmet alan kişilerin de uygun davranması gerekmektedir.¹²⁵

4.2.2. TÜRMOB ile AICPA ve IFAC’ın Meslek Etiği Kurallarının Karşılaştırılması

TÜRMOB çalışmalarını gelişmiş ülke standartlarında yapma isteğindedir. Bu bağlamda TÜRMOB, AICPA ve IFAC kurallarının karşılaştırması faydalıdır.

¹²² Ergün ve Gül, 2005: 145

¹²³ Ersin Güredin, (1997):“Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu s.118-119

¹²⁴ Ward vd. 1993: 602

¹²⁵ Habib Akdoğan, (2005): “Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi İçerisinde Yer Alan Müşteri Memnuniyeti ve Etik İlişkisi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı.14 s. 79-80

Tablo 2- TÜRMOB, AICPA ve IFAC'ın Meslek Etiğine Yönelik Kuralları

Kural	TÜRMOB	AICPA	IFAC
Bağımsızlık	Bağımsızlık, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık	Bağımsızlık ve bu ilke ile bağdaşmayan uygulamalar	Bağımsızlık
Dürüstlük, tarafsızlık ve güvenilirlik	Dürüstlük, tarafsızlık ve güvenilirlik, bağımsızlık, dürüstlükle bağdaşmayan işler ve davranışlar	Dürüstlük ve tarafsızlık, uygunsuz davranışlar	Doğruluk ve tarafsızlık, bağdaşmayan uygulamalar, bilginin sunulduğu ve vergi uygulaması
Genel standartlar, standartlara ve muhasebe ilkelerine uyum	Mesleki uzmanlık, muhasebe ilkelerine ve standartlarına uyma zorunluluğu, mesleki özen ve titizlik, denetim standartları ve öngörü yasağı	Genel standartlar, standartlara uyum muhasebe ilkeleri, özenli çalışma, mesleği icra biçimi	Mesleki yeterlilik, muhasebeci olmayanlardan yararlanılmasına ilişkin sorumluluk
Sır saklama	Sır saklama	Mükellefle ilgili bilgilerin gizliliği	Gizlilik
Sorumluluklar (mükellef, kamu ve meslektaş)	Denetimde kamu sorumluluğu, sır saklama, diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı, haksız rekabet yasağı,	Sorumluluklar, kamu yararı, mükellefle ilgili bilgilerin gizliliği	Aldığı ücreti hak etme, meslektaşlara destek, gizlilik, tanıtım ve vergi uygulaması
Etik çatışmalar		Etik çatışmaların çözümü ve sadakat çatışması	
Ücretler	Ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı	Şartlı ücret, komisyon ve başvuru ücretleri	Şarta bağlı ücretler, ücretler ve komisyonlar, müşteri hesapları
Meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetler	Bağdaşmayan işler	Bağımsızlık	Bağımsızlık, meslekle bağdaşmayan uygulamalar ve tanıtım
Reklam yasağı	Reklam ve teşvik yasağı		Tanıtım, reklam ve teşvik

Kaynak: Yavuz Çiftçi ve Birgül Çiftçi, 2003, s.89

TÜRMOB, mesleki kurallar bağlamında bu kuruluşlarla paralellik göstermekle birlikte, etik çatışmalarla ilgili olarak herhangi bir kuralı içinde barındırmamaktadır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

5.TÜRKİYE'DE MUHASEBE ETİĞİ EĞİTİMİ

5.1. Türkiye'de Muhasebe Etiği Eğitiminin İçeriği

Meslek ahlakının, ekonomik kalkınma çabalarını güdüleyici yöndeki etkileri araştırmacıların, işletmelerin ve muhasebe meslek örgütünün bu konuya önem vermelerini tetiklemiştir. Özellikle Türkiye'nin küreselleşme süreci içindeki Avrupa Birliği'ne üyelik yönündeki girişimi, gelişmiş ülkelerdeki meslek ahlakı ile ilgili yaklaşımları ve uygulamaları temel alarak bunları pratiğe taşıması zorunluluğunu gündeme getirmiştir.¹²⁶ Çalıyurt, makalesinde Türkiye'de 2000'li yıllarda serbest muhasebecilerin etik ile ilgili eğitimleri hakkında gelişmeleri şu şekilde özetlemiştir.

“Türkiye’de de son yıllarda muhasebe hileleri ortaya çıkmıştır. 12 ulusal banka, denetçiler ve yöneticiler tarafından yapılan etik olmayan muhasebe işlemleri nedeniyle hükümetin kontrolüne geçmiştir. Hükümet yaklaşık 9 milyar Amerikan Doları tutarında bir borç yükünün altına girmek zorunda kalmıştır. Maalesef Türkiye açıklanan kârlar üzerinden vergi toplama konusunda çok büyük problemlerle karşı karşıya kalmaktadır. Düzenlemeler çerçevesinde vergi bildirimleri serbest muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavirler tarafından imzalanmak zorundadır. Bu nedenle vergileri toplama konusunda muhasebecilerin sorumluluklarından bahsetmek mümkündür. Muhasebe etiği Türkiye ekonomisi için çok fazla önem arz etmektedir. Muhasebe etiğine uygun olmayan davranışlar, son karar mercii olan Muhasebeciler Birliği Disiplin Kurulu tarafından incelenmektedir. Meslek mensupları mesleklerini icra ederlerken etik davranmak zorundadırlar. İş etiği, hem mesleğin saygınlığı hem de kanuna uygunluk açısından güven altına alınmaktadır. Daha önceden belirlenmiş birkaç etik kural olmasıyla beraber, en önemlileri 10 Ekim 2001’de açıklanmıştır. Bu kararların açıklanmasından sonra birçok şehirde Muhasebeciler Birliği tarafından 18 brifing verilmiştir. Bu toplantıların amacı, muhasebede etik olmayan davranışların önüne geçmek, etik olmayan davranışlardan muhasebecileri haberdar etmek ve etik davranmadıkları takdirde ne gibi cezalarla karşı karşıya kalacakları hakkında bilgi vermektir.”¹²⁷

¹²⁶ Seval Kardeş Selimoğlu, (1997): “Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı”, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, s. 153

¹²⁷ Çalıyurt, Kıymet (2004): “Research on Turkish Accountants’ Frauds Between 1992–2002”, Social Responsibility: An International Journal, Vol.1, No.1, s.3

Diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de muhasebede etik eğitimi araştırma açısından gelişmekte olan bir alandır. Türkiye’de birçok üniversitenin etiği ders programlarına dahil etmesine rağmen, sadece birkaç üniversite, muhasebe etiğini ders programlarına almışlardır. Bu dersin programlara dahil edilmiş olması, muhasebe öğrencilerinin bu dersi seçecekleri anlamına gelmemektedir. Ayrıca Türkiye’deki işletme okullarında ders programına ilişkin herhangi bir standardizasyon getirilmemiştir. Genel olarak öğretim elemanlarının ilgilendikleri konulara ve geleneksel derslere yer verilmektedir.¹²⁸

Çalıyurt (2002), muhasebe etiğinin ders programlarındaki yeriyle ilgili olarak Türkiye’deki devlet üniversitelerindeki 143 akademisyene yaptığı ankette, akademisyenlerin çoğunluğu derslerinde etiğe yer vermek açısından zaman bulamadıklarını belirtmişlerdir.¹²⁹

5.2.Türkiye’de Muhasebe Literatüründe Muhasebe Etiği Eğitimi

Bir ülkede yapılan literatür çalışmaları, ülke insanının konuya verdiği önemi gösterir. Bu bağlamda Türkiye’de ders programlarında yer almayan muhasebe etik eğitimi hakkında ne ölçüde literatür yaratıldığı araştırılmalıdır.

5.2.1. Muhasebe Ders Kitaplarında Etik Konusu

Güneş ve Otlı (2002), Türkiye’deki üniversitelerde okutulmakta olan muhasebe kitapları incelendiğinde muhasebe etiği konusuna yeterince yer verilmediğini ifade etmektedirler.¹³⁰ Tez çalışması ile ilgili olarak yapılan araştırmada 16 muhasebe kitabı incelenmiş, ancak muhasebe etiği ile ilgili bölümlere rastlanmamıştır.

¹²⁸ Çalıyurt, Kıymet (2002): “Accounting Ethics Education in Turkish Public Universities”, 1st International Conference on Corporate Social Responsibility Conferece, London Metropolitan University, September 7–9, İngiltere, s.8

¹²⁹ Çalıyurt, 2002: 18-19

¹³⁰ Susmuş ve Arzova, 2003: 130

Tablo 3. Muhasebe Ders Kitaplarında Etik Konusu

Kitabın Adı	Yazarı	Bası m Yılı	Yayınevi	Etik Konusu
Muhasebe Denetimi	Prof. Dr. Hasan GÜRBÜZ	1990	Bilim Teknik Yayınevi	Yok
Muhasebe Prensipleri ve Uygulamaları	Prof. Dr. Kenan ERKURAL	1996	Der Yayınları	Yok
Genel Muhasebe	Prof. Dr. Erhan KOTAR	1996	Ekin Yayınları	Yok
Genel Muhasebe	Yrd. Doç. Dr. Şeref KAVAK	1997	Kayıkcı Matbaacılık	Yok
Muhasebe Denetimi	Doç. Dr. Nejat BOZKURT	1998	Alfa Yayınları	Yok
Yönetim Muhasebesi	Fatih Kemal EBİÇLİOĞLU, Abdülkadir KAHRAMAN	2000	Türmob Yayınları	Yok
Genel Muhasebe	Prof. Dr. Özgül CEMALCILAR, Doç. Dr. Nurten ERDOĞAN	2000	Beta Yayınları	Yok
Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları	Nihat KÜÇÜKSAVAŞ	2001	Beta Yayınları	Yok
Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları	Prof. Dr. Yüksel Koç YALKIN	2001	Turhan Kitabevi	Yok
Genel Muhasebe	Prof. Dr. Ümit ATAMAN	2001	Türkmen Kitabevi	Yok
Genel Muhasebe Uygulamaları	Yrd. Doç. Dr. Ali ILDIR	2002	Alfa Yayınları	Yok
Genel Muhasebe Temelleri ve İlkeleri	Prof. Dr. Erhan KOTAR, Dr. Şükrü DOKUR	2002	Alfa Yayınları	Yok
Genel Muhasebe	Prof. Dr. Ümit GÜCENME	2002	Marmara Yayınları	Yok
Genel Muhasebe	Prof. Dr. İbrahim LAZOL	2003	Ekin Yayınları	Yok
Genel Muhasebe	Prof. Dr. Remzi ÖRTEN	2003	Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları	Yok
Genel Muhasebe	Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL	2003	Gazi Yayınları	Yok

5.2.2. Muhasebe Etiği Eğitimi İle İlgili Diğer Yayınlar ve Çalışmalar

Türkiye’de son yıllarda etik eğitimi ile ilgili araştırmaların hız kazandığını görmekteyiz. Özellikle Türklere dönük yapılan çalışmaların yabancılar ile karşılaştırılması, Türkiye’de meslek etiğine bakışın uluslararası platformda değerlendirilmesini sağlamıştır.

Şınga ve Atay (2002), Bilkent Üniversitesi’nde Yönetim Muhasebesi dersini alan 117 öğrenciye hem iş yaşamı hem de muhasebe konularıyla ilgili etik ikilemlere dayalı senaryolar çerçevesinde, etik duyarlılık düzeyi ve ceza konularını araştırmıştır. Buna göre etik duyarlılık konusunda muhasebeyle ilgili senaryolarda herhangi bir cinsiyet farklılığı gözlenmezken, genel iş yaşamıyla ilgili senaryolarda önemli cinsiyet farklılıkları gözlenmiştir. Ceza konusunda da erkeklerin kadınlara göre daha sert cezaları uygun gördükleri tespit edilmiştir.¹³¹

Arzova ve Kidwell’in (2004) yaptığı bir çalışmada ise, son sınıftaki Türk muhasebe öğrencilerinin etik açısından davranışları, O’Leary ve Cotter’in (2000) Avustralyalı ve İrlandalı öğrencilere yaptıkları çalışmanın sonuçları ile karşılaştırılarak kültür farklılıkları ortaya konmaya çalışılmıştır. Buna göre Türk öğrencilerin, rüşveti kabul etme konusunda Avustralyalı öğrencilerle aralarında önemli bir farklılık gözlenmezken, İrlandalı öğrencilere nazaran daha az eğilimli oldukları gözlenmiştir. Avustralyalı öğrencilerin, Türk öğrencilerine nazaran sınavlarda kopya çekmeye daha meyilli oldukları; ancak bunun ortada yakalanma riski olmadığı zaman geçerli olan bir durum olduğu bulunmuştur. Türk öğrencilerin, İrlandalı öğrencilere nazaran bu durumdan yetkilileri haberdar etmeye daha meyilli olduklarını, ancak İrlandalı öğrencilerin ankette yer alan herhangi bir duruma ilişkin olarak yetkilileri haberdar etme konusunda isteksiz oldukları ortaya çıkmıştır.¹³²

Yıldız’ın (2001), Kırklareli’ndeki 96 muhasebeciye yaptığı anket çalışmasına göre, muhasebe ahlak kurallarının eğitim programlarına dahil edilmesiyle birlikte, kişinin ahlaklı bir yaşam biçimini benimseyip mesleğini icra ederken kötü niyetli

¹³¹ Can Şınga Mugan ve Dilek Önkal Atay (2003): “Contextual Effects on Ethical Sensivity and Penalty Judgments”, *Teaching Business Ethics*, Vol. 7 pgs. 350-360

¹³² Burak Arzova ve Linda Kidwell, (2004): “The Ethical Behaviours of Final Year Turkish Accountancy Students Compared with Their Australian and Irish Counterparts”, *International Journal Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol11, No.3 s. 395-396

hataları önleyeceği görüşüne muhasebecilerin %48,9'u kesinlikle katılmazken, %41,5'i katılmaktadır.¹³³

Çalıyurt (2003) 143 muhasebe akademisyenine yaptığı anket çalışmasında, akademisyenlerin sorumlu oldukları herhangi bir muhasebe dersinde inisiyatifleri doğrultusunda %55,3 oranında etik konularına değindikleri ortaya çıkmıştır.¹³⁴

Sözbilir (1999), “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar” isimli doktora tezi çalışmasında, yasaların ve geleneklerin bireyin etik davranış sergilemesi üzerine etkisini inceleyerek, işletmede etiğe duyulan gereksinim üzerinde durmuştur. Muhasebecilerin bir işletmedeki etik sorunların çözümünü gerçekleştirebilmeleri için, kendilerini bu konuda yetiştirmeleri gerektiğini ifade etmektedir.¹³⁵

5.3. Türkiye’de Muhasebe Etiği Eğitimcisinin Profili

Henüz dünyada muhasebe etiğini kimin anlatması gerektiği tam olarak belirlenmemiştir. Etik eğitimi dersinin muhasebeci mi yoksa bir felsefeci tarafından mı anlatılması gerektiği tartışılmakla beraber, muhasebe altyapısına sahip ve etik anlatımı konusunda eğitim almış akademisyenlerin bu konuyu anlatması tercih edilmelidir.

5.3.1. Günümüzde Etik Eğitimcisinin Profili

Günümüzde muhasebede etik konusunu anlatan akademisyenler, muhasebe formasyonuna sahiptirler. Yapılan çalışmaların çoğunda muhasebede etik eğitimini muhasebe akademisyenlerinin verdiği ortaya çıkmıştır. Bununla beraber gelişmiş ülkeler dahil olmak üzere muhasebede etik eğitimini kimin vermesi gerektiği üzerine

¹³³ Fehmi Yıldız, (2001): “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Önemi ve Mesleğin Saygınlığını Azaltan Etmenler”, *Trakya Üniversitesi Dergisi Sosyal Bilimler C Serisi*, Cilt 1, Sayı 2, s. 37-40

¹³⁴ Çalıyurt, Kıymet (2003): ‘Accounting Ethics Education: Is There a Difference Between Developed and Developing Countries’, 4th International Conference on Corporate Social Responsibility, Metropolitan University, September 7–9, İngiltere, s.18

¹³⁵ Naciye Sözbilir, (1999): “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar”, Doktora Tezi, s.14-23

tartışmalar devam etmektedir. Bu dersi, “muhasebeci mi, felsefeci mi, hukukçu mu yoksa etisyen mi vermelidir?” sorusunun cevabı şimdilik yoktur.

Armstrong (1987), muhasebecilerin ne etisyen ne de psikolog olduklarını söylemektedir. Ahlaki gelişimin dinamiklerini daha iyi anlamak amacıyla eğitimciler, psikoloji okullarının, bireylerin ahlaki olgunluğa ulaşırken bir dizi aşamadan geçtiği kuramını ortaya koyan bilişsel gelişim bölümlerinde yapılan güncel çalışmalardan faydalanabilirler.¹³⁶

5.3.2. İdeal Etik Eğitimcisinin Profili

Muhasebede etik eğitimi anlatılması zor bir konudur. Standart kodlarının anlatılmasının yanı sıra güncel dava konularının da açıklanması gerektiği için muhasebe yanında hukuk bilgisini de gerektirmektedir. Türkiye’de muhasebe eğitimi üzerine çalışan eğitimciler yoktur. Yine de akademisyenlerin %55,3’ü derslerinde muhasebe etiği üzerinde durmaktadırlar. Muhasebe eğitimcisi olmak; şu konular üzerinde iyi bir altyapıya sahip olmayı gerektirir:

- Muhasebe,
- Etik felsefesi
- Ağır ceza,
- Muhasebe ve mali hukuk,
- Bilişsel psikoloji.

Başka türlü, hile ve etik konularını incelemek eğitimci açısından kolay olmayacaktır.¹³⁷

5.4. Türkiye’de Muhasebe Etiği Eğitimi Etkileyen Kurum ve Kuruluşlar

Türkiye’de muhasebecileri bir çatı altında toplayan TÜRMOB, Disiplin Kurulları ile muhasebecilerin meslek etiğine uygun olarak çalışmalarını sağlamaktadır.

¹³⁶ Armstrong, M.B.: 1987, ‘Moral Development and Accounting Education’, Journal of Accounting Education 5, 27.

¹³⁷ Çalıyurt, 2003:19

Oda'nın açıkladığı etik kodların gelişmiş ülkelere göre geç kalmış olduğu kesindir. 18 Ekim 2001 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan TÜRMOB Başkanlığı tarafından açıklanan “Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı”, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin uymaları gereken mesleki ahlak kurallarını düzenlemektedir. Buna göre:¹³⁸

“Bu mecburi meslek kararının amacı, yasal gerekleri aşan ölçüde meslek mensuplarının kendilerini kontrol etmeleri amacıyla moral ilkeler sistemini, toplum, müşteriler ve diğer meslek mensuplarıyla ilişkilerde uyulması gereken ve yerine getirilmesi gereken kuralları içerir.”

Bu mecburi meslek kararlarında, meslek ahlakı ve önemi, mesleki uzmanlık, defter tutma ve finansal tabloları hazırlama, muhasebe ilkelerine ve standartlarına uyma zorunluluğu, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, mesleki özen ve titizlik, tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık kuralı, sır saklama, ücretler, denetim standartları ve muhasebe ilkeleri, öngörü yasağı, haksız rekabet yasağı, personel sağlanması, dürüst olmayan davranışlar, reklam ve teşvik yasağı, ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı, bağdaşmayan işler, diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı, denetimde kamu sorumluluğu, yürürlük ve yürütmeye ilişkin açıklamalar bulunmaktadır.¹³⁹

Türkiye’de ilk kez 1988 yılında SPK 2499 sayılı Kanununun 16. maddesi hükmüne dayanarak bir tebliğ çıkarmak suretiyle denetime ilişkin ilke ve kuralları hukuki bir düzenleme biçiminde saptamıştır (Bağımsız Denetleme Çalışması ve Raporlamasının İlke ve Kuralları). Çeşitli meslek örgütlerinin (TÜRMOB, Türkiye İç Denetim Enstitüsü vb.) mesleğe ilişkin standartlar oluşturma çabaları sürmektedir. İç denetim meslek ahlak kurallarının amaç ve kapsamında açıklandığı üzere,¹⁴⁰

¹³⁸ www.turmob.org.tr/mevzuat/rg/3568.doc

¹³⁹ www.turmob.org.tr/mevzuat/rg/3568.doc

¹⁴⁰ Özeren, B. (2000): “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları”, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, www.sayistay.gov.tr, s. 6

“Bir mesleğin ayırıcı özelliği, mesleğin hizmet verdiği kişilerin çıkarlarına yönelik sorumluluğunun meslek mensupları tarafından benimsenmesidir. Meslek ahlak kuralları, mesleğin serbestliğini ve bağımsızlığını zedeleden, herhangi bir etkiye veya baskıya maruz kalmadan, denetim faaliyetinin layığıyla yerine getirilebilmesini sağlayan değerler, prensipler ve yükümlülükler bütünüdür. Bu kurallar, doğal olarak meslekle bağdaşmayan bazı hususlardan uzak durulmasını ve bazı kısıtlayıcı veya yasaklayıcı unsurları içinde barındırmaktadır.”

Bu meslek ahlak kurallarında bağlayıcılık, davranış standartlarının temel unsurları ve davranış standartlarına ilişkin açıklamalar yapılmaktadır.¹⁴¹

3568 sayılı yasa muhasebe ve mali müşavirlik mesleğine ilişkin düzenlemeleri getirirken, yasada tanımlandığı üzere serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler tarafından yürütülecek bağımsız denetim faaliyetlerinin ilke ve standartlarını belirleyen tek bir düzenleme yapılmamıştır. SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı gibi düzenleyici kurumlar kendi yetki ve sorumluluk alanlarında faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların bağımsız denetimini üstlenecek şirketlerin kuruluş, yetkilendirme ve faaliyetleri ile uymaları gereken mesleki ve etik standartları belirleyen ayrı düzenlemeler yapmışlardır.¹⁴²

Muhasebede meslek ahlakı ile ilgili olarak ilk adımlar 3568 sayılı kanun tarafından atılmıştır ve meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmelikte meslek ahlakı ile ilgili bazı unsurlar yer almaktadır. Bu yönetmeliğin ikinci kısmını oluşturan “Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esasları” başlığı altında “Genel Mesleki Standartlar” olarak belirtilen bu standartlar, meslek ahlakı konusuyla ilgili ilk girişimler olarak ifade edilebilir. 13 Haziran 1989 ve 20149 Sayılı Resmi Gazete’de yer aldığı üzere bunlar;

- Mesleki Unvan ve Yeterlilik,
- Mesleki Eğitim ve Bilgi,
- Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık,

¹⁴¹ Özeren, 2000: 7

¹⁴² Selimoğlu, 1997: 154

- Sır Saklama,
 - Sorumluluk,
 - a. Sosyal Sorumluluk
 - b. İşletme Sahip ve Yöneticilerine Karşı
 - c. Meslektaşlara Karşı Sorumluluk
 - Bağımsızlık,
 - Haksız Rekabet,
- olarak sıralanmaktadır.¹⁴³

Sermaye piyasasında bağımsız denetim, 2499 sayılı SPK Kanunu'nun 16, 22/d ve 22/e maddelerinde ele alınmış olup, bu maddelere istinaden sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin standart, ilke ve kuralları belirleyen Seri:X, No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ", 4.3.1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.¹⁴⁴

"Söz konusu tebliğin ikinci bölümü; bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarına, yönetici ve denetçilerine ilişkin esasları belirlemekte, bu çerçevede denetçi unvanları, mesleki yeterlilik, hizmet içi eğitim ve refakat çalışması, bağımsızlık ilkesi, mesleki özen ve titizlik, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklâm yasağı, sır saklama yükümlülüğü, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet, ekip çalışmasında görev yetki ve sorumluluk dağılımı ve denetçilerin yetkileri gibi konuları ele almaktadır."

4389 sayılı Bankalar Kanunu kapsamındaki bankaların ve özel finans kurumlarının mali tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması ise, BDDK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik çerçevesinde ele alınmıştır:

"Söz konusu yönetmeliğin birinci bölümü genel hükümleri kapsarken, ikinci bölümde bağımsız denetimin tanımı ve türleri, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik,

¹⁴³ Selimoğlu, 1997: 154

¹⁴⁴ www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/tbb/Iktisat%20Kongresi%20Sunum%200504.ppt

bağımsız denetimde kalite kontrol ilkeleri, önemlilik, hata ve suiistimal, tarafların sorumlulukları gibi temel kavramlar ele alınmıştır.”¹⁴⁵

Gerek TÜRMOB gerekse SPK ve Bankalar Birliği, yayımlamış oldukları kurallar ile dürüst muhasebeci, finans yöneticisi ve çalışanların isteklerini belirtmişlerdir. Ancak bu kurumların hiçbirisi işletme okulları ile işbirliğine girerek etik eğitiminin üniversiteden başlaması gerekliliğine karşı girişimde bulunmamışlardır.

¹⁴⁵ www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/tbb/Iktisat%20Kongresi%20Sunum%200504.ppt

ALTINCI BÖLÜM

6. TÜRKİYE'DE MUHASEBE ETİĞİ EĞİTİMİ İLE İLGİLİ BİR ARAŞTIRMA

6.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, muhasebeci yetiştiren üniversitelerin işletme bölümlerinde okuyan 4.sınıf öğrencilerinin “muhasebe etiği” ve “muhasebedeki etik olaylar” ile ilgili düşüncelerini ortaya koymak, “muhasebe etiği eğitime bakış açısının” araştırılmasıdır.

6.2. Araştırma Modeli

Bu araştırma, ankete dayalı olarak yapılmıştır. Anket, üniversitelerin işletme bölümlerinde okuyan, muhasebe ve finansman alanında uzmanlaşmak isteyen son sınıf öğrencilerine uygulanmıştır. Anket, açık uçlu ve kapalı uçlu sorulardan oluşmaktadır.

6.3. Evren ve Örneklem

Araştırma, Marmara Bölgesi'ndeki iki üniversitenin (Marmara Üniversitesi ve Trakya Üniversitesi) işletme bölümünde okuyan son sınıf öğrencilerini kapsamaktadır. Marmara Bölgesi'nin seçilmesinin nedeni, bu bölgedeki üniversitelerin gelişmeye daha yatkın olmalarından ileri gelmektedir. Araştırma, muhasebe etiği ile ilgili muhasebe örgütlerinin etik ile ilgili çalışmaları ve muhasebe etiği ile ilgili mevzuatı da kapsamaktadır.

6.4. Veriler ve Toplanması

Üniversitelere gidilerek, öğrencilere anket uygulanmıştır. Anketler, muhasebe dersleri sırasında dağıtılmış ve 20 dakika süre verildikten sonra toplanmıştır. Ankete 228 öğrenci katılmıştır.

Anket formu hazırlanırken, birçok kitap ve makale gibi yayınların yanında konu ile ilgili mevzuat ve yargı kararları incelenmiştir.

6.5. Verilerin Çözümü ve Yorumlanması

Türkiye’de muhasebe etiği üzerine eğitimin varolup olmadığı belirlenmesi ve işletme öğrencilerinin muhasebe etiği konusuna bakış açılarının tespit edilmesine yönelik olarak yapılan çalışmada, ankete dayalı olarak elde edilen veriler SPSS programına girilerek, elde edilmiştir.

6.6. Bulgular ve Yorum

Ankete iki üniversiteden toplam 228 öğrenci katılmıştır. Elde edilen bulgulara göre:

Tablo 1. Ankete Katılanların Yaşlarına Göre Dağılım

Yıl	Frekans	Yüzde (%)
1978	1	,4
1979	2	,9
1980	18	7,9
1981	38	16,7
1982	77	33,8
1983	79	34,6
1984	8	3,5
Toplam	223	97,8
Cevap Vermeyenler	5	2,2
Toplam	228	100,0

Ankete katılan öğrencilerin %33,8’i 23, %34,6’sı 24 yaşındadır. 5 kişi bu soruya yanıt vermemiştir.

Tablo 2. Ankete Katılanların Doğum Yerlerine Göre Dağılımı

Bölgeler	Frekans	Yüzde (%)
Marmara	139	61,0
Ege	8	3,5
Karadeniz	13	5,7
İç Anadolu	13	5,7
Doğu Anadolu	8	3,5
G.Doğu Anadolu	8	3,5
Akdeniz	4	1,8
Diğer	22	9,6
Toplam	215	94,3
Cevap Vermeyenler	13	5,7
Toplam	228	100,0

Ankete katılan öğrencilerin %61'inin doğum yeri Marmara Bölgesi'ndedir. %9,6'sı Türkî Cumhuriyetlerden gelmektedir.

Tablo 3. Ankete Katılanların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)
Bayan	110	48,2
Erkek	116	50,9
Toplam	226	99,1
Cevap Vermeyenler	2	,9
Toplam	228	100,0

Ankete katılan öğrencilerin %48,2'si bayan, %50,9'u erkektir.

Tablo 4. İş etiği Dersini Alanların Dağılımı

Seçenekler	Frekans	Yüzde (%)
Evet	5	2,2
Hayır	220	96,5
Toplam	225	98,7
Cevap Vermeyenler	3	1,3
Toplam	228	100,0

Ankete katılan öğrencilerin %96,5'i iş etiği dersi almamıştır. Yalnızca 5 kişi iş etiği dersi almıştır.

Tablo 5. İş etiği Dersini Kimin Verdiğine İlişkin Dağılım

Seçenekler	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)
Felsefeci	2	,9	33,3
Muhasebeci	2	,9	33,3
Asistan	1	,4	16,7
Diğer	1	,4	16,7
Toplam	6	2,6	100,0
Cevap Vermeyenler	222	97,4	
Toplam	228	100,0	

İş etiği dersini alanların %33,3'ü felsefeci tarafından verildiğini; %33,3'ü de muhasebeci tarafından verildiğini ifade etmiştir.

Tablo 6. İş Etiği Dersinde Muhasebe Konularına Yer Verilip Verilmediğine İlişkin Dağılım

Seçenekler	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)
Evet	4	1,8	28,6
Hayır	10	4,4	71,4
Toplam	14	6,1	100,0
Cevap Vermeyenler	214	93,9	
Toplam	228	100,0	

İş etiği dersi alanların %71,4'ü bu derste muhasebe konularından bahsedilmediğini ifade etmiştir.

Tablo 7. Ayrı Bir Muhasebe Etiği Dersinin Olup Olmadığına İlişkin Dağılım

Seçenekler	Frekans	Yüzde (%)
Evet	28	12,3
Hayır	175	76,8
Bilmiyorum	1	,4
Toplam	204	89,5
Cevap Vermeyenler	24	10,5
Toplam	228	100,0

Ankete katılan öğrencilerin %76,8'i dersleri arasında ayrı bir muhasebe etiği dersi olmadığını ifade etmiştir. 28 kişi ayrı bir muhasebe etiği dersi olduğunu ifade etmiştir.

Tablo 8. Muhasebe Etiği Dersini Kimin Verdiğine İlişkin Dağılım

Seçenekler	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)
Felsefeci	1	,4	3,7
Muhasebeci	25	11,0	92,6
Diğer	1	,4	3,7
Toplam	27	11,8	100,0
Cevap Vermeyenler	201	88,2	
Toplam	228	100,0	

Muhasebe etiği dersini alanların 92,6'sı bu dersin muhasebeci tarafından verildiğini ifade etmiştir.

Tablo 9. Muhasebe Etiği Dersinde Genel Olarak Ne Anlatıldığına İlişkin Dağılım

Seçenekler	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)
Etik olmanın felsefi yanı	3	1,3	11,5
Muhasebecilerle ilgili yargı kararları	5	2,2	19,2
İş etiği	4	1,8	15,4
İş etiği, yargı kararları ve felsefi yanı	1	,4	3,8
İş etiği, yargı kararları, TÜRMOB, IFAC	4	1,8	15,4
TÜRMOB, IFAC	5	2,2	19,2
İş etiği, yargı kararları	4	1,8	15,4
Toplam	26	11,4	100,0
Cevap Vermeyenler	202	88,6	
Toplam	228	100,0	

Muhasebe etiği alanların %19,2'si bu derste muhasebecilerle ilgili yargı kararlarından bahsedildiğini; %19,2'si ise TÜRMOB ve IFAC'tan söz edildiğini ifade etmiştir.

Tablo 10. Ankete Katılanların Muhasebe Etiği Dersinin Faydalı Olacağına İnanıp İnanmadıklarına İlişkin Dağılım

Seçenekler	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde (%)
Evet	27	11,8	69,2
Hayır	11	4,8	28,2
Bilmiyorum	1	,4	2,6
Toplam	39	17,1	100,0
Cevap Vermeyenler	189	82,9	
Toplam	228	100,0	

Muhasebe etiği dersini alanların %69,2' si bu dersin iş hayatında kendilerine faydalı olacağına inandıklarını belirtirken, %28,2 si bunun faydalı olmayacağını ifade etmiştir.

Tablo 11. Hangi Derste Muhasebe Etiğinden Bahsedildiğine İlişkin Dağılım

Seçenekler	Frekans	Yüzde (%)
Genel/Finansal Muhasebe	83	36,4
Muhasebe Denetimi	33	14,5
Maliyet Muhasebesi	5	2,2
Yönetim Muhasebesi	2	,9
Muhasebe Enformasyon Sistemleri	2	,9
Muhasebe ve Hukuk İlişkileri	14	6,1
Diğer	15	6,6
Genel/Finansal, Maliyet Muhasebesi	8	3,5
Genel/Finansal Muhasebe, Maliyet Muhasebesi, Muhasebe-Hukuk	3	1,3
Genel/Finansal Muhasebe, Muhasebe-Hukuk İlişkileri	21	9,2
Toplam	186	81,6
Cevap Vermeyenler	42	18,4
Toplam	228	100,0

Ankete katılan öğrencilerin %36,4'ü, genel/finansal muhasebe derslerinde muhasebe etiği konusundan bahsedildiğini ifade etmiştir. Ancak, % 14,5'i muhasebe denetimi dersinde, etik konusundan bahsedildiğini ifade etmiştir.

Tablo 12. Muhasebe Etiği Konusundan Bahseden Öğretim Elemanının Yeterli Olup Olmadığına İlişkin Dağılım

Seçenekler	Frekans	Yüzde (%)
Evet	148	64,9
Hayır	31	13,6
Bilmiyorum	1	,4
Toplam	180	78,9
Cevap Vermeyenler	48	21,1
Toplam	228	100,0

Ankete katılan öğrencilerin %64,9'u, öğretim elemanını bu konuda başarılı bulmuştur.

Tablo 13. Ankete Katılan Öğrencilerin Muhasebe Etiğini Alanların Etik Olacaklarına İnanıp İnanmadıklarına İlişkin Dağılım

Seçenekler	Frekans	Yüzde (%)
Evet	94	41,2
Hayır	116	50,9
Toplam	210	92,1
Cevap Vermeyenler	18	7,9
Toplam	228	100,0

Ankete katılan öğrencilerin %41,2'si, muhasebe etiği dersi alanların etik olacaklarına inandıklarını ifade etmiştir. %50,9'u ise aksini ifade etmiştir.

Tablo 14. Ankete Katılan Öğrencilerin İş Hayatlarında Etik Olup Olmayacaklarına İlişkin Dağılım

Seçenekler	Frekans	Yüzde (%)
Evet	202	88,6
Hayır	16	7,0
Toplam	218	95,6
Cevap Vermeyenler	10	4,4
Toplam	228	100,0

Ankete katılan öğrencilerin %88,6'sı iş hayatında etik olacaklarına inandıklarını ifade etmiştir.

Tablo 15. Ankete Katılanların İş Hayatında Etik Davranacak Olmalarının En Önemli Sebebi

Seçenekler	Frekans	Yüzde (%)
Aile terbiyesi	23	10,1
Dini gereklilik	14	6,1
Eğitim	30	13,2
Kişiliğimle ilgili	122	53,5
Diğer	2	,9
Aile terbiyesi ve kişilik	23	10,1
Aile terbiyesi, eğitim, kişilik	2	,9
Eğitim, kişilik	1	,4
Toplam	217	95,2
Cevap Vermeyenler	11	4,8
Toplam	228	100,0

Ankete katılan öğrencilerin %53,5'i etik davranacak olmalarının en önemli sebebinin kişilikleriyle ilgili olduğunu ifade etmiştir. %13,2'si ise bunda eğitimin etkili olduğunu ifade etmiştir.

Tablo 16. Ayşe'nin Doğru Davrandığına İlişkin Dağılım

Seçenekler	Frekans	Yüzde (%)
Sakinca yok	13	5,7
Cevap Vermeyenler	215	94,3
Toplam	228	100,0

Ankete katılan öğrencilerin %5,7'si Ayşe'nin davranışında herhangi bir sakınca görmemektedir.

Tablo 17. Ayşe'nin Yanlış Davrandığına İlişkin Dağılım

Seçenekler	Frekans	Yüzde (%)
Paranın kaynağı araştırılmalı	24	10,5
Para Ayşe'nin hakkı değildir	60	26,3
Etik değil	34	14,9
Müdürü ile görüşmeli	13	5,7
Önceki uygulamaları örnek almıştır	9	3,9
İleride daha fazla sorun yaşayabilir	15	6,6
Diğer	5	2,2
Toplam	160	70,2
Cevap Vermeyenler	68	29,8
Toplam	228	100,0

Ankete katılan öğrencilerin %26,3'ü, paranın Ayşe'nin hakkı olmadığını ifade etmektedir. %14,9'u davranışı etik bulmamaktadır.

Tablo 18. Ayşe'nin Etik Davranarak Olayı Nasıl Çözeceğine İlişkin Dağılım

Seçenekler	Frekans	Yüzde (%)
Yönetimi bu konuda bilgilendirmeli	77	33,8
Şirkete iade etmeli	12	5,3
Sayım fazlası olarak kayıtlara geçirilmeli	38	16,7
Tekrar kontrol etmeli	9	3,9
Diğer	7	3,1
Toplam	143	62,7
Cevap Vermeyenler	85	37,3
Toplam	228	100,0

Ankete katılanların %33,8'i, Ayşe'nin yönetimi bu konuda bilgilendirerek; %16,7'si ise sayım fazlası olarak kayıtlara geçirerek, etik davranmış olacağını ifade etmiştir.

YEDİNCİ BÖLÜM

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Etik ya da meslek ahlakı, çeşitli boyutları ile yüzyıllardan beri tartışılmaktadır. Muhasebe alanında etik davranış ile ilgili tartışmalar ise 2000’li yıllardan sonra hız kazanmıştır. Bunun nedeni, halka açık işletmelerde yaşanan önemli muhasebe skandallarındır. ‘Türkiye’de Muhasebe Etik Eğitimi’ konulu tez çalışmasının amacı, dünyada ve Türkiye’de konu ile ilgili son gelişmeleri tartışmak ve Türkiye açısından önerilerde bulunmaktır.

Muhasebe mesleğinde etik, bir disiplin olarak neyin iyi neyin kötü olduğunun belirlenmesi ile ilgili ahlaki görev ve sorumlulukları belirtir. Muhasebe sosyal bir iştir. Sonuçlarından birçok değişik çevreler etkilenir. Bunlar, devlet ekonomisi, yatırımcılar, hissedarlar, yöneticiler, çalışanlar v.s.dir. Bir işletmenin muhasebesinin tutulması ve vergisinin belirlenmesinden sorumlu olarak muhasebeci, faaliyet dönemleri sonunda tüm bu çevrelere, ülkesinin belirlediği kurallar çerçevesinde hesap vermek zorundadır.

Muhasebeci etik olmak istese de kendi kendine hareket edemez. Yaptığı tüm eylemlerin hesabını verirken, içinde bulunduğu toplumu temsil eden meslek örgütünün çizmiş olduğu çerçeveye uymak zorundadır. Bu bağlamda meslek örgütü muhasebecinin eylemlerini belirler ve etik olmasını sağlar. Aksi halde örgüt, muhasebeciyi meslekten uzaklaştırma ve men etme yetkisine de sahiptir.

Ancak yaşanan Enron, WorldCom gibi skandallar çok gelişmiş kurallara sahip örgütlerde bile sadece kurallar ile muhasebecinin eyleminin etik olmasının sağlanamayacağını göstermiştir. Muhasebeci açısından açıklanmış bir kurala uymamak giderek normal hale gelmiştir. Bu nedenle muhasebecinin etik davranış konusunda bilinçlendirilmesi gerektiği tartışılmaya başlanmış ve işletme okullarında aldığı etik eğitimin önemi ortaya çıkmıştır.

Muhasebede etik öğretilir mi? Öğretilirse bunu kim yapacaktır? Öğrencinin etik davranışı öğrendiği nasıl test edilecektir? Akademisyen, muhasebe etiğini

anlatırken hangi materyalleri kullanacaktır? İşletme okulları etik eğitiminin verilmesi için doğru yer midir? gibi pek çok soru 1930’lu yıllardan beri gelişmiş olan ülkelerde tartışılmış ve 2000’li yıllarda yaşanan skandalların ardından gelişmekte olan ülkelerde de önem kazanmıştır. Özellikle uluslararası ticaret yapan gelişmiş ülkeler IFAC aracılığı ile gelişmekte olan ülke muhasebecilerini de etik davranmaya zorlamışlardır.

Kohlberg, Rest, Bloom ve Thorne gibi araştırmacılar 1960’lardan itibaren bireyin etik olaylar karşısında davranışının gelişimini açıklayan çalışmalar yayımlamaktadırlar. Bunun gibi araştırmacıların pek çoğu etik davranışın geliştirilebileceğine inandıklarını belirtmektedir. Ancak işletme okullarında verilen etik eğitimi ile muhasebe öğrencisine ‘kesin etik davranış hareketi’ni öğretmek ne kadar geçerlidir? diye düşünmek de gereklidir. Muhasebede gri alanlar olarak belirlenen olaylarda, muhasebecinin neyin etik neyin etik olmadığı konusunda her zaman ikilemde kalacağı kesindir. Örneğin, vergi affı açıklanacağı söylentisi gibi. Muhasebecilerde ikileme yol açan bu örnekte, bazıları vergi affı beklentisiyle vergisini geciktirecek, bazıları da zamanında ödeyecektir. Bu olayda (kanuni – etik ikilemi) “etik davranış hangisidir?” sorusunun cevabı eğitim ile açıklanmayacak gri noktalardan biri olarak kalacaktır.

Yaptığımız anket çalışması da göstermektedir ki Türkiye’de işletme okullarında verilen etik eğitimi yetersizdir. Muhasebe öğrencilerinin %85,8’ i muhasebe etiği konusunda eğitim almamaktadır. Konudan en çok genel muhasebe dersinde akademisyen, inisiyatif kullanarak bahsetmektedir. Öğrenciler, muhasebe dersleri içinde verilen konunun kendilerine iş hayatında yararlı olacağına inanmaktadır.(%69,2)

Türkiye’de muhasebede etik eğitimin taraflarını şu şekilde sıralamak mümkündür. *Muhasebe akademisyenleri, öğrenciler, meslek örgütleri, işletme okulları yönetimi*. Bu taraflar hakkında etik eğitimi açısından yaşanan sorunları şu şekilde sıralayabiliriz

-Muhasebe akademisyenleri: Armstrong’un belirttiği gibi (1987), akademisyen ne etisyen ne de psikologdur. O halde etik dersini nasıl anlatacaktır? Bunun için özel bir eğitimden geçmelidir. Sadece muhasebe formasyonuna sahip akademisyenin ‘etik

olaylarla ilgili yargı kararlarını incelerken' etkin olması beklenemez. Bu durumda muhasebede etik eğitimi anlatacak akademisyenin genel etik, psikoloji, hukuk bilgisine sahip olması gerekir. Muhasebecinin, muhasebe lisans eğitiminin üzerine muhasebe etiği alanında temel ve pratik dersleri kapsayan özgün yüksek lisans ve/veya doktora eğitimine sahip olması gerekmektedir.

Muhasebe akademisyenlerinin etik eğitimi konusundaki bir diğer sorunu da bu dersi hangi kaynağı kullanarak anlatacaklarıdır. Amerika'da 1962 yılında Grimstad'ın akademisyenlere ve muhasebecilere yapmış olduğu "etik olayları toplama ve kaynak yaratma çağrısı" önemli sonuçlar vermiştir. Bunun sonucunda ortaya çıkan kitap ve sonrasında düzenli olarak yapılan etik toplantıları ve denetim firmalarının hazırladığı videoteypler, akademisyenler açısından önemli kaynak oluşturmuştur.

Türkiye açısından konuyu değerlendirdiğimizde muhasebede etik ile ilgili kaynak sayısının yetersiz olduğunu görmekteyiz. Bu konuda ilgili muhasebe profesörlerinin zaman ayırarak kaynak yaratma konusunda öncülük yapması gerektiği açıktır.

Muhasebede etik eğitimi ile akademisyenlerin karşılaştığı önemli bir sorun etik konusunun anlatımı ile ilgili olarak zaman darlığıdır. Bu sorun, hem gelişmekte hem de gelişmiş ülkelerde karşımıza çıkmaktadır. Ancak, Enron skandalının ardından AACSB'nin almış olduğu karar sonrasında, akademisyenler programlarına etik konusunu da almak zorunda kalmışlardır.

-Öğrenciler: Öğrencilerin muhasebe etiğine gelişmiş ülkelerde bile ilgisiz kaldıkları pek çok çalışmada ortaya konmuştur. Gelişmekte olan ülkelerde sınıf ortamının yetersiz olması, öğrencinin derste ilgisiz davranmasına neden olmaktadır. Gelişmiş ülkeler bu sorunu aşmak için görselliği olan imkânlarla başvurumaktadırlar. Ders esnasında videoteyplerin kullanılması, etik konusunda şirket yöneticilerinin hatta sanıkların getirilmesi sağlanmaktadır. Bunun gibi etik dersinde sadece kuranlatın anlatımı da öğrenciyi sıkılmaktadır. Dersi, güncel etik olaylarla renklendirerek tartışma ortamı yaratmak öğrencinin derse ilgisini arttıracaktır.

-Meslek Örgütleri: ABD’de AICPA, AAA, AACSB gibi muhasebe mesleğini ilgilendiren örgütler, etik eğitiminin hem işletme okullarında müfredatlarda yer alması, hem de mali müşavirlerin sürekli etik eğitimi almaları konusunda oldukça titiz davranmaktadırlar. AICPA’nın 150 saatlik muhasebe programında etiğe de yer verilmektedir. ABD’de Mali Müşavirlik sınavında uygulamalı etik soruları ile adayların etik olaylar karşısında nasıl davranacakları incelenmektedir. Mali Müşavirlik sınavları, işletme okullarının müfredatlarını önemli ölçüde etkilemektedir. Gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye’ye baktığımızda, mesleki örgütler ile işletme okulları arasında kopukluk olduğunu görmekteyiz. Etik eğitimi konusunda IFAC kararlarında imzası bulunan TÜRMOB’un, üniversitelerle etik eğitimi konusunda işbirliği bulunmamaktadır. Ayrıca TÜRMOB’un düzenlediği Mali Müşavirlik sınavları ile ilgili olarak kapsamlı etik davranış değerlendirme sınavı yapmadığı bilinmektedir. Bu bağlamda, sınava hazırlanan öğrencilerin başarılarının artırılması için TÜRMOB-üniversite işbirliği gereklidir.

-İşletme Okullarının Yönetimi: Muhasebede etik eğitimi açısından en önemli sorun, etik dersinin müfredatta yer almamasıdır. YÖK’ün işletme okullarının müfredatları üzerinde etkili olmaması, Türkiye’nin gelişmemiş bölgelerinde muhasebe derslerinin muhasebe eğitimi almamış akademisyenler tarafından verilmesi, muhasebe akademisyenlerinin özellikle İstanbul, Ankara, İzmir gibi büyük şehirlerde toplanması, daha çok klasik muhasebe derslerine eğilim olması ve okul yönetiminin yeniliklere kapalı olması gibi pek çok konu, etik dersinin muhasebe programlarına dahil edilmesini engellemektedir. Bu konuda yapılabilecekler sınırlı olmakla beraber, en azından muhasebe derslerinde etik konuların anlatılması önemlidir. Stape ve Lim’e (2002) göre, ders programının daha fazla etik konusunu kapsamı gerektiğinin karşısında olan tartışmalar arasında, çoğu profesörün teknik içeriği anlatmak için bile yeterli zamanları olmazken, derslerine etik konusunu dahil etmekte yalnız bırakıldıklarını öne sürmektedir. Stape (2002), diğerlerinin ise Enron skandalından önce bile uygun bir düzeyde etik eğitimini derslerine dahil ettiklerini belirtmektedir.¹⁴⁶ Etik dersinin müfredata ilave edilmesi konusunda Sims’in önerisinin ilk basamağında, okul

¹⁴⁶ Christine E. Early ve Patrick T. Kelly, (2004): “A Note on Ethics Educational Interventions in an Undergraduate Auditing Course”, *Issues in Accounting Education*, Vol. 19 No. 1 s. 54

yönetiminin bu konuda hemfikir olması gerektiğini görmekteyiz. Türkiye’deki işletme okullarının henüz birinci basamakta olduğunu söylemek yanlış olmaz.

Muhasebede etik eğitimi ile ilgili dünyada yaşanan genel sorunlar yukarıda sıralanmıştır. Bu eğitim ileride muhasebe ve finans alanında çalışacak öğrencinin eğitim yolu ile ahlaki gelişiminin sağlanmasını temel almaktadır. Muhasebecinin iş hayatında teknik bilgisinin yanı sıra toplum, kişi ve çevre haklarına saygılı davranmasının öğretilmesini sağlamaktadır. Ancak bu süreç sadece üniversite eğitimi ile sınırlı kalmamalı, meslek örgütü tarafından desteklenmelidir. Gelişmiş ülkelerde denetim firmalarının da etik eğitimi konusunda üniversitelere önemli ölçüde materyal ve maddi destek sağladığı görülmektedir.

Türkiye’de muhasebede etik eğitimi gelişmiş ülkelerle karşılaştırdığımızda, meslek örgütlerinin ve toplumun konuya ilgisinin yetersiz olduğunu görmekteyiz. Grimstad’ın 1962 yılında akademisyenlere ve muhasebecilere yaptığı “etik olayların toplanarak kaynak yaratılma çağrısı”, Türkiye açısından örnek alınabilir. Ancak yine de görev muhasebe akademisyenlerine düşmektedir. Akademisyenlerin zaman ayırarak konuyu incelemeleri, makale yayımlamaları ve derslerinde etikten bahsetmeleri önemli ölçüde sorunun çözümüne destek olacaktır.

Sonuç olarak, Türkiye’deki işletme okullarındaki eğitimin, uluslararası akreditasyonlarının sağlanmamış olması, etik eğitimi açısından önemli bir eksikliklerdir. AACSB uluslararası çalışan bir kurum olarak her sene işletme okullarını denetleyerek, akredite sağlar. Haftada en az bir saatlik etik eğitimi için işletme okullarına yönerge veren AACSB’nin listesinde, Türkiye’den sadece üç üniversitenin bulunması (Koç, Bilkent ve İstanbul) düşündürücüdür. Türkiye’nin kendi şartlarına göre oluşturacağı bir akreditasyon kurumu veya AACSB ile uluslararası standartlarda çalışmak, işletme okullarının eğitim seviyesini gelişmiş ülkelerdeki işletme okullarına ulaştırmada önemli etki sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Adams Janet S.,Tashcian Armenve Shore Ted H. (1999): “Frequency, Recall and Usefulness of Undergraduate Ethics Education” , *Teaching Business Ethics*, Vol.3, 243-244

Akdoğan, Habib (2005): “Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi İçerisinde Yer Alan Müşteri Memnuniyeti ve Etik İlişkisi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı.14, 75 – 87

Alam, K. F. (1999): “Ethics and Accounting Education” , *Teaching Business Ethics*, Vol.2, 261–272.

Arslan, Mahmut (2001), *İş ve Meslek Ahlakı*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 1.Basım

Armstrong, M.B., (1987), “Moral Development and Accounting Education”, *Journal of Accounting Education* 5, 1-30

Armstrong, Mary Beth, (1993): “Ethics and Professionalism in Accounting Education: A Sample Course, *Journal of Accounting Education*, Vol. 11, 77–92

Armstrong, Mary Beth, Ketz, J. Edward and Owsen, Dwight, (2002): “Ethics Education in Accounting: Moving Toward Ethical Motivation and Ethical Behaviour”, *Journal of Accounting Education*, Vol. 21, 1–16

Arzova, Burak ve Kidwell, Linda (2004): “The Ethical Behaviours of Final Year Turkish Accountancy Students Compared with Their Australian and Irish Counterparts”, *International Journal Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol1, No.3, 385–400

Aydın, İnyet P. (2002): *Yönetmel Mesleki ve Örgütsel Etik*, Ankara: Pegem A Yayıncılık, 3.Baskı

Badiou, Alain (2004): *Etik – Kötülük Kavrayışı Üzerine Bir Deneme*, İstanbul: Metis Yayınları, Çeviren: Tuncay Birkan, 1. Basım

Bampton, Roberta ve Cowton, Christopher J. (2002): “Pioneering in Ethics Teaching: The Case of Management Accounting in Universities in British Isles”, *Teaching Business Ethics*, Vol.3, No.2, 279–295

Bay, Darlene D. ve Greenberg, Robert R., (2001): “The Relationship of the DIT and Behaviour”, *Issues in Accounting Education*, Vol. 16, Iss. 3, 1-20

Bayrak, Sabahat (2001): *İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk*, İstanbul: Beta Yayınları, 1.Baskı

Botton, Alain de (2004): *Felsefenin Tesellisi*, İstanbul: Sel Yayıncılık, Çevirmen: Banu Tellioglu Altuğ, 5. Baskı

Cohen, Jeffrey R. ve W. Pant, Laurie (1989): “Accounting Educators’ Perceptions of Ethics in the Curriculum”, *Issues in Accounting Educations*, Vol. 4, No. 1, 70 – 81

Çalıyurt, Kıymet (2002): “Accounting Ethics Education in Turkish Public Universities”, 1st International Conference on Corporate Social Responsibility Conferece, London Metropolitan University, London, September 7–9, İngiltere, 1- 28

Çalıyurt, Kıymet (2004): “Research on Turkish Accountants’ Frauds Between 1992–2002”, *Social Responsibility: An International Journal*, Vol.1, No.1, 1-25

Çalıyurt, Kıymet (2003): ‘Accounting Ethics Education: Is There a Difference Between Developed and Developing Countries’, 4st International Conference on Corporate Social Responsibility, Metropolitan University, September 7–9, 2003, İngiltere, 1- 23

Çiftçi, Yavuz ve Çiftçi, Birgül (2003): “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl.3, 79–95

Dellaportas, Steven (2002): “Moral Development in Accounting”, http://www.aaanz.org/web2002/accepted%20_papers/dellaportass.pdf, 29.05.2003, 1-37

Dittenhofer, Mort ve Senetti, John, (1995): “Ethics and the Internal Auditor Phase II: A Comparison of 1983 and 1994 Surveys”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 10 No.4,35–43

Doost, Roger K., (1999): “The Missing Links in Accounting Education”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 14 No.3, 93–114

Early, Christine E. ve Kelly, Patrick T. (2004): “A Note on Ethics Educational Interventions in an Undergraduate Auditing Course”, *Issues in Accounting Education*, Vol. 19 No. 1, 53–71

Ergün, Halil ve Gül, Kudret (2005): “Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı.25, 143–154

Farnsworth, John R. ve Kleiner, Brian H. (2003): “Trends in Ethics Education at U.S. Colleges and Universities”, *Management Research News*, Vol. 26 No. 4, 130–140

Fatt, James Poon Teng (1995): “Ethics and the Accountant”, *Journal of Business Ethics*”, Vol.14 No:12, 997–1004

Gaa, James C. ve Thorne, Linda (2004): “An Introduction to the Special Issue on Professionalism and Ethics in Accounting Education”, *Issues in Accounting Education* , Vol:19 No:1, 1 - 6

Geiger, Marshall A. ve O’Connel, Brendan T. (1999): “Accounting Student ethical Perceptions: An Analysis of Training and Gender Effects”, *Teaching Business Ethics*, Vol.2, 372-387

Gökberk, Mehmet, (1999): *Felsefe Tarihi*, Remzi Kitabevi

Gunz, Sally ve McCutcheon, John (1998): “Are Academics Committed to Accounting Ethics Education?”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 17 s. 1145 – 1154

Gül, Kudret ve Ergün, Halil (2004): “Muhasebe Mesleğinde Etik”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:4, Sayı:11, 53–77

Güredin, Ersin (1997): “Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu,115–129

Hiltebeital, Kenneth M. ve Jones, Scott K. (1991): “Initial Evidence on Impact of Integrating Ethics into Accounting Education”, *Issues in Accounting Education*, Vol.6, No. 2, 262-275

Hunt, David M. (2000): “Ahlak Kuralları ve Muhasebe Eğitime Etkileri”, Çev. Yakup Selvi, Türmob Yayınları, 151 - 180

Huss, H. Fenwick ve Patterson, Denise M. (1993): “Ethics in Accounting: Values Education without Indoctrination” *Journal of Business Ethics* Vol. 12 No. 3 s. 235–243

“Professional Ethics for Accountants: The Educational Challenge and Practical Application”, IFAC November 2002, www.ifac.org erişim: 15.04.2003

Kerr, David S. ve Smith, L.Murphy (1995): “Importance of and Approaches to Incorporating Ethics into Accounting Classroom”, *Journal of Business Ethics*, Vol.14, 987 – 995

Loeb, Stephen ve Bedingfield, James P. (1972): “Teaching Accounting Ethics” *Accounting Review*, Vol. 47 No. 1, 811- 813

Loeb, Stephen E. ve Rockness, Joanne (1992): “Accounting Ethics and Education :A Response”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 11, No. 7, 486–490

Lovell, Alan (1997): “Some Thoughts on Kohlberg’s Hierarchy of Moral Reasoning and its Relevance for Accounting Theories of Control”, *Accounting Education*, Vol. 6 No:2, 147–162

Langenderfer, Harold Q. ve Rockness, Joanne W. (1989): “Integrating Ethics into the Accounting Curriculum: Issues, Problems and Solutions”, *Issues in Accounting Education*, Vol. 4, No. 1 s.58–73

McMillan, Keith P. (2004): “Trust and the Virtues: A Solution To The Accounting Scandals”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 15, 943 – 953

McNair, Frances ve Milam, Edward E., (1993): “Ethics in Accounting Education: What is Really Being Done”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 12, No. 10, 797 – 809

McPhail, Ken (1999): “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.

Mugan, Can Şimşak ve Atay, Dilek Önkol, (2003): “Contextual Effects on Ethical Sensitivity and Penalty Judgments”, *Teaching Business Ethics*, Vol. 7 pgs. 341–363

Nouri, Hossein ve Shiarappa, Barbara, (1996): “An Empirical Examination of Senior Accounting Students’ Ethical Reaction to Grade Inflation”, *Accounting Education*, Vol.5, 16–30

Özeren, Baran (2000), “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları”, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü”, 1–65. erişim: www.sayistay.gov.tr 28.11.2004

Özkoç, Erdal, Dündar Kök, Muhsin Çelik, Seçkin Gönen, (2005): “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelerine Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl.5 Sayı.15 s. 107–124

Peurseem, Karen Van ve Julian, Aileen (2003), “Ethics Education and the Accounting Curriculum: Can Ethics be Taught?” American Accounting Association Eighth Symposium on Ethics in Accounting s. 1–26

Pieper, Annemarie (1999): *Etiğe Giriş*, İstanbul: Ayrıntı Yayınları, Çevirenler: Gönül Özen Sezer ve Veysel Atayman, 1.Baskı

Prodhan, Bimal (1998): “Delivering Ethics in Business Education” *Teaching Business Ethics*, Vol.1 No.1 s.269–281

Rezaee, Zabihollah (2004): “Restoring Public Trust in the Accounting Profession by Developing Anti-Fraud Education, Programs, and Auditing”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 1 s. 134–148

Rogers, Violette ve Smith, Ailen (2000), “Ethics, Moral Development, and Accountants-in-Training”, *Teaching Business Ethics*, Vol.5 s. 1–20

Sankaran, Siva ve Tung, Bui (2003): Ethical Attitudes Among Accounting Majors: An Empirical Study, *Journal of American Academy of Business*, s.71–77

Selimoğlu, Seval Kardeş (1997): “Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı”, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, s. 144–158

Sözbilir, Naciye, (1999): “Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar”, Doktora Tezi

Susmuş, Türker ve Burak Arzova, (2003): “Muhasebe Bilim Dalında Uzmanlaşmayı Seçen İşletme Öğrencilerinin Meslek Etiği algılamalarının İncelenmesi İki Üniversite Örneği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 2, s. 127–152

Thomas, William (2004): “An Inventory Support Materials for Teaching Ethics in the Post-Enron Era”, *Issues in Accounting Education*, Vol.19, No. 1, s. 27–52

Thorne, Linda (2001): “Refocusing Ethics Education in Accounting: An Examination of Accounting Students’ Tendency to Use Their Cognitive Moral Capability”, *Journal of Accounting Education*, Vol.19 s. 103–117

Thorne, Linda (1999): “An Analyses of the Association of Demographic Variables with the Cognitive Moral Development of Canadian Accounting Students: An Examination of the Applicability of American-Based Findings to the Canadian Context”, *Journal of Accounting Education*, Vol. 17 s. 157–174

Toraman, Cengiz ve Akcan, Ahmet (2003): “Muhasebe Denetiminde Etik Teori”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:8, s.59–76

Ural , Tülin (2003): *İşletme ve Pazarlama Etiği*, Ankara: Detay Yayıncılık,1.Baskı

Uysal, Özgür Özmen, (2003) “Muhasebe Eğitiminde Etik Araçsal Etik mi?”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:7, 31 – 43

Uysal, Özgür Özmen (2004), “Sarbanes – Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu’nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 13 s. 17–29

Vanasco, Rocco R. (1994): “The IIA Code of Ethics: An International Perspective”, *Managerial Auditing*, Vol. 9 No.1 s. 12–22

Waldmann, Erwin (2000): “Teaching Ethics in Accounting: A Discussion of Cross-Cultural Factors with a Focus on Confucian and Western Philosophy”, *Accounting Education*, Vol.9 No.1, 23–35

Waples, Elaine ve Michael K. Shaub (1991): “Establishing an Ethic of Accounting: A Response to Westra’s”, *Journal of Business Ethics*, Vol.10 No. 5, 385–393

Ward, Suzanne Pinac, Dan R. Ward, Alan B. Deck (1993), “Certified Public Accountants: Ethical Perception Skills and Attitudes on Ethics Education” *Journal of Business Ethics*, Vol. 12 No. 8, 601–610

Ward, Suzanne Pinac ve Ward, Dan R. (1996): “The Code of Professional Conduct: Instructional Impact on Accounting Students’ Ethical Perceptions and Attitudes”, *Journal of Education for Business*, Vol.17 Iss. 3, 146-164

Yıldız, Fehmi (2001): “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Önemi ve Mesleğin Saygınlığını Azaltan Etmenler”, *Trakya Üniversitesi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, 37–43

Ziegenfuss, Douglas E. and Singhapakdi, Anusorn (1994): “Professional Values and Ethical Perceptions of Internal Auditors”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9 No.1, 34–44

<http://accounting.rutgers.edu/raw/aaa/audit/Pubs/Audrep/03fall/List%20of%20Ethics-Related%20Resources%20Sept%202003.doc> erişim: 11.12.2003

www.aacsb.edu/resource_centers/EthicsEduoverview-expectations.asp erişim:8.07.2005

www.aacsb.edu/resource_centers/EthicsEdu/about.asp erişim:17.07.2005

www.aacsb.edu/accreditation/accounting/ACCOUNTING-STANDARDS-APRIL-22-2005.pdf erişim: 17.07.2005

www.aacsb.edu/resource_centers/EthicsEdu/EETF-report-6-25-04.pdf erişim:18.7.2005

www.iaaer.org/doc/ethics erişim:06.06.2005

www.ifac.org/About erişim:05.11.2004

www.mq.edu.au erişim: 25.11.2005

www.turmob.org.tr/uluslararası/IFAC.doc erişim:06.11.2004

www.turmob.org.tr/mevzuat/rg/3568.doc erişim: 08.03.2005

www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/tbb/IktisatKongresiSunum%200 erişim: 11.02.2005

www.nia.com.au/publications/pdf/A00015898.pdf erişim: 11.10.2005

EK: Anket Örneği**SORULAR****Demografik Sorular:**

Yaşınız:

Cinsiyetiniz:

Doğum Yeriniz:

1) Dersleriniz arasında “iş etiği” olarak ayrı bir ders var mıydı?

a) evet b) hayır

2) Eğer varsa bu dersi size kim verdi?

a) felsefeci b) muhasebeci c) asistan d) diğer.....

3) Bu derste “muhasebe” ile ilgili konulardan bahsettiniz mi?

a) evet b) hayır

4) Dersleriniz arasında ayrı bir “muhasebe etiği” dersi var mıydı?

a) evet b) hayır

5) Eğer varsa bu dersi size kim verdi?

a) felsefeci b) muhasebeci c) asistan d) diğer.....

6) Bu derste genel olarak ne anlatıldı?

a) Genelde iş etiğinden bahsedildi.

b) Genelde etik olmanın felsefi yanı anlatıldı.

c) Genelde muhasebecilerle ilgili yargı kararlarından bahsedildi.

d) TURMOB Disiplin Kurulu'nun almış olduğu kararlardan bahsedildi.

e) Genelde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC)'ın almış olduğu kararlardan bahsedildi.

f) Diğer.....

7) Siz bu dersi aldıysanız çalışma hayatında size faydalı olacağına inanıyor musunuz?

a) evet b) hayır

8) Muhasebe etiği dersini ayrı bir ders olarak almadıysanız hangi derste size “muhasebe etiği” konusundan bahsedildi?

a) Genel/finansal muhasebe

b) Muhasebe denetimi

c) Maliyet muhasebesi

d) Yönetim muhasebesi

e) Muhasebe denetimi

f) Muhasebede enformasyon sistemleri

g) Adli muhasebe

h) Muhasebe ve hukuk ilişkileri

i) diğer.....

9) Sizce konuyu anlatan öğretim elemanı başarılı mıydı?

a) evet b) hayır

10) Muhasebe etiği dersi alanların muhasebe mesleğini icra ederken etik davranacaklarına inanıyor musunuz?

a) evet b) hayır

11) Siz çalışma hayatında etik olacağınıza inanıyor musunuz?

a) evet b) hayır

12) Etik olacağınıza inanmanızın en önemli sebebi aşağıdakilerden hangisidir?

- a) aile terbiyesi b) dini gereklilik c) eğitim d) kişiliğimle ilgili
e)diğer.....

ÖRNEK OLAY: YENİ İŞE BAŞLAYAN ÖN-MUHASEBE ELEMANI AYŞE VE KASADA ÇIKAN FAZLA PARA

Ayşe, 2 senelik Muhasebe Meslek Yüksekokulu'nu bitirerek Bandak Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'de ön muhasebe elemanı olarak çalışmaya başlamıştır. Muhasebe elemanı Ferda Hanım, Ayşe'nin mesleki gelişimi için ay sonlarında hesap kapatmalarda kendisine eşlik etmesini istemiştir. Ayşe, 5 aydır, ay sonu envanter ve hesap kapatma işlemlerini öğrenmiştir. Bu ay Ferda Hanım, rahatsız olduğu için Ayşe'den hesapları kapatmasını istemiştir. Ayşe yapmış olduğu çalışmada, hesapların kapanışının ardından kaynağını bulamadığı 25 YTL fazla fark ile karşılaşmıştır. Tekrar kontrolleri yapmış ancak aynı miktarda para kayıtlara göre fazla çıkmıştır. Üç ay önce de aynı durumla karşılaştığını ve Ferda Hanım'ın bu para miktarına yakın nedeni anlamayan bir farkla karşılaştığını hatırlamıştır. Ferda Hanım, bu para ile Ayşe'yi davet ederek yemeğe gitmişti. Ayşe de bu ay ortaya çıkan 25 YTL fazla fark ile kendisine yemek almaya karar verdi.

Siz bu konuda ne düşünüyorsunuz?

- a) Ayşe doğru yapmıştır çünkü

.....

- b) Ayşe yanlış yapmıştır çünkü

.....

- c) Ayşe sorunu etik davranarak nasıl çözerdi?

.....

.....