

ETİK EĞİTİMİNİN MUHASEBE EĞİTİMİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ: TÜRKİYE DEĞERLENDİRMESİ

Abdulkerim DAŞTAN¹

Özet

Bu çalışmanın amacı, muhasebe etik eğitimi, dünya ve Türkiye'deki gelişmeler çerçevesinde inceleyerek, Türkiye'de üniversitelerin eğitim müfredatına muhasebe etik eğitiminin dahil edilmesi esaslarına yönelik çeşitli önerilerle katkıda bulunmaktır. Muhasebe açısından etik ve etik eğitimi öteden beri hem akademik hem de mesleki anlamda araştırma konusu olmuştur. 1980'lerde başlayan bu araştırmalar özellikle finansal skandallar sonrasında daha önemli hale gelmiştir. Bu önem muhasebe öğretim elemanlarının etik konular hakkında bilgi sahibi olmak, konuyla ilgili geniş sorumluluklar almak ve öğrencilerin muhasebe etiği açısından gelişmelerini sağlamak amacıyla daha aktif rol oynamalarını gerekli kılmıştır. Bu gerekliliğe karşın Türkiye'de muhasebe etik eğitimine verilen önemin düşük seviyede kaldığı belirtilebilir. Üniversitelerde muhasebe etik eğitimi üç aşamada ele alınabilir. Bu aşamalar; etik konuların ana hatlarıyla "Genel Muhasebe ve Denetim" dersleri içerisinde sunulması, lisans düzeyinde "Muhasebe Meslek Etiği" ismiyle seçmeli ders olarak programa ilave edilmesi ve lisansüstü aşamada "Muhasebe Meslek Etiği Eğitimi" isimli bir dersle ele alınması şeklinde sıralanabilir.

***Anahtar Kelimeler;** Etik, muhasebe meslek etiği, muhasebe etik eğitimi, Türkiye'de muhasebe etik eğitimi*

THE ROLE AND IMPORTANCE OF ETHICS EDUCATION IN ACCOUNTING CURRICULUM: TURKEY ASSESSMENT

Abstract

The aim of this study is to contribute towards various recommendations about integrating accounting ethics education to the Turkish universities' educational curriculum

¹ Y. Doç. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi-İşletme Bölümü, akdastan25@yahoo.com

by examining with the framework of development of accounting ethics education in the world and Turkey. Ethics and ethics education have been the subject of research within both the academic and accounting profession environment. Beginning with the 1980's, the subjects has become more of an issue after financial scandals. This importance is required to the accounting educators need to view their knowledge about ethical issues and take on a broader responsibility, and a more activist role, in the ethical development of their students. In spite of this necessity, it can be stated the rates of importance given to the accounting ethics education in Turkey are low. For universities accounting ethics education can be handled in three phases. These three phases can be classified as including some aspects of ethics in accounting into accounting curriculum with "Financial Accounting and Auditing" courses, adding the elective course named "Accounting Professional Ethics" to the undergraduate stage curriculum, and handling the ethics issues with a course named "Accounting Ethics Education" in the postgraduate stage.

Key Words; Ethics, accounting professional ethics, accounting ethics education, accounting ethics education in Turkey

Giriş

"Bir insanı ahlaki değerlerden yoksun olarak eğitmek, toplum için tehdit yetiştirmektir." Eğitim sisteminde ahlaki değerlere yer vermenin önemini ve gerekliliğini ortaya koyan bu yargı Theodore Roosevelt (1901-1909) tarafından bir asır önce dile getirilmiştir². Geçen yüzyılı aşkın sürede eğitilmiş insan sayısındaki artışa rağmen, yolsuzluklar ile işletmelerde meydana gelen finansal ve muhasebe skandallarındaki mevcut durum, yargının haklılığını ve eğitimde ahlaki değerlerin önemini ortaya koymaktadır.

Şüphesiz eğitim sistemi kadar bireyin doğuştan getirdiği özellikler, yetiştirilme biçimi ve içinde bulunduğu toplumun değerleri de ahlaki özelliklerin şekillenmesinde önemli rol oynar³. Ahlaki değerler, toplumsal düzenin tesisinde bireyler için "yükümlülük", "sorumluluk" ve "adalet" çerçevesinde düzenlemeler getirir⁴. Bu düzenlemeler bireyin; bireyle, toplumla, çevreyle, işletmelerle vb. olan ilişkilerinin tamamında davranış ve tutum biçimini ve ilişkinin düzeyini belirleyerek bir takım ilke, kural ve değerler oluşturur.

Bireyin davranış ve tutumunun sözkonusu etik ilke ve değerler doğrultusunda biçimlendirilmesinde eğitim, özellikle etik eğitimi önemli bir yer tutmaktadır. Bireyin etik davranışı üzerinde olumlu etki meydana getirecek etik eğitime ihtiyaç duyulan alanlardan birisi kuşkusuz muhasebe mesleğidir. Muhasebe mesleğine yönelik toplumsal güvenin korunması ve mesleğin kredibilitésinin artırılması muhasebe meslek mensuplarının etik değerlere sahip olmaları ile sağlanabilir.

² M. Low ve Diğ., "Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol.19, 2008, s.223.

³ Y. Çukacı, "Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 8, Sayı: 1, 2006, ss.91.

⁴ M. İslamoğlu, <http://www.mustafaislamoglu.com> (17.02.2009).

Muhasebe mesleğinin sağladığı finansal bilgilerin güvenilirliği, özellikle skandallarla büyük ölçüde zedelenmiştir. Bu nedenle meslek mensuplarının etik değerlerinin oluşturulmasında muhasebe etik eğitiminin önemi iyice artmıştır. Muhasebe etik eğitimi, geleceğin muhasebe meslek mensuplarının etik muhakeme ve sorumluluklar çerçevesinde etik farkındalıklarının oluşturulması ile etik çatışma ve ikilemleri çözebilme bilgi ve becerisini sağlamaya yönelik çabaları kapsar.

Muhasebe eğitiminde etik eğitiminin yer almasına yönelik tartışmalar 1980’lerde başlamıştır. Muhasebe eğitim müfredatına etik konuların dahil edilmesine yönelik araştırma ve tartışmalara, Amerikan Muhasebeciler Birliği, Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu gibi kurumlar hazırladıkları raporlarla kurumsal bağlamda; Loeb (1988-1994), Langenderfer ve Rockness (1989), Armstrong (1993-2003) gibi araştırmacılar da bireysel bağlamda katkıda bulunmuşlardır.

Etik, eğitim, muhasebe ve muhasebe etik eğitimi konuları eşliğinde ele alınan bu çalışmanın amacı, muhasebe etik eğitimi dünya ve Türkiye’deki mevcut durum ve gelişmeler çerçevesinde inceleyerek Türkiye’de üniversitelerin eğitim müfredatına muhasebe etik eğitiminin dahil edilmesi esaslarına yönelik çeşitli önerilerle katkıda bulunmaktır. Söz konusu amaca ulaşmak için çalışmada öncelikle genel kavramlar bağlamında etik, ahlak ilişkisi ile muhasebe meslek etiğine değinilmiş; ardından muhasebe etik eğitimi konusu üzerinde, etik eğitiminin önemi, muhasebe etik eğitiminin tarihi gelişimi ve program yapısı ile Türkiye’de muhasebe etik eğitime yönelik çeşitli öneriler çerçevesinde, durulmuştur.

1. Genel Kavramlar

10. Ahlak ve Etik İlişkisine Kavramsal Yaklaşım

“Ahlak”, Arapça kökenli “hulk” kelimesine dayanan bir sözcüktür. Aynı kökten türeyen “mahluk” yaratılanı, bir anlamda ahlaklı olanı; “halık” ise yaratıcı yani ahlak veren tanımlar⁵. İnsanın yaratılıştan sahip olduğu “huy” anlamına da gelen “hulk”, din, tabiat, seciye ve karakter anlamlarını da kapsar⁶. Kavramsal açıdan ahlak; “*insanın iyi veya kötü olarak vasıflandırılmasına yol açan manevi niteliklerine verilen ad*” veya “*bireylerin insanlar arası ilişkilerde ‘iyi’ veya ‘doğru’ veyahut ‘kötü’ veya ‘yanlış’ olarak nitelendirilen değerler ve toplumsal sorumluluklar çerçevesinde benimsedikleri, uymak zorunda buldukları davranış biçimleri ve kuralları*”⁷ olarak tanımlanabilir.

“Etik” ise, Yunanca “ethos” sözcüğünden türetilmiştir. Sözlük anlamı “törel, töre bilimi” olan etik kavramı, “*insanlar arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan değerler olarak*” tanımlanmaktadır⁸. Bir diğer yaklaşımla etik, ahlak üzerine düşünebilme etkinliği

⁵ M. İslamoğlu, <http://www.mustafaislamoglu.com> (17.02.2009).

⁶ Mustafa Bilgen, **Yüksek İslam Ahlakı**, İstanbul, 2006, s.39.

⁷ R. Pekdemir, “Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı:4, Ekim 1999, s.21.

⁸ P. Leung – B.J. Coopers, “Ethics in Accountancy: A Classroom Experience”, **Accounting Education**, Vol.3 Nr.1, 1994, s.19.

yani ahlak bilimi⁹ olarak nitelendirilebilir. Bu çerçevede Kotar (1998)¹⁰, etik ve ahlak kavramları arasındaki temel ayrımın “*etiğin ahlaki konu alan disiplini belirtmesi*” olarak ifade etmekte ve etiğin bu anlamda ahlak felsefesi ile eşanlamlı olduğunu vurgulamaktadır.

Yalsızuçanlar (200), “*Ahlak güzelliklerinin en iyisi iki kişi arasını ıslah etmektir*” denildiğini aktarır¹¹. Bu yaklaşım insanlar arasındaki ilişkilerde yer alan değerlere yönelik etik ve ahlak kavramının birbiriyle ilişkisini çok güzel biçimde ortaya koymaktadır.

Bireyle birey, bireyle toplum, bireyle çevre, bireyle yaratıcı, toplumla toplum, toplumlar ve burada sayılamayan bir dizi ilişkide, davranış ve tutum biçimini ve ilişkinin düzeyini belirleyen bir takım ilke, kural ve değer yer almaktadır. Söz konusu ilke, kural ve değer toplamına ismen “etik” veya “ahlak” denmesinin etimolojik kökene dayalı farklılığı muhakkaktır. Elbette çağrıştırdığı husus ve yaşattığı duygu bağlamında farklılıkların olması da doğaldır. Ancak ahlaki vasfa ilişkin bireysel tutum, bunun mesleki ve toplumsal yansıması bağlamında felsefi derinliğe dalmadan ve farklılıklarda kaybolmadan konu ele alınabilmelidir, alınabilir. Bu çalışmada da konu bu kavramsal düzeyi ile ele alınmıştır. Aksi durum bu çalışmanın boyutlarını aşacaktır. Öteyandan Türkiye’de yapılan çalışmalarda her iki kavramın yer yer birlikte, yer yer ayrı kullanıldığı görülmektedir. Bütün bu açıklamalardan hareketle kavramsal teferruatta kaybolmadan çalışma başlığı ile uyumlu olarak bu çalışmanın sonraki kısımlarında genelde “etik” özellikli durumlarda ise “ahlak” kavramının kullanımı tercih edilmiştir.

11. Muhasebe Meslek Etiği

Meslek etiği, belirli bir meslek grubuna ilişkin ortaya konmuş ve o mesleği yerine getirenlerin uyguladığı veya uygulamaya zorlandığı kurallar bütünüdür¹².

Meslek etiği, mesleki faaliyetle ilgili neyin doğru, neyin yanlış olduğu hususlarında değerlere dayalı kuralları ortaya koyar¹³. Şüphesiz, global dünyada var olan çok sayıda meslek türü için ortak etik kuralları belirlemek güçtür. Her mesleğin kendine özgü koşulları mesleki etik kuralların belirlenmesinde rol oynar. Sosyal çevre, etik kurallara bireysel uyum düzeyi ve örgüt kültürü meslek etiğinin tamamlayıcısı durumundadır¹⁴. En eski bir meslek olan ticaret mesleğine ilişkin “doğruluk”, “dürüstlük”, “sözünde durma” ve

⁹ T. Susmuş – B. Arzova, “Muhasebe Bilim Dalında Uzmanlaşmayı Seçen İşletme Öğrencilerinin Meslek Etiği Algılamalarının İncelenmesi: İki Üniversite Örneği”, **MÖDAV**, Sayı:2, Haziran 2003, s. 128.

¹⁰ E. Kotar, “Muhasebe Denetim Mesleğinde Ahlâkın Yeri ve Önemi”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Muhasebe Denetim Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı İSMMMO Yayını, Nr.20, Mayıs 1998, s. 65.

¹¹ Sadık Yalsızuçanlar, **ANKA**, TİMAŞ Yayınları, İstanbul, 2008, s.87.

¹² İ. Dalay, “Yöneticilerin Sosyal Sorumlulukları”, **Maliye-İktisat-Hukuk Yazıları Dergisi**, Sayı: 66, Ocak-Mart 2000, s.40.

¹³ S. K. Selimoğlu, “Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlaki Doğruları Kazandırmadaki Rolü”, **XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 23–27 Mayıs 2001, s.5.

¹⁴ O. Yıldırım - Y. Çukacı, “Muhasebe Sürecinde Kamuyu Aydınlatma Açısından Muhasebe Meslek Elemanlarının Davranışlarının Etik Boyutu ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, **Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muğla, 29 Mayıs- 02 Haziran 2002, s.15.

“hile yapmama” gibi tutum ve davranışların genel anlamda meslek etiğinin temelini oluşturduğu ifade edilebilir.

Muhasebe mesleği, güvenilir bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırması, anlamlı bir şekilde özetlenerek yorumlanması ve işletme ile ilgili çıkar gruplarının amaçlarına uygun bir şekilde sunulmasına ilişkin eylemlerin yerine getirilmesi suretiyle muhasebe ilminin uygulanmasını ifade eder. Mali tabloların hazırlanması, vergi beyannamelerinin düzenlenmesi, planlama, müşavirlik, denetim ve tasdik muhasebe mesleğinin faaliyet alanlarını oluşturur.

Muhasebe meslek etiği; muhasebe meslek mensuplarınca gerek faaliyetlerin yürütülmesi sırasında gerekse herhangi bir sebeple mesleki faaliyetin yürütülmediği durum ve dönemlerde, kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür¹⁵.

Mesleğe yönelik toplumsal güveni korumak ve mesleğin kredibilitatesini artırmak, muhasebe meslek mensuplarının etik değerlere sahip olmaları ile mümkün olabilir. Muhasebe mesleğinin uygulanmasında güven unsurunun önemine binaen güvene layık olabilmenin gerekleri yapılmalıdır. Bunun için meslek kurulları ulusal ve uluslararası bazda birbirini tamamlayan etik kuralları saptamışlardır. Bu kurallardan herhangi birinin eksikliği mesleğe ve meslek üyelerine duyulan güvenin sarsılmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle her üyenin, her yerde ve her zaman bu kuralları dikkate alarak görevini yapması yaşamsal bir öneme sahiptir¹⁶.

Muhasebe mesleğinde meslek etiği kurallarına yönelik gerek Türkiye’de (3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile ilgili yönetmelikler çerçevesinde TÜRMOB tarafından) gerekse uluslararası alanda (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC), Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA), Avrupa Muhasebeciler Federasyonu(FEE), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü-IMA gibi kuruluşlar tarafından) kapsamlı çalışmalar yapılmış ve etik kurallar belirlenmiştir. Esasta aynı, konuyu ele alış ve uygulamada kısmi farklılıklar taşıyan sözkonusu düzenlemelerle ortaya konan kuralları; “bağımsızlık, doğruluk, dürüstlük, gizlilik, kamu yararı, meslek onuru, mesleki özen, mesleki yeterlilik, muhasebe ilke ve standartları ile uyum, sır saklama, sosyal sorumluluk, tarafsızlık, haksız rekabet, reklâm ve teşvik yasağı, vb.” biçiminde ad olarak saymak mümkündür.

Muhasebe meslek etiği ile ilgili ulusal ve uluslararası alanda yapılan sözkonusu düzenlemeler yanında gerek yerli gerekse yabancı literatürde konuyla ilgili çok sayıda çalışmanın yapıldığını ayrıca vurgulamak gerekir. Çalışma konusu “muhasebe etik eğitimi” olduğundan muhasebe meslek etiği ile ilgili sözkonusu literatüre girilmemiş ve yukarıda yer alan açıklamalarla yetinilmiştir.

¹⁵ Abdulkerim Daştan, **Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2001, s.31.

¹⁶ A. Yüksel, “Muhasebe ve Etik”, **XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 23-27 Mayıs 2001, s.235.

2. Etik Eğitimi ve Muhasebe Eğitimindeki Yeri

20. Etik Eğitiminin Tanımı ve Önemi

Etik eğitimi, insanlara davranışlarında, verecekleri kararlarda ve mesleki faaliyetlerinde etik bir boyut olduğunu kavratmaya; bireylerin kişisel, örgütsel ve başkalarına ait değerleri anlamalarını sağlamaya; meslek alanında yaşanan etik sorunlara ilişkin duyarlılığı geliştirmeye; etik davranışlar sergilemenin önemi ve etik sorunların çözümü konusunda beceri kazandırmaya yönelik yapılan faaliyetleri kapsayan süreç şeklinde tanımlanabilir¹⁷.

Eğitimin bireyin etik davranışı üzerinde olumlu etki meydana getireceğini belirten Boyce (2008), bunun eğitimin temel sosyal fonksiyonu olduğunu, öğrencilerin davranış ve faaliyetlerinde olumlu etki meydana getirmeyen eğitimin genel manada anlamsızlığından bahsedebileceğini dile getirmektedir¹⁸. Eğitim sürecini “*disiplin altına alma, sosyalleştirme, uygarlaştırma ve ahlakileştirme süreci*” olarak belirten Kant ise “*İnsan yalnızca eğitim yoluyla insan olur. Eğitim onu nasıl şekillendirdiyse o sadece odur*” değerlendirmesinde bulunmuştur¹⁹.

Etik eğitiminin amacı, etik zorunluluk, kişisel sorumluluk ve etik ikilemlerle başa çıkabilmede etik konuların tanımlanması ve analizi ile ilgili yetenek geliştirme ve ahlaki muhakeme açısından öğrencilerin cesaretlendirilmesi olarak ifade edilebilir²⁰. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için etik eğitimi, açık olmayan veya birbiriyle çatışmalı olan alternatif faaliyetler arasında ortaya çıkan tercihlerin ahlaki sonuçlarının değerlemesini de içermelidir²¹.

Etik eğitimi çalışılırken unutulmaması gereken bir diğer konu şüphesiz eğitim etiğidir. Eğitim etiği, eğitimde erişilmek istenen, doğru yolu gösteren ilke ve değerler bütünüdür²². Eğitim süreçlerinde genel amaçlara ulaşma ve elde edilen başarıların kalıcılığının sağlanması, bilimsel ve akılcı yöntemlerle etik değerlere sahip çıkılması ile mümkün olabilir. Global dünyada yaşanan gelişmeler eğitimcilerin teknik detaylara verilen önemin yanında kritik düşünme, öğrenmeyi öğrenme ve meslek etiği gibi konular üzerinde de önemle durmaları gerektiğini ortaya çıkarmıştır. Eğitim süreci, eğitilen kişiye, verilenle yetinmeyip, olay ve olguları kuşkucu, sorgulayıcı bir yaklaşımla değerlendirebilme yeteneği kazandırabilmelidir. Bu çerçevede etik eğitimi de yaşamın her alanında insani değerlere saygılı, onları koruyup geliştirmeyi yaşam felsefesi kabul eden, ahlaki olgunluğa erişmiş, iradesine sahip, toplumsal ilişkilerde içinde bulunduğu ortamın değerlerini sorgulamadan çekinmeyecek özerk kişilikte insanlar yetiştirmeyi esas almalıdır²³.

¹⁷ Ç. Göksel - C. İpbüker, <http://atlas.cc.itu.edu.tr> (28.02.2009).

¹⁸ G. Boyce, “The Social Relevance of Ethics Education in a Global(ising) Era: From Individual Dilemmas to Systemic Crises”, **Critical Perspectives on Accounting**, Vol.19, 2008, s.262.

¹⁹ Ç. Göksel - C.İpbüker, **a.g.m.**

²⁰ K. F. Alam, “Ethics and Accounting Education”, **Teaching Business Ethics**, Vol.2, 1999, s.262.

²¹ P. Leung - B.J. Coopers, **a.g.m.**, s.19.

²² A. Marşap, “E-Eğitim Yönetişim Sisteminde Küresel Etik İlkeler”, <http://ab.org.tr> (28.02.2009)

²³ İ. Karababa ve Diğ., “Üniversitelerde Etik Eğitimi” I.Ulusal Mühendislik Kongresi, İzmir, 20-21 Mayıs 2004, web.deu.edu.tr/umk/bildirilerle11.doc (28.02.2009)

Etik eğitiminden beklenen sonuçların alınabilmesi kuşkusuz “nasıl bir eğitim sistemi?” ve bu eğitim sisteminde “nasıl bir etik eğitimi?” sorularının yanıtlarıyla doğrudan ve yakından ilişkilidir. Bu nedenle genelde eğitimin özelde etik eğitiminin ana ekseninin özgürleştirici, kültürel gelişmeyi dikkate alan, toplumsal açıdan dil, düşünce ve bilinç düzeyini yakalayan, hayat boyu öğrenme anlayışı çerçevesinde belirlenmesi gerekir. Bu kapsamda etik eğitiminde; bilimsel düşünme ve değerlendirme yeteneği gelişmiş, kararlarını vesayet ve etki altında kalmadan verebilecek olgunluğa erişmiş, sorgulayan, şüpheli, ön yargılardan arınmış, sorumluluklarının bilincinde, kendini eğitmesini, bilgi ve kültürce zenginleştirmesini bilen, insanların yetiştirilmesi hedeflenmelidir²⁴.

Yukarıdaki esaslar çerçevesinde etik eğitiminin önemi, bugünün öğrencilerinin yarının öğreticileri, işletmecileri, yöneticileri, bankacıları, finans danışmanları ve muhasebe meslek mensupları olacakları göz önünde bulundurularak değerlendirilebilir²⁵. Etiği bir pusulaya benzeten Pieper, konuyla ilgili “*Nasıl ki, pusula gidilecek yeri tarif etmez ancak gidilecek yerin yönünü belirtir ise etik de kişiye belirli bir eylem ya da davranışı değil doğru olduğu kabul edilen davranışı gösterir ve izlenmesini ister. Bireyi bu davranışa zorlamaz ancak birey kendi özgür iradesiyle bu davranışı uygular*” ifadelerine yer vermektedir²⁶. Özetle bireyin özgür iradesiyle sergileyeceği davranışın etik kurallar doğrultusunda gerçekleşmesi etik eğitimi ile sağlanabilir.

21. Muhasebe Eğitiminde Etik Eğitimi

Muhasebe etik eğitimi; muhasebe mesleği ve toplumun yüksek menfaatlerinin etik zorunluluk, bireysel ve mesleki sorumluluklar çerçevesinde korunması için geleceğin muhasebe meslek mensuplarının etik muhakeme ve sorumluluklarının geliştirilmesini sağlamaya yönelik meslek etiği, mesleki değer, tutum ve davranışı kapsayan eğitim-öğretim süreci olarak tanımlanabilir²⁷.

Muhasebe etik eğitiminin amacı, öğrencilerin muhasebe etiği ve muhasebede etik değişimle ilgili gelişimini sağlamaktır²⁸. Bir diğer yaklaşımla muhasebe eğitiminde etik eğitime yer vermenin amacı, etik konularda öğrencileri ikna etmek değil, onların muhasebe uygulamalarında karşılaşılan etik sorunların farkında olmalarını, konuyla ilgili analitik yeteneklerinin ve ahlaki zorunluluğa ilişkin hassasiyetlerinin geliştirilmesini sağlamaktır²⁹. Bu paralelde Fleming (1996), muhasebede etik eğitiminin, meslek etiği kodları ve rehberlerinin ötesine geçebilmesi gerektiğini, eğitim sürecinin göreceli olarak öğretme, öğrenme ve değerlendirme açısından kolay bir süreç olması gerektiğini dile getirmektedir³⁰. Bu bağlamda, Loeb (1991) tarafında belirlenen muhasebe etik eğitiminin

²⁴ İ. Karababa ve Diğ., **a.g.m.**

²⁵ M. Tükenmez – N. Kutay, “Muhasebe Eğitiminde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı: 4, 1998, s.449.

²⁶ S. Bayraktaroğlu ve Diğ. “Etik Eğitiminde Neredeyiz? İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri Örneği”, **2. Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu**, Sakarya, 18-19 Kasım 2005, s.377.

²⁷ J. J. Young – M. Annisette, “Cultivating Imagination: Ethics, Education and Literature”, **Critical Perspectives on Accounting**, Vol.20, 2009, ss. 94.

²⁸ R. Güneş – F. Otlı, “Muhasebe Uygulayıcılarının Sosyal Sorumluluk Anlayışı Üzerine Bir Araştırma”, **MÖDAV**, Sayı:2, Haziran 2003, s.113.

²⁹ K. F. Alam, **a.g.m.**, s.263.

³⁰ A.I.M Fleming, “Ethics and Accounting Education in the UK – A Professional Approach?”, **Accounting Educational**, Vol.5, Nr.3, 1996, s.208.

amaçları; “*muhasebe etik ilişkisini kurma, etik davranış ve uygulamaları idrak etme, etik zorunluluk ve sorumluluğu kavrama, etik çatışma ve ikilemleri çözebilme becerisini geliştirme*” şeklinde sıralanmaktadır³¹.

Etik eğitiminin temeli, etik değerlerin oluşumu ve kavranmasına yönelik geliştirilen teorilere dayanmaktadır. Bu teorilerden birisi Kohlberg’in (1969), önceki çalışmalara dayanılarak, geliştirilen bir seri muhakeme derecelerini ve gelişim aşamalarını tanımlayan basamaklı bir model olan, “*ahlaki gelişim teorisi*”dir³².

Ahlaki gelişim teorisi, tüm bireylerin bir merdivenin basamaklarına tırmanır gibi “*birey odaklı (itaat etme ve maddi bencillik, basit değişim aşaması)*” aşamasından başlayıp “*ilişkiler odaklı (kişilerarası uyum, kanunlara saygı ve sosyal düzene uyum aşaması)*” aşamasına ve bazen de en yüksek seviye olan “*ilkeler odaklı (toplumsal fikir birliği ve evrensel ahlaki değerler aşaması)*” seviyeye doğru gelişim gösterebileceğini öngörmektedir³³. Etik eğitimi teşvik edici boyutuyla birçok araştırmacı ve akademisyen tarafından kullanılan³⁴ sözkonusu teorinin muhasebe etik eğitimine yönelik esasların belirlenmesinde de katkısı büyük olmuştur.

Muhasebe etik eğitiminde “*öğrenci*”, konunun ele alınmasında üzerinde en çok durulan unsurudur. Ancak en az öğrenciler kadar öğretici ve eğitim programı da önem arz etmektedir. Bu önemi nedeniyle, muhasebe öğreticileri, etik konular hakkında bilgi sahibi olmak, konuyla ilgili geniş sorumluluklar almak ve öğrencilerin muhasebe etiği açısından gelişmelerini sağlamak amacıyla aktif rol oynamak durumundadırlar³⁵. Bu gerekliliğe karşın muhasebe etik eğitiminde öğreticilerin çoğunun etik eğitimi almamış olması ve etik eğitiminin var olan dersler içinde verilmesi ile yaşanan zaman bölüşümüne dayalı temel sıkıntıların bulunduğu belirtilmektedir³⁶.

Öteyandan akademisyenlerin bağlı olacakları etik kuralların hazırlanması ve uygulamaya geçirilmesi de etik eğitimi ile doğrudan ilişkisi olan bir konudur. Çünkü akademisyenlerin farkında olarak veya olmayarak ihlal ettikleri kurallar olabilir. Konuyu bu yönüyle ele alan Loeb (1994), muhasebe akademisyenlerinin etik ve muhasebe etiği çerçevesinde konuyla “*araştırma*”, “*öğretme faaliyetleri ve öğrenci ilişkileri*” ile “*diğer sorunlar*” olmak üzere üç açıdan etkileşim halinde olabileceklerini belirtmektedir³⁷.

³¹ S. E. Loeb, “The Evaluation of “Outcomes” of Accounting Ethics Education”, **Journal of Business Ethics**, Vol.10, Nr.2, Feb 1991, s.78.

³² M. Tükenmez – N. Kutay, **a.g.m.**, s.449.

³³ Teoriye ilişkin eleştiri ve yaklaşımlar için bkz. Ö. Ö. Uysal, “Bağımsız Denetim, Ahlaki Kodlar ve Bireysel Ahlakın Alanı”, **Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Bodrum - Muğla, 29 Mayıs- 02 Haziran 2002, s.95.

³⁴ D. M. Hunt, “Ahlâk Kuralları ve Muhasebe Eğitimine Etkileri”, **Gelecek Yüzyılda Muhasebe Eğitimi, TÜRMÖB Yayınları**, Nr.139, Ankara, 2000, s.153.

³⁵ K. T. Çalıyurt, “Accounting Ethics Education in Turkish Public Universities”, **Social Responsibility Journal**, Vol.3, Nr.4, 2007, s.74.

³⁶ S. Gunz-, J. McCutchen, “Are academics committed to accounting ethics education”, **Journal of Business Ethics**, Vol.17, 1998, s.1150.

³⁷ S. E. Loeb, “Ethics and Accounting Doctoral Education”, **Journal of Business Ethics**, Vol.13, Nr.10, Oct 1994, ss. 818-819.

Öğretim üyelerinin öğrenciler için en iyi örnek olacağı göz önünde tutularak³⁸, etik davranışın öğrenciler için inandırıcılığı büyük öneme sahiptir.

210. Muhasebe Etik Eğitiminin Tarihi Gelişimi

Muhasebe eğitiminde etik eğitiminin yer almasına yönelik tartışmalar 1980'lerde başlamıştır³⁹. Muhasebe eğitim müfredatına etik konuların dahil edilmesine yönelik araştırma ve tartışmalara kurumsal bağlamda Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association-1986) ve Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Financial Reporting-1987) raporlarıyla, bireysel bağlamda ise Loeb (1988), Langenderfer ve Rockness (1989) vb. araştırmacılar, yaptıkları çalışmalarla katkıda bulunmuşlardır^{40,41}. Sözkonusu araştırma ve çalışmalar şüphesiz etik eğitiminin muhasebe eğitim müfredatına katılımı, eğitimde kullanılan öğretim yöntemleri ve eğitim araç ve gereçlerinin geliştirilmesine önemli düzeyde katkı sağlamıştır⁴². Örneğin AAA tarafından yayınlanan raporda, muhasebe eğitimi sırasında öğrencilere sadece muhasebe bilgisinin kazandırılmasının yeterli olmayacağı, bununla birlikte etik değerlerin de geleceğin muhasebe meslek mensuplarına aşılması gerektiği vurgulanarak etik eğitiminin müfredatın bir parçası olması yönünde görüşe yer verilmiştir.

1990'lı yıllarda kısmen durgunluk yaşayan muhasebe etik eğitimi araştırma ve çalışmaları özellikle Enron, WorldCom, Tyco, Arthur-Andersen gibi şirketlerin yaşadığı finansal skandallar sonrasında tekrar gündemdeki yerini almıştır. Muhasebe etik eğitiminin önemi ve gerekliliğine ilişkin tartışmaların sözkonusu skandalları takiben görülmedik bir seviyeye ulaştığı, muhasebe meslek mensupları ve akademisyenlerinin ahlaki davranış kodlarının etik eğitimiyle öğrencilere benimsetilmesi gerekliliğine ilişkin idrake vardıkları ifade edilmektedir⁴³. Muhasebe ve denetim alanında yaşanan sözkonusu skandallar ve etik yetersizlikler bağlamında PricewaterhouseCoopers tarafından 2003 yılında ABD'de dokuz üniversite üzerine yapılan araştırma, muhasebe öğrencilerinin çoğunun etğin entegre edilmediği veya müfredatta etik konuları ele alan dersin yer almadığı bir eğitimden geçtiklerini ortaya koymaktadır^{44,45}.

Kuşkusuz muhasebe mesleğinin itibarı, büyük ölçüde meslek mensuplarının etik davranışları ve mesleki faaliyetlerde etik standartların uygulanmasına bağlıdır. Etik eğitiminin taşıdığı bu öneme binaen 1980'lerden bugüne muhasebe öğrencilerinin etik gelişme ve davranışları üzerine birçok muhasebe araştırması yapılmıştır ve yapılmaya

³⁸ C. Ş. Mugan, "Ahlâk, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı. 2, Haziran 1999, s.13.

³⁹ C. Ş. Mugan, **a.g.m.**, s.11.

⁴⁰ S.E. Loeb, 1991, **a.g.m.**, s.77.

⁴¹ H. Q. Langenderfer–J. W. Rockness, "Integrating Ethics into the Accounting Curriculum: Issues, Problems, and Solutions", **Issues In Accounting Education**, Vol.4, Nr.1, Spring 1989, s.58.

⁴² N. Ahadiat – J. J. Mackie, "Ethics Education in Accounting: An Investigation of The Importance of Ethics as a Factor in The Recruiting Decisions of Public Accounting Firms", **Journal of Accounting Education**, Vol.11, 1993, s.244.

⁴³ C. W. Thomas, "An Inventory of Support Materials for Teaching Ethics in the Post-Enron Era", **Issues In Accounting Education**, Vol.19, Nr.1, February 2004, s.27.

⁴⁴ M. Low ve Diğ., **a.g.m.**, s.238.

⁴⁵ J. C. Gaa –L. Thorne, "An Introduction to the Special Issue on Professionalism and Ethics in Accounting Education", **Issues In Accounting Education**, Vol.19, Nr. 1, February 2004, s.1.

devam etmektedir. Sözkonusu araştırma ve çalışmaların bir kısmına özet niteliğinde aşağıda yer verilmiştir.

Eğitimine devam eden öğrenci ve mezunlar üzerine karşılaştırılmalı olarak ele aldıkları çalışmalarda; Giacomino (1992), Jeffrey (1993), Shaub (1994), Eynon ve diğ. (1996), LaSalle (1997, Trpen ve Witmer (1997) gibi araştırmacıların analizlerinde ağırlıklı olarak “Konu Tanımlama Testi” (Defining Issues Test-DIT) yöntemini kullandıkları ve gerek mezun ve eğitime devam eden, gerekse cinsiyete dayalı etik algılamada bazı çalışmalarda çok az, bazı çalışmalarda ise bölge, cinsiyet, eğitim alanı ve etik ikilem gibi faktörler açısından belirgin farkların oluştuğu dile getirilmektedir⁴⁶. “Etik eğitiminin muhasebe müfredatında entegrasyonu ve geliştirilmesi” bağlamında Accounting Education adlı derginin 1994 yılı 3/1 sayısında Geary-Sims (3-18), Leung-Coopers (19-33), Welton-Lagrone ve Davis (35-50), Gray-Bebbington ve McPhail (51-75) ile Puxty-Sikka ve Willmott (77-92) tarafından çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Çalışmalar etik eğitiminin etik muhakemeye dayalı, bilinen öğretim yöntemlerinden öte analitik düşünceyi esas alan bir müfredat çevresinde geliştirilebileceğini öngörmektedir. Yüksek seviyede etik muhakemeye dayalı etik öğretimin iş çevresine yönelik öğrenci kapasite ve becerisini geliştirilebileceği ayrıca ifade edilmektedir.

Fleming (1996), muhasebe meslek mensuplarından yüksek etik standartlarla donanmış bir şekilde faaliyette bulunmaya yönelik beklentilere rağmen, ampirik çalışmaların en iyi muhasebecinin dahi etik davranış açısından ortalamanın altında kaldığının ortaya konulduğunu ifade etmektedir. Umulanla gerçekleşen arasındaki farkın yetersiz eğitimin sonucu olduğunu vurgulayan Fleming, üniversitelerin, geleceğin meslek mensuplarının ihtiyaç duyacakları etik eğitimi yeterince yerine getiremediklerini bunun sonucunda da muhasebe meslek mensuplarının etik ikilemler karşısında başarısızlıklar yaşadıklarını vurgulamaktadır⁴⁷.

Finansal muhasebe dersinde kişilik yansıtıcı teknikle (self-reflection technique) öğrencilerin etik öğrenme düzeylerine ilişkin araştırma yapan Esmond-Kiger ve Stein (1998), sınıf ortamında etiğin öğretilabileceğini vurgulamaktadırlar. Yöntem, önceden belirlenmiş etik konularla ilgili bir dizi makale ve yazının okunmasını takiben öğrencilerin kendilerini yansıtacak şekilde görüşlerini ifade etmelerini veya kompozisyon şeklinde yazmalarını öngörmektedir. Araştırma bulguları, öğrencilerin yöntemden edindikleri deneyim yardımıyla gelecekte karşılaşabilecekleri etik ikilemleri çözebileceklerini düşündüklerini ve kendilerinde etikle ilgili meselelere duyarlılık ve merak uyandırdığını ifade ettiklerini ortaya koymaktadır. Öteyandan Lovell (1997) etik eğitiminin Kohlberg’in “ahlaki gelişim teorisi” çerçevesinde ele alınabileceğini; Roxas –Peek ve Peek (1998) ise grup çalışması, teknoloji ve iletişim bağlamında bir proje olarak yürütülebileceğini belirtmektedirler⁴⁸.

⁴⁶ J. E. Rebele ve Diğ., “Accounting Education Literature Review (1991 – 1997), Part II: Students, Educational Technology, Assessment, And Faculty Issues” **Journal of Accounting Education**, Nr. 2, 1998, s.190-191.

⁴⁷ A.I.M Fleming, **a.g.m.**, s.207.

⁴⁸ B. Apostolou ve Diğ., “Accounting Education Literature Review (1997–1999)”, **Journal of Accounting Education**, Nr. 19, 2001, s.14.

Thorne (2001), muhasebe etik eğitimi araştırmalarının geleneksel olarak öğrencilerin mesleğe girişte bilişsel ahlaki yetenek ve yeterlilikleri üzerine odaklandığını, buna karşın öğrencilerin bilişsel ahlaki yeteneklerini belirli ahlak ikilemlerin çözümünde kullandıklarına dair tespitini yapılmadığını belirtmektedir. Thorne, ortaklıklar muhasebesi öğrencilerinin bilişsel ahlaki yeteneklerini kural temelli muhakeme ve ihtiyatlı muhakeme çerçevesinde analiz ettiği çalışmasında öğrencilerin belirli etik ikilemlerin çözümünde bilişsel ahlaki yeteneklerini tam olarak kullanmadıklarını ifade etmektedir⁴⁹. Armstrong - Ketz ve Owsen (2003) ise muhasebede etik eğitimi ile ilgili literatürü, Thorne'nin "Entegre Etik Karar Modeli"nden esinlenerek etik gelişim⁵⁰ (*etik gelişim-hassasiyet; etik muhakeme ve etik yargılama*) ile değer (*değer-etik motivasyon; etik karakter/davranış*) bağlamında incelemiştir.

Haywood, McMullen ve Wygal (2004) muhasebe etik eğitiminde öğrencilerin kritik düşünme kabiliyetlerinin geliştirilmesi için alternatiflerin sağlanması ve öğrencilerin hem eğlenebilecekleri hem de etik konuları öğrenebilecekleri etik öğrenim süreci ile karşılaşmalarını sağlamak amacıyla BINGO adını verdikleri oyunu geliştirmişlerdir. Oyun sosyal sorumluluk, doğruluk ve tarafsızlık gibi etik kurallar ve bunlara yönelik alternatif durumlar karşısında öğrenci yaklaşımını irdelemeyi ele almaktadır⁵¹.

Coyne-Massey ve Thibodeau (2005) ise öğrencilerin etik duyarlılıklarını etik ve etik olmayan davranışların neden olduğu fayda/maliyetleri ortaya koyan gerçek hikayelerin gösterimine dayalı ilişkili değer yaklaşımı (value relevance approach) ile araştırmışlardır. Üç farklı üniversiteden seçilen gruplara dayalı araştırmada Forsyth (1980)'nin görecelik ve idealizme dayalı "etik pozisyon sorgulama" yaklaşımı, geleneksel öğrenme yaklaşımı ile karşılaştırılmalı olarak kullanılmıştır. Araştırmada, ilişkili değer yaklaşımı grubunda etik duyarlılıkta önemli yükselme görüldüğü ifade edilmiştir⁵².

Blanthorne- Kovar ve Fisher (2007) ele aldıkları çalışmada, zengin literatürü ortaya koyarak, mevcut alternatif görüşler eşliğinde, lisans, öncesi veya lisansüstü aşamalarında müfredat içerisinde ayrı bir ders olarak muhasebe eğitiminin muhasebe akademisyenleri veya etik felsefecileri tarafında, mevcut etik kurallar eşliğinde yerine getirilebileceğini ifade etmektedirler⁵³. Etik, muhasebe eğitimi, muhasebe etiği ve muhasebe etik eğitimi çerçevesinde 1988 den 2007'ye kadar çok sayıda çalışmanın yapıldığı vurgulanan sözkonusu çalışmada, literatürün genel olarak aşağıdaki konular etrafında oluştuğu dile getirilmektedir.

- Muhasebe eğitiminde etik niçin öğretilmeli veya öğretilmemeli?

⁴⁹ L. Thorne, "Refocusing Ethics Education in Accounting: An Examination of Accounting Students' Tendency to Use Their Cognitive Moral Capability", **Journal of Accounting Education**, Vol.19, 2001, s.104.

⁵⁰ M. B. Armstrong ve Diğ. "Ethics Education in Accounting: Moving Toward Ethical Motivation and Ethical Behavior", **Journal of Accounting Education**, Vol.21, 2003, s.13.

⁵¹ M. E. Haywood ve Diğ. "Using Games to Enhance Student Understanding of Professional and Ethical Responsibilities", **Issues In Accounting Education**, Vol.19, Nr. 1, February 2004, ss.85-99

⁵² S. F. Watson ve Diğ., "Accounting Education Literature Review (2003-2005)", **Journal of Accounting Education**, Nr. 25, 2007, s.19.

⁵³ C. Blanthorne ve Diğ. "Accounting Educators' Opinions about Ethics in the Curriculum: An Extensive View", **Issues In Accounting Education**, Vol.22, Nr.3, August 2007, ss. 355-390

- Muhasebe eğitiminde etik öğretilbilir mi?
- Muhasebe eğitiminde etik eğitimi kim tarafından verilmeli?
- Etik eğitiminde ne, nerede, nasıl öğretilmeli?
- Etik eğitiminde ele alınan mevcut etik konular yeterli mi?

211. Muhasebe Eğitiminde Etik Eğitimi Programı

Öğrenci, öğretici ve eğitim programı bir eğitim sisteminin unsurlarını oluşturur. “Eğitimi düzenleyen ve yönlendiren sistem”⁵⁴ olarak adlandırılan eğitim programı müfredat, eğitim araç ve gereçleri ile derslik yapısı gibi fiziki koşullardan oluşur.

Muhasebe etik eğitimi ile ilgili çalışmaların genel olarak “*muhasebe etik eğitimi niçin, nasıl, nerede yapılmalı ve ne, kim tarafından, hangi araç ve yöntemlerle öğretilmeli?*” çerçevesinde ele alındığı yukarıda belirtilmişti. Kuşkusuz sözkonusu sorular ve ortaya konan cevaplar, bir bakıma muhasebe etik eğitiminin program yapısını da şekillendirmektedir.

“*Etik öğretilbilir mi? Etiği öğretebilir miyiz?*” türünden soruların çok sayıda çalışmayla cevaplandırıldığı belirten Armstrong (1993), muhasebe etik eğitimine yönelik sorunun “*Muhasebe öğrencilerine en iyi etik eğitimini nasıl verebiliriz?*” biçiminde sorulması gerektiğini vurgulamaktadır. James Rest (1986) tarafından yapılan çalışmaya dayanarak, sözkonusu sorunun cevabını Armstrong, “*amacı öğrencilerin ahlaki vasıflarını ve erdemlerini geliştirmek olan ‘muhasebe etiği ve profesyonellik’ bağlamında ele alınacak bir müfredatla gerçekleştirilebileceği*” şeklinde ortaya koymaktadır⁵⁵. Armstrong’un bu değerlendirmeyi 16 yıl önce yaptığı gözönünde bulundurularak, muhasebe etik eğitimine yönelik tartışmaların bugünkü seviyesi yeniden düşünülmelidir.

Muhasebe etik eğitimi ile ilgili bir diğer aşama, etik eğitiminin müfredata nasıl dahil edileceği meselesidir. Diğer bir ifadeyle, etik eğitimi diğer muhasebe dersleri içerisinde mi, yoksa bağımsız bir ders olarak mı verilmelidir? Konuya ilişkin zengin bir literatür eşliğinde, Armstrong’un her iki yöntemle de etik eğitiminin gerçekleştirilebileceğini, Loeb’in ise en az bu faktörler kadar öğretimde kullanılan yöntemlerin de önemli olduğunu vurguladıkları belirtilebilir^{56,57,58}. Değerlendirmeler eşliğinde müfredata dahil edilecek etik eğitiminin kapsamı “*teorik temel (etik teori, ahlaki gelişim teorileri, muhasebe mesleğinin sosyolojik temelleri ve etik sorunların analizi), meslek kuruluşlarının ortaya konan etik kural ve rehberlerin tanıtılması, mesleğe yönelik yasal düzenlemeler ve meslek mensuplarının faaliyetlerine yönelik etik konular ile*

⁵⁴ www.tdk.gov.tr (01.03.2009).

⁵⁵ M.B. Armstrong, “Ethics and Professionalism in Accounting Education: A Sample Course”, *Journal of Accounting Education*, Vol.11, 1993, s.78.

⁵⁶ R.K. Hurtt - C. W. (Bill) Thomas, “Implementing a Required Ethics Class for Student in Accounting: The Texas Experience”, *Issues In Accounting Education*, Vol.23, Nr.1, February 2008, s.36.

⁵⁷ C. W. Thomas, *a.g.m.*, s.28.

⁵⁸ K.F. Alam, *a.g.m.*, s.261.

toplumun muhasebe mesleğinden olan beklentisi ve bu beklentilerin karşılanması ile etik sorunlara yönelik uluslararası perspektif”⁵⁹ şeklinde belirlenebilir.

Bu kapsamda, muhasebe etik eğitimine yönelik etkin bir müfredatın; “üniversite, fakülte ve bölüm bazında muhasebe ve etik eğitiminin amaçları çerçevesinde bir uzlaşmanın olması, öğrencilerin, muhasebe etik eğitiminin bireysel ve geleceğe yönelik mesleki açıdan gerekliliğine ve önemli olduğuna inanması, mezuniyet sonrası meslek sınavlarına muhasebe etik eğitimi konularının dâhil edilmesi ve etik eğitimi düzenlemesi ve uygulamasının çok iyi tasarlanması ve tam olarak uygulanmış değerlendirme süreçleriyle revize edilerek yenilenmesi” şartlarını taşıması gerektiği ifade edilmiştir⁶⁰.

“Değer temelli muhakeme ve yansıtıcı düşünmeye dayalı öğrenme” şeklinde özetlenebilecek yöntemle konuyu ele alan Mintz (2006), etik eğitiminde “tartışma, kısa okuma, rol yapma ve vaka çalışması” gibi öğretim yöntemlerinden yararlanılabileceğini belirtmektedir. Bu çerçevede öğrencilerin sözlü veya yazılı biçimde düşüncelerini diğer öğrencilerle ve öğreticiyle paylaşabilmelerine imkan sağlandığını belirten Mintz, yöntemin muhasebe etik eğitiminde bir araç olarak yeni bir anlayış getireceğini iddia etmektedir. Öğrencilerde etik öğrenmenin karşılıklı iletişim ve değerlere ilişkin öğrenci yansımalarının sınıf ortamında paylaşılmasına imkan sunması sözkonusu yöntemin katkıları olarak dile getirilmektedir⁶¹.

Geleceğin muhasebe meslek mensuplarının etik değerlere uygun kararlar alabilmeleri için kişisel değerlerinin çok iyi gelişmiş olması gerekir. “İyilikseverlik ve diğerkâmlık, dürüstlük ve bütünlük, tarafsızlık ve geniş görüşlülük, güvenilirlik ve inanılrlık, sadakat ve itimada layık olma”⁶² kişisel değerlere örnek olarak verilebilir. Sözkonusu değerlerin muhasebe öğrencilerine verilmesini sağlayacak etik eğitimi programı ve programı yürütecek muhasebe öğretim elemanlarının önemi yadsınamaz düzeyde artmıştır. Gelineen noktada muhasebe etik eğitiminin muhasebe öğreticileri tarafından verilmesine yönelik kanaat yaygınlaşmaktadır⁶³. Bu nedenle muhasebe öğreticilerinin muhasebe etik eğitiminde gerekli hassasiyeti göstermeleri hem kendi mesleki kariyerleri hem de geleceğin muhasebe melek mensubu ve öğretim elemanı olacak öğrencileri açısından son derece önemlidir.

Yukarıda ortaya konan esaslar yanında etik eğitiminde yaşanabilecek etik ikilemlere dayalı bir kısım sorunların varlığından bahsedilebilir. Langenderfen ve Rockness (1989) etik eğitimiyle ilgili üç farklı ilkemin yaşanabileceğini belirtmişlerdir⁶⁴. Bunlar;

Kanunilik ve ahlakilik ilişkisi; kanuni olan her eylemin ahlaki olup olmadığı ya da ahlaki olan her eylemin kanuni olup olmadığı ile alakalı olup, etik eğitiminin yasal

⁵⁹ M.B. Armstrong, a.g.m., s.79-83.

⁶⁰ D. M. Hunt, a.g.m., s.157.

⁶¹ S. M. Mintz, “Accounting Ethics Education: Integrating Reflective Learning and Virtue Ethics”, **Journal of Accounting Education**, Vol.24, 2006, s.97.

⁶² C. Ş. Mugan, a.g.m., s.11

⁶³ M.B. Armstrong, a.g.m., s.78

⁶⁴ H. Q. Langenderfer – J. W. Rockness, a.g.m., s.59-61.

zorunluluklar yanında ahlaki olarak kabul edilen davranışları da kapsamı gereğini ifade eder.

Muhasebe etik eğitimi ve etik felsefesi ilişkisi; etik eğitimindeki yaklaşımlarla ilgili olup, etik eğitiminin çok yüksek seviyedeki felsefi görüşlere dayalı olarak verilmesinin sakıncaları belirtilerek, işletmelerle ilgili güncel ve hatta muhasebeye yönelik etik sorunların eğitim müfredatına alınması gereğini ifade eder.

Muhasebe ekolleri ve etik tartışmalara yönelik ilgisizlikler; bazı muhasebe ekollerinin etiği ahlakilik-din ve genel adaba bakış açısıyla değerlendirmesi; bazı ekollerin üniversitedeki öğrencilerin kendi ahlaki değerlerini zaten oluşturmuş olacağına dair düşünce yapısı; yine bir başka ekolün bireylerin ahlaki davranışlarını etkileyen faktörlerin aile, arkadaş çevresi ve üniversite eğitimi olduğuna dair görüşe sahip olmasının etik eğitime yönelik yaklaşımlarda birlik yerine ayrılık doğurduğu vurgulanarak etik eğitiminde amaç ve araç birliğinin sağlanması gereğini ifade eder.

Muhasebe etik eğitimi programına katkı bağlamında, çalışmanın bu kısmında, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından hazırlanan ve 2005 yılından sonra IFAC üyesi tüm muhasebe örgütleri tarafından uygulanması mümkün ve gerekli olan⁶⁵ uluslararası muhasebe eğitimi standartlarından IES 4 kodlu “Mesleki Değerler, Etik ve Davranışlar Standardı” na özet niteliğinde de olsa değinilmiştir.

“*Toplumun muhasebe mesleğinden beklentileri yüksektir. Muhasebe meslek mensuplarının karar verme sürecinde önemli rolleri olması nedeniyle, mesleki ve yönetsel kararların potansiyel etik etkilerinin farkında olmaları gerekir.*” yaklaşımından hareketle hazırlanmış IES 4: Mesleki Değerler, Etik ve Davranışlar Standardı, esas olarak; mesleki değer, etik ve davranışlar, bunların öğretilmesi ve iş ortamında öğrenilmesi şeklinde üç başlık halinde düzenlenmiştir⁶⁶.

Standartın amacı, muhasebe meslek mensuplarının, eğitim programı süresince uygun mesleki değerler, etik ve davranışla donanmalarını sağlamaktır. Standart IFAC’ın muhasebe mesleğinin geliştirilmesi, toplumda öneminin artırılması ve kamusal çıkarlar kapsamında yüksek kalitede hizmetin sağlanması misyonu ile doğrudan ilişkilidir⁶⁷.

Standart, eğitim programlarında yer alacak etik değerler, tutum ve davranışların kapsamı “*toplumun çıkarları ve sosyal sorumluluk duyarlılığı, sürekli gelişim ve yaşam boyu öğrenme, güvenilirlik, sorumluluk, zamanlılık ve saygı ile yasalar ve diğer mesleki düzenlemeler*” şeklinde öngörmektedir.

Standartta; mesleki değer, etik ve davranışlara ait ulusal ve kültürel çevreye dayalı farklılıklar gözönünde bulundurularak, muhasebe etik eğitim programının en az aşağıdaki unsurları içermesi gerektiği öngörülmektedir:

- Etiğin doğası,

⁶⁵ M. Özbirecikli, “Ana Hatlarıyla IFAC Muhasebeci Eğitimi Standartları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 33, Ocak 2007, s.74,79.

⁶⁶ IFAC, IES 4 Professional Values, Ethics And Attitudes. www.ifac.org (15.02.2009).

⁶⁷ S. Öcü- H. Aktaş, “Uluslar arası Muhasebe Eğitimi Standartları”, **XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, 19-22 Mayıs, Antalya,2004, s.151.

-
- Etik çerçevenin oluşturulması, bunun fayda ve sakıncalarının vurgulanması,
 - Doğruluk, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve gizlilik gibi temel mesleki etik kurallara uyum,
 - Mesleki davranış ve teknik standartlara uyum,
 - Bağımsızlık, şüphecilik, hesap verilebilirlik, sorumluluk ve kamu beklentileri kavramları,
 - Etik, meslek ve sosyal sorumluluk,
 - Etik ve yasalar,
 - Etik dışı davranışların, bireysel, mesleki ve geniş kapsamda toplumsal sonuçları,
 - İşletme ve yönetim bağlamında etik,
 - Etik ve muhasebe mesleği, etik çatışma ve etik ikilemler.

Standart, yukarıda belirtilen konuların ayrı bir ders kapsamında incelenmesini ve öğrencilerin diğer konulardaki bilgi düzeylerinde meydana gelen artışa paralel olarak bütünlük içerisinde ele alınmasını öngörmektedir. Konuların sunumunda, örnek olayları inceleme, okuma parçaları, video analiz, işletmelerle ilgili örnekler üzerinden etik ikilemleri analiz etme, disiplin kararlarını ve bulgularını tartışma, deneyimli kişilerden yararlanma gibi yaklaşımlardan faydalanabileceği standartta ayrıca belirtmektedir.

IFAC, standardın açıklanmasını ve uygulanmasını kolaylaştırmak amacıyla "Ethics Education Toolkit" adını verdiği etik eğitim aracını geliştirmiştir. Etik eğitim aracı muhasebe meslek mensupları ve muhasebe öğrencileri için dünya çapında yüksek kaliteli etik eğitim programları oluşturmak ve eğitimlerine yardımcı olmak amacıyla geliştirilmiştir. Etik eğitim aracında vaka çalışmaları, ders notları, sunumlar, video gösterileri ve diğer öğretim araçları kullanımı ile eğitim programına destek olmak öngörülmektedir. Sekiz başlık ve dört seviyede etik konuların ele alındığı etik eğitim aracının içeriği genel hatlarıyla Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1: Genel Hatlarıyla Etik Eğitim Aracı İçeriği

Konu/Seviye	Bilgi	Hassasiyet	Yargı	Davranış
Temel Yapı	<ul style="list-style-type: none"> • Etiğin tanımı • Etik kurumlar • Mesleğin ve meslek etiğinin tanımı • Muhasibe mesleğini etkileyen unsurlar • Muhasibeciler için etik çatı 	<ul style="list-style-type: none"> • İşletme çıkar grupları • Çıkar gruplarının etik beklentileri ve muhasebenin beklentileri karşılama düzeyi • Etik düzenlemeler, bireysel etik ve etik etkilenme 	<ul style="list-style-type: none"> • İşletme ve piyasa ekonomisi • Devletin sosyal rolü ve düzenleyici birimler • İşletmelerde etik yönetim kavramı • Muhasebe meslek mensuplarının işletme ve ekonomideki rolü 	<ul style="list-style-type: none"> • Etik etkilenme ve davranış örnekleri • Gelişme ve sorunlar - düzenleyici birimler • Örneklerin analizi
Kavram ve Değerler	<ul style="list-style-type: none"> • Etik teoriler • Değerler ve erdemler • Bireylerin bilişsel ahlaki gelişimleri • Kültür ve etik • Muhasibe faaliyetleri ile etik teoriler, sosyal normlar, bireysel erdemler ve meslek etiği ilişkisi 	<ul style="list-style-type: none"> • Vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya yönelik yaklaşımları ve etik davranış örnekleri • Muhasebe meslek mensupları ve bireyler için etik standartlar • Etik davranış üzerine kültür ve dinin etkisi 	<ul style="list-style-type: none"> • Etik sebepler ve etik olmayan davranışlara neden olan tehditler • Etik yargılama için beceri geliştirme • Eğitim ve öğretim faaliyetleri için mesleki değerler, etik ve davranış kavramları 	<ul style="list-style-type: none"> • Farklı etik davranışlar için rasyonel yaklaşımların tartışılması • Etik problemler için etik standart ve ilkelerin uygulanması

<p>Çevre, İşletme, Muhasebe Mesleği ve Düzenlemeler</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Muha sebe hizmetlerini etkileyen faktörler • Çevre nin işletmeye etkisi • Çevre değişmesi ve etkileri – beklentiler ve mesleğin değerlendirilmesi 	<ul style="list-style-type: none"> • Yasal ve düzenleyici reformlar • Mesleğin kredibilitésinin yeniden kazanılması • Etik tehditlere karşı korunmaya giriş 	<ul style="list-style-type: none"> • Etik yargılamaya yönelik farklı yaklaşımlar • Mevcut olaylara ilişkin inceleme ve teftiş raporlarının analizi 	<ul style="list-style-type: none"> • Farklı etik davranışlar için rasyonel yaklaşımların tartışılması • Etik problemler için etik standart ve ilkelerin uygulanması
<p>Muhasebe Meslek etiği</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Muha sebe mesleği etik teorileri • Mesleki davranış ilkeleri • Muha sebe mesleğinin kişisel ve kurumsal düzenlemeleri • Muha sebe mesleği için etik kurallar ve kişisel düzenleme süreçleri 	<ul style="list-style-type: none"> • Etik davranış ve mesleki yeterlilik koruma süreçleri • Muhasebede yaygın etik ikilem örnekleri 	<ul style="list-style-type: none"> • Etik ve muhasebe mesleği alakasını koruma • Meslekte kötü yönetimin etkisi • Mesleğin korunması, etikle ilişkisi ve kredibilitésinin sağlanması • Yüksek kalitede standartların korunması 	<ul style="list-style-type: none"> • Disiplin e dayalı süreç yönetiminin esasları • Etik kodların mecbur tutulma gerekçeleri

Karar verme	<ul style="list-style-type: none"> • Etik karar verme • Karar verme ve etik karar verme arasındaki farklılıklar • Normatif etik teorilerin kullanılması - etik karar verme modelleri 	<ul style="list-style-type: none"> • Yasalar ve etik karar verme • Meslek kodlarının doğal yapısı ve ilkeleri 	<ul style="list-style-type: none"> • Etik karar verme modelleri • Etik karar modellerinin kullanma nedenleri • Etik karar verme modellerinin faydaları • Takip edilen uygun davranışların korunması 	<ul style="list-style-type: none"> • Kişisel etik ve koşullar • Durumsal etik • Etik davranışlar üzerine organizasyonel etkiler
Etik Tehditler ve Korunma	<ul style="list-style-type: none"> • Meslek mensuplarına yönelik etik tehditler • Etik korunma • Etik eğitiminin geliştirilmesi • Etik yeterliliğin geliştirilmesi 	<ul style="list-style-type: none"> • Vaka çalışmaları ve gerçek hayattan örnekler kullanarak etik tehditlerin değerlendirilmesi 	<ul style="list-style-type: none"> • Etik tehditlerin nedeni ve önemi • Etik korunmanın etkinliğini izleme • Örnek çalışmalar 	<ul style="list-style-type: none"> • Etik karar verme yaklaşımlarını geliştirme • Etik davranışlar için sorumluluk yüklenme
İşletme Yönetimi	<ul style="list-style-type: none"> • İşletme yönetimi • Muhabese işletme yönetimindeki rolü • Problem değerlendirme birimi 	<ul style="list-style-type: none"> • Hesap verilebilirlik için kurumsal ve sosyal sorumluluk geliştirme • İşletme yönetiminin geliştirilmesi için düzenlemelerin yapılması • Ortaklığın yönetim etkinliği üzerindeki etkisi 	<ul style="list-style-type: none"> • Kurumsal ve girişimci yönetimde uluslararası gelişmeler • Yönetimin mevcut sorunlarını analiz etme 	<ul style="list-style-type: none"> • Yönetim başarısızlığının etkisi

Sosyal ve Çevresel Meseleler	<ul style="list-style-type: none"> • Kuru msal sosyal sorumluluğun arka planı • Muhaşebenin gelişen rolü 	<ul style="list-style-type: none"> • İşletmelerin sosyal sorumlulukları • Muhasebe mesleğinin işletme sosyal sorumluluğuna katkısı 	<ul style="list-style-type: none"> • Sürdürülebilirlik kavramı • Sosyal sorumluluğa ilişkin muhasebe kavramları 	<ul style="list-style-type: none"> • Global raporlama girişimleri • Bilanço aktiflerinin sigorta ettirilmesi • Bilanço -aktif- raporlama ve etik davranışlar üzerine örnek çalışmalar
-------------------------------------	--	--	---	--

Kaynak: IFAC; Ethics Education Toolkit, <http://www.ifac.org> (04.03.2009)

3. Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiği Eğitimi

Muhasebe eğitimi ile ilgili ele alınan çalışmalarda, üzerinde önemle durulan konuların başında, muhasebe eğitiminin nasıl yapılması gerektiği gelmektedir. Muhasebe eğitiminin nasıl yapılması gerektiği, bir anlamda, muhasebe eğitiminde; “*ne, ne zaman ve nasıl öğretilmeli; öğretim faaliyetleri kim tarafından hangi araç ve yöntemler kullanılarak yerine getirilmeli?*” sorularını kapsamaktadır. Türkiye’de yapılmış sözkonusu çalışmalardan birisi, alanında öncü niteliği taşıyan, Aysan (1979) tarafından sunulan “*Türkiye’de Muhasebe Eğitimi Nasıl Yapılmalıdır?*” başlıklı bildiridir. Aysan sözkonusu bildiride muhasebe eğitiminin amacını “*öğrencinin işletme kararlarına yararlı bilgilerin saptanması, toplanması, ölçülmesi, işlenmesi, kaydedilmesi, doğruluğunun denetlenmesi, kolay anlaşılır raporlar içinde özetlenmesi, incelenmesi ve incelenmesinden çıkarılan sonuçların karar almada kullanılması konusunda bilgilendirilmesi ve bu bilgilerin kullanılması için öğrenci yeteneğinin geliştirilmesi*”⁶⁸ biçiminde ortaya koymaktadır.

Muhasebe eğitiminin amacına yönelik yukarıdaki değerlendirmede geçen “*yararlı ve doğru bilgi, bilgilerin incelenmesi ve denetlenmesi*” kavramları ile muhasebe etik eğitimi konusuna zımnen değinildiği kabul edilebilir. Ancak yeterliliği tartışılır. Bu nedenle muhasebe eğitiminin amacı içerisine “*öğrencilere etik davranışlar edinmede yardımcı olma, onların muhasebe etiği ve muhasebede etik değişimle ilgili gelişimi algulamalarını kolaylaştırma, mesleklerinde karşılaşılabilecekleri etik sorunların farkında olmalarını sağlama, etik çatışma ve ikilemleri çözebilme konularında analitik yeteneklerinin ve ahlaki zorunluluğa ilişkin hassasiyetlerinin geliştirilmesini sağlama*” gibi hususlar ilave edilebilir. Muhasebe eğitiminin önemi, “*kaliteli eğitim, kaliteli muhasebeci, kaliteli muhasebe bilgisi ve etkin işletme kararı*” olarak ele alındığında⁶⁹ muhasebede etik öğrenmenin muhasebe eğitiminin amaçları içerisine dahil edilmesi önemli bir hal almaktadır.

⁶⁸ M. Aysan, “Türkiye’de Muhasebe Eğitimi Nasıl Yapılmalıdır?”, **Türkiye I. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 20-21 Nisan 1979, s.254.

⁶⁹ Abdülkerim Daştan, **Bilgi ve Eğitim Teknolojilerinde Yaşanan Gelişmelerin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Türkiye Değerlendirmesi**, SPK Yayını, Nr. 209, Ankara – 2008, s.37.

Türkiye’de İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Fakültesi ve İşletme Fakültesi isimleri ile 85 fakültede, İşletme, İktisat, Maliye, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri, Kamu Yönetimi ve Ekonometri bölümleri ile Açıköğretim Fakültesi gibi yükseköğretim kurumlarında lisans düzeyinde muhasebe eğitimi verilmektedir. Öğretim faaliyetleri ÖSYM verileriyle⁷⁰ yaklaşık 700 muhasebe ve finans öğretim elemanı ile sağlanmakta, eğitimine devam eden 80923 öğrencinin muhasebe eğitiminden yararlandığı görülmektedir. TÜRMOB verileriyle⁷¹ muhasebe meslek mensuplarının toplam sayısı 76567’dir. Bu verilere ilaveten önlisans muhasebe eğitimi, işletmelerin nitel ve nicel durumları, kayıt dışılık, toplumsal yapıdaki yolsuzluk-yoksulluk gibi konular bir arada düşünüldüğünde etik ve muhasebe eğitiminin önemi ve bir arada ele alınması gereği açık olarak görülmektedir.

Söz konusu gerekliliğe karşın Türkiye’de muhasebe etik eğitimine verilen önemin yetersiz kaldığı ifade denebilir. Türkiye’de muhasebe eğitiminde okutulan kitaplarda etik konulara yer verilmediği, yabancı 24 kitap üzerinde yapılan bir araştırmada ise % 0,77 ile % 7,11 arasında sayfaların etik konulara ayrıldığı tespit edilmiştir⁷². Türkiye’ye yönelik yukarıdaki yargı, 1990 -2003 yılları arasında yayınlanan Türkçe yazılmış 16 genel muhasebe kitabı üzerinde yapılan araştırmada muhasebe etiği ile ilgili konulara yer verilmediği belirtilerek desteklenmektedir⁷³.

Öteyandan, Çalıyurt (2007) tarafından Türkiye’de Kamu Üniversiteleri Muhasebe Etik Eğitimi konusunda İşletme Bölümü- Muhasebe Bilim dalı üzerine yapılan araştırmada; “*çalışmaya katılan akademisyenlerin yarısından çoğunun (%55.3) kamu üniversitelerinde muhasebe derslerinde etik öğrettikleri*” belirtilmektedir. Bu durumun ders programları ile ders ve kitap içeriklerine yönelik değerlendirmelerle paralellik arz etmediği belirtilebilir. Çalışmada “*akademisyenlerin % 38,3’ünün etik öğretiminde ulusal ve uluslararası örneklerden yararlandığı, % 23’ünün etik konuları finansal muhasebe derslerinde işlediği ve % 23’ünün ise muhasebe etik eğitiminin ayrı bir ders olarak verilmesi gerektiğini ifade ettikleri*” ayrıca belirtilmektedir⁷⁴.

Türkiye’de İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi eğitim müfredatlarında etik, etik eğitimi, muhasebe meslek etiği ve muhasebe etik eğitimi ile ilgili genel görünüme Tablo 2’de yer verilmiştir. Tablo 2’de yer alan bilgiler, Serkan Bayraktaroğlu ve Diğ. (2005) tarafından yapılan çalışma ile üniversitelerin web sayfalarında gerçekleştirilen incelemeler sonucu elde edilen bilgiler doğrultusunda oluşturulmuştur. Bilgilerine ulaşılan üniversite ve enstitü bağlamında lisansüstü aşamada yer alan muhasebe etiğine yönelik derslere ait bilgiler tabloda ayrıca belirtilmiştir. Bazı üniversitelerin web sayfalarına ulaşımında yaşanan problemler, bazı fakültelerin ders programlarına ve ders içeriklerine ulaşamama gibi sıkıntılar tabloda yer alan bilgilerin eksikliğine ilişkin kısıtları oluşturmaktadır.

Tablo 2’den görüleceği üzere isminde etik kelimesi bulunan derslerin varlığına rağmen lisans düzeyinde muhasebe meslek etiğine ilişkin ders bulunmamaktadır. İsmine

⁷⁰ <http://www.osym.gov.tr>. (08.01.2009)

⁷¹ <http://www.turmob.org.tr> (10.01.2009)

⁷² R. Güneş – F. Otlu, **a.g.m.**, s.113.

⁷³ K. T. Çalıyurt, **a.g.m.**, s.76.

⁷⁴ K. T. Çalıyurt, **a.g.m.**, s.77-79.

muhasebe ve etik kavramlarının birlikte geçtiği üç ders ise lisansüstü programlarda yer almaktadır.

Tablo 2: Türkiye’de İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Programlarında Etik Eğitiminin Genel Görünümü

<i>Üniversite Adı</i>	<i>İsminde Etik Bulunan Dersler</i>	<i>İçeriğinde Etik Konular Bulunan Dersler</i>
Abant İzzet Baysal	Pazarlamada Etik	Pazarlama Araştırması, Halkla İlişkiler
Adnan Menderes	İş Ahlakı	Pazarlama Yönetimi
Anadolu	İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve Etik	Muhasebe Gelişmeleri ve Değerlemeler (<i>Doktora</i>)
Atılım	İşletme Etiği	Halkla İlişkilere Giriş
Balıkesir		İşletme, Halkla İlişkiler
Başkent		Muhasebe Denetimi
Beykent	Bilgisayarda Yasal ve Etik Konular	İşletmede Sosyal Konular
Boğaziçi	İş Ahlakı, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Etik (<i>Y.Lisans</i>)	
Çağ		Denetim
Çanakkale Onsekiz Mart	İş Ahlakı	
Çankaya		Muhasebe İlkeleri
Çukurova	İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk	
Doğuş	İş Ahlakı	Siyasal Düşünceler Tarihi, İşletme Yönetimine Giriş
Erciyes		Bağımsız Denetim Standartları ve Uygulaması
Eskişehir Osman Gazi	İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve İş Ahlakı	
Fatih	İş Ahlakı	
Galatasaray	Ahlak ve Politika	
Gazi		Vergilendirme Politikası
Gaziantep	İş Ahlakı ve Yönetişim	Pazarlama İletişimi
Gaziosmanpaşa		İşletme Politikası
Hacettepe		Siyaset Bilimine Giriş I, Hukuka Giriş
Haliç	İş Ahlakı	
Işık	İş Etiği	Çokuluslu Şirketler

İstanbul Bilgi	İş Ahlakı	
İstanbul Kültür	İşletme Etiği	
İstanbul Ticaret		Satış Yönetimi
İzmir Ekonomi		Uygulamalı Ekonomi Atölyesi
Kafkas	İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk	
Karadeniz Teknik	Muhasebe Meslek Etiği (Y. Lisans) Muhasebe Meslek Etiği Eğitimi (Y. Lisans)	Hukukun Temel Kavramları
Kocaeli		İşletme Bilimine Giriş, Pazarlama Araştırmaları
Koç		Denetim
Marmara	Muhasebede Etik (Doktora)	
Mersin	İş Etiği ve Sosyal Sorumluluk	
Muğla	Kamu Yönetiminde Etik	Bürokrasi Yönetimde Çağdaş Yaklaşımlar
Okan	İşletme Etiği (Y.Lisans)	
Orta Doğu Teknik	İş Ahlakı	
Osmangazi	İşletmelerin Sosyal Sorumluluğu ve İş Ahlakı	
Pamukkale	Etik ve Yönetim	Bilgi Ekonomisi
Sakarya	İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk, Yönetim ve Etik	Sosyoloji, İktisat Felsefesi, Stratejik Yönetim
Trakya	İş Ahlakı	
Yaşar		Turizmde Medya ve Halkla İlişkiler
Yeditepe		İşletme Yönetimine Giriş
Yıldız Teknik	İş Etiği	

Kaynak: S. Bayraktaroğlu ve Diğ. “Etik Eğitiminde Neredeyiz? İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri Örneği”, **2. Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu**, Sakarya, 18-19 Kasım 2005, s.381.

3. Muhasebe Meslek Etiği Eğitimine Yönelik Öneriler

Muhasebe eğitiminde etik eğitiminin gerekliliği gerek ulusal gerekse uluslararası çalışmalarda sıkça ve açıklıkla dile getirilmektedir. Bu durum İşletme Fakültelerini Yükseltme Birliği (The Association to Advance Collegiate Schools of Business-AACSB)’nin akreditasyon için etik eğitiminin gerekliliğine ilişkin kararı ile de desteklenmektedir. AACSB tarafından 2004 yılında yayınlanan raporda, lisans düzeyinden

yüksek lisans ve doktora, işletme bölümü öğrencilerinin kurumsal yönetim ve sorumluluk çerçevesinde yaşanan sayısız etik sorunlara karşı, derin bir anlayış geliştirmeleri açısından, teşvik edilmeleri gerektiği vurgulanmaktadır. Raporda herkesin karmaşık ve değişen iş ortamında ihtiyaç duyulan etik bilinç, muhakeme ve ilkelere ilişkin yaratıcı düşüncenin oluşturulması ve etik farkındalığın yaratılması hususlarına önem vermeleri gerektiği ayrıca belirtilmektedir⁷⁵.

Bu önemine binaen etik ve muhasebe mesleği konusunun “etkin bir muhasebe etik eğitimi” çerçevesinde tartışılması ve ele alınması gerekmektedir. Loeb (1988), muhasebe etik eğitiminin öğrencilere aşağıdaki hususları teşvik edici düzeyde olması gerektiğini dile getirmektedir⁷⁶. Bunlar;

- Muhasebe eğitimi ile etik konular arasında ilişki kurma,
- Muhasebede etik vurgu gerektirecek konuları tanıma,
- Sorumluluk veya ahlaki zorunluluğa ilişkin hassasiyet geliştirme,
- Etik çatışma ve ikilemlerle başa çıkabilme becerisi geliştirme,
- Muhasebe ile ilgili etik davranışlardaki değişimi algılama yönünde zemin hazırlama,
- Muhasebe etiğinin bütün yönleriyle anlaşılabilirliğini ve tarihi gelişimini anlama ve genel etik ilkelerle ilişkisini kurmadır.

Bu çerçevede muhasebe etik eğitiminin öğrencilere; “etik, meslek etiği ve muhasebe meslek etiği kavramlarını tanıma, muhasebe meslek etiğine yönelik temel yaklaşımları ve düzenlemeleri inceleyebilme, muhasebe meslek etiği ile ilgili Türkiye’deki düzenlemeleri değerlendirebilme ve melekete karşılaşılabilecek etik çatışma ve ikilemleri analiz edebilme ve çözümler sunabilme” çerçevesinde tasarlanmalıdır.

Yukarıda yer alan açıklamalar ışığında muhasebe etik eğitiminin Türkiye’de üniversitelerde lisans ve lisansüstü düzeye yönelik üç aşamada ele alınması önerilebilir. Sözkonusu aşamalar; etik konuların muhasebe dersleri içerisinde sunulması, lisans düzeyinde seçmeli ders olarak programa ilave edilmesi ve lisansüstü aşamada araştırma esaslı ele alınması şeklinde özetlenebilir.

Lisans düzeyinde etik konuların muhasebe dersleri içerisinde sunulması;

Türkiye’de lisans düzeyinde muhasebe eğitimi “Genel Muhasebe (Muhasebe–I, Muhasebe–II veya Envanter ve Bilanço), Şirketler Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi, Yönetim Muhasebesi, Bilgisayarlı Muhasebe, Finansal Tablolar Analizi, Muhasebe Organizasyonu, Vergi Muhasebesi, Denetim, Banka ve Sigorta Muhasebesi, Enflasyon Muhasebesi, Muhasebe Bilgi Sistemi, Muhasebe Uygulamaları gibi dersler aracılığıyla yürütülmektedir.

⁷⁵ M. Low ve Diğ., **a.g.m.**, s.238.

⁷⁶ S. E. Loeb, “Teaching Students Accounting Ethics: Some Crucial Issues”, **Issues in Accounting Education**, Vol.3, Nr.2, Fall 1988, ss.322.

Etik konuların muhasebe konuları içerisine dahil edilmesi kapsamında “konu hakkında haberdar olma” bağlamında Genel Muhasebe; “konu hakkında haberdar olma yanında konunun denetim ve muhasebe mesleği açısından önemini kavrama” bağlamında Denetim⁷⁷ dersleri içerisinde sunulabilir. Derslerde muhasebe konularına ilave edilebilecek etik konular olarak; etik, meslek etiği, muhasebe mesleği, mesleki kuruluşlar, muhasebe mesleğinde etik kurallar ve diğer düzenlemeler, sözkonusu düzenlemelerin işletme, meslek mensubu, birey ve toplum açısından önemi” sıralanabilir.

Lisans düzeyinde etik konuların seçmeli ders olarak programa ilave edilmesi;

Yukarıda adları belirtilen lisans düzeyinde muhasebe eğitiminde yer alan derslerin çoğu zorunlu bir kısmı ise seçmeli ders konumundadır. Seçmeli derslere “**Muhasebe Meslek Etiği**” ismiyle yeni bir dersin ilave edilmesi uzmanlaşma açısından yararlı olabilir. Temelde İşletme Bölümü, genelde ise İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi öğrencilerinin tamamının muhasebe meslek mensubu olmayacakları açıklıkla ifade edilebilir. Bu nedenle tüm öğrencilerin etik ve muhasebe meslek etiği konularından haberdar olmaları bir önceki adımla sağlanmış olacak, muhasebe mesleğini seçmeyi düşünen öğrencilerin meslek etiğine yönelik derinlemesine bilgi gereksinimleri ise bu seçmeli ders aracılığıyla karşılanmış olacaktır. Seçmeli ders olarak ele alınacak Muhasebe Meslek Etiği dersi için içerik olarak aşağıdaki başlıklar önerilebilir.

- Muhasebe ve muhasebe bilgi sistemi,
- Muhasebe bilgi sisteminin işletme içindeki yeri ve önemi,
- İşletme çıkar grupları, muhasebeden beklentiler,
- Muhasebe mesleği, meslek mensuplarının çalışma alanları, ulusal ve uluslararası mesleki örgütler,
- Muhasebe meslek mensuplarının işletme ve ekonomideki rolü,
- Etik, etik teoriler, sosyal normlar, değerler,
- Ahlaki gelişim, kültür, gelenek, hukuk, din ve etik,
- Etik türleri,
- Meslek etiği, muhasebe meslek etiği,
- Muhasebe faaliyetleri ile etik teoriler, sosyal normlar, bireysel erdemler ve meslek etiği ilişkisi,
- Muhasebe meslek etiğine yönelik düzenlemeler (etik kodlar, kural ve ilkeler),
- Etik karar alma modelleri ve toplumda etik eğilimler,
- Meslek mensuplarına yönelik etik tehditler, korunma ve etik yeterliliğin geliştirilmesi,

⁷⁷ Etik konulara denetim dersi açısından bkz. Donald H. Taylor – G. William Glezen, **Auditing An Assertions Approach**, Seventh Edition, John Wiley & Sons, Inc., New York 1997.

-
- İşletmelerde görülen etiğe uygun olmayan davranışlar, mesleki etik ikilemler ve çözümleri.

Dersin işlenmesinde “vaka analizi, anlatım, tartışma, kısa hikayeler, makale ve literatürden okuma parçaları seçme, meslek mensuplarında ve iş dünyasından yöneticilerden yararlanma” gibi yöntemler kullanılabilir.

Lisansüstü düzeyde muhasebe etik eğitimi;

Genel olarak lisansüstü eğitimin amacı, “*öğrencinin mesleki konularda derin bilgi kazanma ve mevcut bilgileri uygulamada kullanma yollarını öğrenmesini; bilimsel araştırma yaparak bilgilere erişme, bilgiyi değerlendirme ve yorumlama yeteneğini kazanmasını; bağımsız araştırma yapma, bilimsel olayları geniş ve derin bir bakış açısı ile irdeleyerek yorum yapma ve yeni sentezlere ulaşmak için gerekli adımları belirleme yeteneği kazanmasını sağlamak*” olarak belirtilebilir⁷⁸.

Söz konusu amaç şüphesiz lisansüstü aşamada muhasebe etik eğitimi için de geçerlidir. Bu aşamada muhasebe etiği konuları öğrenciye, akademisyen olma, mesleğin kurallarını ve etik ilkeleri değerlendirme ve yeterliliklerini analiz edebilme perspektifiyle verilebilmelidir. Bu nedenle lisansüstü muhasebe öğrencisi, muhasebe, muhasebe mesleği ve muhasebe eğitimi konularında uzman düzeyinde bilgi birikimine sahip bir kişi olarak “muhasebe meslek etiği” ve “muhasebe meslek etiği eğitimi” konularına eğilmelidir.

Loeb (1994), doktora seviyesinde muhasebe etik eğitimin amaçlarını; akademik alanda muhasebe ile ilgili karşılaşılabilecek etik meseleleri tanıyabilme, etik meselelerin vurgulanması için analitik yeteneğin geliştirilmesini sağlama, akademik muhasebeyi belirsizlik yaratan durumlarda birlikte öğrenme ve etik konularla etik davranışı muhasebe eğitimine entegre edebilme⁷⁹ şeklinde ortaya koymaktadır.

Lisansüstü aşamada muhasebe etik eğitiminin kapsamı sözkonusu amaçlar paralelinde öğrenci-danışman birlikteliği ve danışman yönlendirmesi eşliğinde “etik teoriler, muhasebe meslek etiği teorileri, etik eğitiminin muhasebe alanında geliştirilmesi, etik, toplum ve muhasebe meleği” gibi konuları kapsayacak şekilde literatürden azami ölçüde yararlanarak serbestçe belirlenebilir.

Sonuç

Muhasebe meslek mensuplarının, kanunlara ve toplumsal değerlere önem vererek güvenilir bilgileri üretme ve topluma sunma faaliyetleri ile müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerinde uymaları gereken kurallar muhasebe meslek etiğini oluşturmaktadır. Mesleğe yönelik toplumsal güvenin korunması ve mesleğin kredibilitesi açısından meslekle ilgili etik değerler büyük önem taşımaktadır.

İnsanlara davranışlarında ve mesleki faaliyetlerinde etik boyutun varlığını kavratmak, etik sorunlara ait duyarlılığı geliştirmek, etik davranışların önemi ve etik sorunların çözümü konusunda beceri kazandırmak etik eğitiminin amacını oluşturmaktadır. Etik eğitiminin sözkonusu amacı ve muhasebe mesleğinin toplumsal beklentiye cevap verebilme niteliği, muhasebe etik eğitimi gereksinimini ortaya çıkarmıştır.

⁷⁸ <http://www.yok.gov.tr/uak/yonetmelikler/lusinav.pdf> (06.03.2009)

⁷⁹ S. E. Loeb, 1994, **a.g.m.**, s.819.

Muhasebe etik eğitimi; muhasebe mesleği ve toplumun yüksek menfaatlerinin etik zorunluluk, bireysel ve mesleki sorumluluklar çerçevesinde korunması için öğrencilerin etik muhakeme ve sorumluluklarının geliştirilmesini sağlamaya yönelik eğitim-öğretim sürecidir. Muhasebe eğitiminde etik eğitiminin yer almasına yönelik tartışmalar 1980’lerde başlamıştır. 1980’lerden bugüne muhasebe eğitim müfredatına etik konuların dahil edilmesine yönelik kurumsal ve bireysel bazda çok sayıda araştırma ve çalışmalarla katkıda bulunulmuştur. Muhasebe etik eğitimi ile ilgili çalışmaların genel olarak “*muhasebe etik eğitimi niçin, nasıl, nerede yapılmalı ve ne, kim tarafından, hangi araç ve yöntemlerle öğretilmeli?*” çerçevesinde ele alındığı belirtilebilir. 1990’lı yıllarda kısmen durgunluk yaşayan muhasebe etik eğitimi araştırma ve çalışmaları özellikle Enron, WorldCom, Arthur-Andersen gibi şirketlerin yaşadığı finansal skandallar sonrasında tekrar gündemdeki yerini almıştır.

Muhasebe etik eğitiminin kapsamı Michael Josephson tarafından ortaya konan “*dürüstlük, doğruluk, sözünde durma, sadakat, adalet, başkalarıyla ilgilenmek, saygı, sorumlu vatandaşlık, mükemmeliyetçi olma ve sorumluluk*” kavramları eşliğinde teorik temel, etik kural ve rehberlerin tanıtılması, mesleğe yönelik yasal düzenlemeler ile toplumsal beklenti ve beklentilerin karşılanmasına yönelik uluslararası perspektif çerçevesinde belirlenebilir

“Etik, meslek etiği ve muhasebe meslek etiği kavramlarını tanıma, muhasebe meslek etiğine yönelik temel yaklaşımları ve düzenlemeleri inceleyebilme, muhasebe meslek etiği ile ilgili Türkiye’deki düzenlemeleri değerlendirebilme ve meekte karşılaşılabilecek etik çatışma ve ikilemleri analiz edebilme ve çözümler sunabilme” çerçevesinde tasarlanabilecek muhasebe etik eğitiminin Türkiye’de üniversitelerde üç aşamada ele alınabileceği belirtilebilir. Sözkonusu aşamalar; etik konuların “Genel Muhasebe ve Denetim” dersleri esaslı olmak üzere muhasebe dersleri içerisinde sunulması, lisans düzeyinde “Muhasebe Meslek Etiği” ismiyle seçmeli ders olarak programa ilave edilmesi ve lisansüstü aşamada “Muhasebe Meslek Etiği Eğitimi” isimli bir ders bağlamında ele alınması şeklinde özetlenebilir.

Kaynakça

- AHADIAT, N.–MACKIE, J. J., “Ethics Education in Accounting: An Investigation of The Importance of Ethics as a Factor in The Recruiting Decisions of Public Accounting Firms”, **Journal of Accounting Education**, Vol.11, 1993, ss.243-257.
- ALAM, K.F., “Ethics and Accounting Education”, **Teaching Business Ethics**, Vol.2, 1999, ss.261–272.
- APOSTOLOU, B. ve Diğ., “Accounting Education Literature Review (1997–1999)”, **Journal of Accounting Education**, Nr.19, 2001, ss.1–61.
- ARMSTRONG, M. B., “Ethics and Professionalism in Accounting Education: A Sample Course”, **Journal of Accounting Education**, Vol.11, 1993, ss.77-92.
- ARMSTRONG, M. B.ve Diğ. “Ethics Education in Accounting: Moving Toward Ethical Motivation and Ethical Behavior”, **Journal of Accounting Education**, Vol.21, 2003 ss.1-16.
- AYSAN, M., “Türkiye’de Muhasebe Eğitimi Nasıl Yapılmalıdır?”, **Türkiye I. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 20-21 Nisan 1979, ss.250-284.
- BAYRAKTAROĞLU, S. ve Diğ. “Etik Eğitiminde Neredeyiz? İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri Örneği”, **2. Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu**, Sakarya, 18-19 Kasım 2005, ss.377-383.
- BİLGİN, Mustafa, **Yüksek İslam Ahlakı**, İstanbul, 2006.
- BLANTHORNE, C. ve Diğ. “Accounting Educators’ Opinions About Ethics in the Curriculum: An Extensive View”, **Issues In Accounting Education**, Vol.22, Nr.3, August 2007, ss.355–390
- BOYCE, G., “The Social Relevance of Ethics Education in a Global(izing) Era: From Individual Dilemmas to Systemic Crises”, **Critical Perspectives on Accounting**, Vol.19, 2008, ss.255–290.
- ÇALİYURT, K. T., “Accounting Ethics Education in Turkish Public Universities”, **Social Responsibility Journal**, Vol.3, Nr.4, 2007, ss.74-80.
- ÇUKACI, Y., “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt.8, Sayı: 1, 2006, ss.89-111.
- DALAY, İ., “Yöneticilerin Sosyal Sorumlulukları”, **Maliye-İktisat-Hukuk Yazıları Dergisi**, Sayı: 66, Ocak-Mart 2000, ss.38- 46.
- DAŞTAN, Abdülkerim, **Bilgi ve Eğitim Teknolojilerinde Yaşanan Gelişmelerin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Türkiye Değerlendirmesi**, SPK Yayını, Nr.209, Ankara, 2008.

- DAŞTAN, Abdulkerim, **Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2001.
- FLEMING, A.I.M., “Ethics and Accounting Education in the UK – A Professional Approach?”, **Accounting Educational**, Vol.5, Nr.3, 1996, ss.207-217.
- GAA, James C.–THORNE, Linda, “An Introduction to the Special Issue on Professionalism and Ethics in Accounting Education”, **Issues In Accounting Education**, Vol.19, Nr.1, February 2004, ss.1-6.
- GEARY, W. – SIMS, R., “Can Ethics Be Learned”, **Accounting Education**, Vol.3, Nr.1, 1994, ss.3-18.
- GRAY, R. ve Diğ., “Teaching Ethics in Accounting and the Ethics of Accounting Teaching: Education for Immorality and a Possible Case for Social and Environmental Accounting Education”, **Accounting Education**, Vol.3, Nr.1, 1994, ss.51-75.
- GÜNEŞ, R. - OTLU, F., “Muhasebe Uygulayıcılarının Sosyal Sorumluluk Anlayışı Üzerine Bir Araştırma”, **MÖDAV**, Sayı: 2, Haziran 2003, ss.107-126.
- GUNZ, S. - McCUTCHEON, J., “Are Academics Committed to Accounting Ethics Education”, **Journal of Business Ethics**, Vol.17, 1998, ss.1145-1154.
- HAYWOOD, M. E. ve Diğ. “Using Games to Enhance Student Understanding of Professional and Ethical Responsibilities”, **Issues In Accounting Education**, Vol.19, Nr.1, February 2004, ss.85-99
- HUNT, D. M., “Ahlâk Kuralları ve Muhasebe Eğitimine Etkileri”, **Gelecek Yüzyılda Muhasebe Eğitimi, TÜRMOB Yayınları**, Nr.139, Ankara, 2000, ss.151-180. (Çev: Yakup SELVİ).
- HURT, R.K. - THOMAS, C. W. (Bill), “Implementing a Required Ethics Class for Student in Accounting: The Texas Experience”, **Issues In Accounting Education**, Vol.23, Nr.1, February 2008, ss.31-51.
- KOTAR, E.; “Muhasebe Denetim Mesleğinde Ahlâkın Yeri ve Önemi”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Muhasebe Denetim Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı İSMMMO Yayını, Nr.20, Mayıs 1998, ss. 65-89.
- LANGENDERFER, H. Q.– ROCKNESS, J.W., “Integrating Ethics into the Accounting Curriculum: Issues, Problems, and Solutions”, **Issues In Accounting Education**, Vol.4, Nr.1, Spring 1989, ss.58-69.
- LEUNG, P. – COOPERS, B.J., “Ethics in Accountancy: A Classroom Experience”, **Accounting Education**, Vol.3 Nr.1, 1994, ss.19-33.

-
- LOEB, S. E. “The Evaluation of “Outcomes” of Accounting Ethics Education”, **Journal of Business Ethics**, Vol.10, Nr.2, Feb 1991, ss.77-84.
- LOEB, S. E., “Ethics and Accounting Doctoral Education”, **Journal of Business Ethics**, Vol.13, Nr.10, October 1994, ss.817-828.
- LOEB, S. E., “Teaching Students Accounting Ethics: Some Crucial Issues”, **Issues in Accounting Education**, Vol.3, Nr.2, Fall 1988, ss.316-329.
- LOW, M. ve Diğ., “Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges”, **Critical Perspectives on Accounting**, Nr.19, 2008, ss.222–254
- MINTZ, S. M., “Accounting Ethics Education: Integrating Reflective Learning and Virtue Ethics”, **Journal of Accounting Education**, Vol.24, 2006, ss.97-117.
- MINTZ, Steven M., **Cases In Accounting Ethics And Professionalism, Second Edition**, McGraw-Hill, Inc., New York, 1992.
- MUGAN, C. Ş., “Ahlâk, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı: 2, Haziran 1999, ss.1-18.
- ÖNCÜ, S. – AKTAŞ, H., “Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları”, **XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 19-22 Mayıs 2004, ss.151-170.
- ÖZBİRECİKLİ, M., “Ana Hatlarıyla IFAC Muhasebeci Eğitimi Standartları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 33, Ocak 2007, ss.73-80.
- PEKDEMİR, R., “Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı:4, Ekim 1999, ss.18-26
- PUXTY, A. ve Diğ., “(Re)forming the Circle: Education, Ethics and Accountancy Practices”, **Accounting Education**, Vol.3, Nr.1, 1994, ss.77-92.
- REBELE, J. E., ve Diğ., “Accounting Education Literature Review (1991 – 1997), Part II: Students, Educational Technology, Assessment, And Faculty Issues” **Journal of Accounting Education**, Nr.2, 1998, ss.179-245.
- SELİMOĞLU, S.K., “Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlaki Doğruları Kazandırmadaki Rolü”, **XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 23–27 Mayıs 2001, ss. 3-27.
- SUSMUŞ, T. - ARZOVA, S. B., “Muhasebe Bilim Dalında Uzmanlaşmayı Seçen İşletme Öğrencilerinin Meslek Etiği Algılamalarının İncelenmesi: İki Üniversite Örneği”, **MÖDAV**, Sayı: 2, Haziran 2003, ss.127-152.
- TAYLOR, Donald H.– GLEEN, G. William, **Auditing An Assertions Approach**, Seventh Edition, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1997.

- THOMAS, C. W., “An Inventory of Support Materials for Teaching Ethics in the Post-Enron Era”, **Issues In Accounting Education**, Vol.19, Nr.1, February 2004, ss.27-52.
- THORNE, L., “Refocusing Ethics Education in Accounting: An Examination of Accounting Students’ Tendency to Use Their Cognitive Moral Capability”, **Journal of Accounting Education**, Vol.19, 2001, ss.103-117.
- TÜKENMEZ, M. - KUTAY, N., “Muhasebe Eğitiminde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı: 4, 1998, ss.441-452.
- UYSAL, Ö. Ö., “Bağımsız Denetim, Ahlaki Kodlar ve Bireysel Ahlakın Alanı”, **Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Bodrum, Muğla, 29 Mayıs-02 Haziran 2002, ss.81-104.
- WATSON, S. F. ve Diğ., “Accounting Education Literature Review (2003–2005)”, **Journal of Accounting Education**, Nr.25, 2007, ss.1-58
- WATSON, S. F. ve Diğ., “Accounting Education Literature Review (2000–2002)”, **Journal of Accounting Education**, Nr.21, 2003, ss.267-325.
- WELTON, R. E. ve Diğ., “Promoting the Moral Development of Accounting Graduate Students: An Instructional Design and Assessment”, **Accounting Education**, Vol.3, Nr.1, 1994, ss.35-50.
- YALSIZUÇANLAR, Sadık, **ANKA**, TİMAŞ Yayınları, İstanbul, 2008.
- YILDIRIM, O. - ÇUKACI, Y., “Muhasebe Sürecinde Kamuyu Aydınlatma Açısından Muhasebe Meslek Elemanlarının Davranışlarının Etik Boyutu ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, **Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Bodrum, Muğla, 29 Mayıs-02 Haziran 2002, ss.3-32.
- YOUNG, J. J.– ANNISSETTE, M., “Cultivating Imagination: Ethics, Education and Literature”, **Critical Perspectives on Accounting**, Vol.20, 2009, ss. 93–109.
- YÜKSEL, A., “Muhasebe ve Etik”, **Türkiye XX. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 23–27 Mayıs 2001, ss.235-243.

İnternet

- GÖKSEL, Ç. – İPBÜKER, C., Mühendislik Etiği, <http://atlas.cc.itu.edu.tr/~goksel/dersler/etik>, Erişim Tarihi (28.02.2009).
- IFAC, IES 4 Professional Values, Ethics And Attitudes. www.ifac.org, Erişim Tarihi (15.02.2009).
- IFAC, Ethics Education Toolkit, <http://www.ifac.org>, Erişim Tarihi (04.03.2009)

-
- İSLAMOĞLU, M., <http://www.mustafaislamoglu.com>, Erişim Tarihi (17.02.2009).
- KARABABA, İ.ve Diğ., “Üniversitelerde Etik Eğitimi” **I.Ulusal Mühendislik Kongresi**, Eski Foça, İzmir, 20-21 Mayıs 2004, [web.deu.edu.tr/ umk/bildiriler/e11.doc](http://web.deu.edu.tr/umk/bildiriler/e11.doc), Erişim Tarihi (28.02.2009)
- MARŞAP, A., “E-Eğitim Yönetişim Sisteminde Küresel Etik İlkeler”, <http://ab.org.tr/ab06/sunum/112.ppt>, Erişim Tarihi (28.02.2009)
- <http://www.osym.gov.tr/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFFF88F742D0D71125168BB5005A7961B47>, Erişim Tarihi (08.01.2009)
- <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/istatistikselRaporlar.aspx>, Erişim Tarihi (10.01.2009)
- <http://www.yok.gov.tr/uak/yonetmelikler/lusinav.pdf>, Erişim Tarihi (06.03.2009)
- www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi (01.03.2009).