

# MUHASEBEDE ETİK EĞİTİMİNDE ÇAĞDAŞ BİR MODEL: BÜTÜNLEŞİK ÖĞRETİM UYGULAMASI\*

**Doç. Dr. Çağnur Kaytmaz BALSARI\*\***

**Doç. Dr. A. Fatih DALKILIÇ\*\*\***

**Araş. Gör. İ. Onur ÖZ\*\*\*\***

**Araş. Gör. Melissa N. CAGLE\*\*\*\*\***

## ÖZET

Etik farkındalık kavramı özellikle muhasebe skandalları olarak bilinen Enron, WorldCom, Parmalat ve Tyco gibi olaylardan sonra daha da önem kazanmıştır. Muhasebede etik eğitiminin amaçlarının gerçekleştirilmesi için; muhasebe etik eğitiminin üniversite ders programlarında ayrı bir ders olarak mı, yoksa bütün müfredatta bütünlük bir şekilde mi olması gerektiği literatürde tartışılan bir konudur. Ek olarak etik eğitiminin verilme yöntemleri de literatürde tartışılmakta ve etik farkındalığı en üst düzeye çıkarabilmek için farklı uygulamaların sonuçları değerlendirilmektedir. Belirli oyunlar, vaka çalışmaları ve vinyetler yardımıyla etik farkındalık yaratma ve etik karar verme yetisi kazandırılabilirliği düşünülmektedir. Bu yöntemler içerisinde, oyun temelli uygulamalar son dönemde önem kazanmıştır. Çalışma kapsamında finansal muhasebe dersi alan; aynı seviyedeki öğrencilerden oluşan 2 farklı sınıfla bir deney yapılmıştır. Bu bağlamda deney grubuna yukarıda bahsi geçen araçlar ile etik eğitimi verilmiş; ve çalışma sonucunda kontrol grubu ile ortak gerçekleştirilen bir test yardımıyla etik farkındalık düzeyleri karşılaştırılmıştır. Çalışma muhasebe eğitimi literatürüne etik eğitimi metodları ve etik algısına etkileri bakımından katkı vermesi amaçlanmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Eğitimi, Etik, Bütünlük Etik Öğretimi

**JEL Kodları:** M40, M41, M49

## A CONTEMPORARY EDUCATION MODEL ON ETHICS IN ACCOUNTING: AN INTEGRATED INSTRUCTIONAL APPLICATION

### ABSTRACT

The concept of ethical awareness gained importance after the accounting scandals known as Enron, WorldCom, Tyco, Parmalat. Literature extensively discusses whether or not the study of ethics should be incorporated into the university accounting curricula or if a whole class is needed in order to reach education objectives. In addition, ethical training methods are also a topic of discussion in literature and different application results for raising levels of ethical awareness are evaluated. By the utilization of certain games, case studies and vignettes it is surmised that an ethical awareness and an ethical decision-making ability can be cultivated. Among these methods, game-based applications have recently gained importance. In this study, we observe two equal-leveled financial accounting classes. Using the above mentioned tools we provide ethics training to the students and later, with the help of our control group, employ a test to compare levels of ethical awareness. This study aims to contribute to accounting education literature in terms of ethics education methods and ethical perceptions.

**Key Words:** Accounting Education, Ethics, Integrated Ethics Instructional

**JEL Codes:** M40, M41, M49

\* Bu çalışma 31 Mayıs - 2 Haziran tarihleri arasında Gaziantep – Türkiye gerçekleştirilen 1. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumunda bildiri olarak sunulmuştur.

\*\* Dokuz Eylül Üniversitesi, cagnur.kaytmaz@deu.edu.tr

\*\*\* University of Wisconsin River Falls, ali.dalkilic@uwrf.edu

\*\*\*\* İzmir Ekonomi Üniversitesi, onur.oz@ieu.edu.tr

\*\*\*\*\* Dokuz Eylül Üniversitesi, melissa.cagle@deu.edu.tr

## 1. GİRİŞ

Yaşanan son küresel kriz muhasebe-finans krizinden çok, literatürde bir etik krizi olarak geçmektedir. Bu durumda yaşanan krizin işletmelerin muhasebenin temel kavram ve ilkelerinden uzaklaşarak gerçeğe uygun olmayan finansal raporlama yapımlarının bir sonucu olduğu söylenebilir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ülkemizde halka açık şirketler tarafından halen uygulanmakta olup, yeni ticaret kanunu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) de kullanılmaya başlanacaktır. UFRS sahip olduğu esnek yapı ve tanıdığı uygulama seçenekleri ile uygulayıcılara mesleki bilgi ve yargılarını kullanma olanağını vermektedir. Ancak mesleki yargının meslek etiğine uygun olmayan kullanımı söz konusu olduğunda, oluşturulan yanıltıcı finansal raporlar krizi tetikleyen nedenler arasında önemli bir yer tutmaktadır. Bu tecrübeden yola çıkarak mesleki etiğin ihmal edilmesinin küresel ekonomi ve muhasebe alanının geleceğini etkileyebilecek en önemli tehditlerden birisi olduğunu söyleyebiliriz. Bu tehdidi azaltmanın tek yolu muhasebede mesleki etiğe taviz vermeden uygun davranılmasıdır.

Ancak bu şekilde muhasebe uygulamalarında muhasebeciye sağlanan seçenek ve esneklikler-

de gerçeğe uygun finansal raporların üretilmesine yol açacak kararların alınması sağlanabilir.

Etik farkındalığın kazanılmasında eğitimin oldukça önemli bir yeri olduğu geniş bir coğrafi alana yayılmış farklı üniversitelerde okuyan öğrenciler üzerinde yapılan çalışmalarla ortaya konulmuştur.<sup>1</sup> Üniversite öğrencileri arasında yapılan araştırmalar iş etiği dersi alan öğrencilerin almayan öğrencilerden bireysel değerlerini geliştirme etik sorunlarını (ikilemleri) tanıma ve “ahlaki farkındalığa sahip olma”<sup>2</sup> gibi temel noktalarda daha ileri düzeyde bir seçiciliğe sahip olduklarını ortaya koymuştur<sup>3</sup>. Dolayısıyla etik eğitimi “etik davranışa yönelik kişisel entegrasyonu artırıcı”<sup>4</sup> bir etkiye sahiptir.

## 2. MUHASEBEDE ETİK EĞİTİMİNİN AMACI

Muhasebe alanındaki etiksel davranış gerekliliği üzerine çalışmalar, Amerika’da, meslek kuralları çerçevesinde 20.yy’ın başlarından itibaren gelişerek devam etmektedir.<sup>5</sup>

Özellikle 1980’lerden bu yana Muhasebe alanında etik eğitiminin gelişim sürecine “Amerikan Muhasebe Birliği” ve “Raporlama Yolsuzluklarının Görüşüldüğü Milli Komisyon” gibi resmi enstitülerin katılımları muhasebede etik eğitiminin önemi ve gerekliliği ön plana çıkarmıştır<sup>6</sup>. Muhasebede etik davranışın ve etiksel

- 1 Lau, Cubie L. L., (2010), “A Step Forward: Ethics Education Matters”, Journal of Business Ethics, Cilt 92, No. 4, Nisan, s. 565 – 584.,
- Wu, Chen-Fong, (2003), “A Study of the Adjustment of Ethical Recognition and Ethical Decision-Making of Managers-to-Be across the Taiwan Strait before and after Receiving a Business Ethics Education”, Journal of Business Ethics, , Cilt 45, Yayın 4, Temmuz, s. 291 – 307.
- 2 Smith, Patricia L, ve Oakley, Ellwood F., (1997), “Gender-Related Differences in Ethical and Social Values of Business Students: Implications for Management”, Journal of Business Ethics, Cilt: 16, No: 1, s. 37-45
- 3 Wu, Chen-Fong, 2003., Ritter, Barbara, (2006), “Can Business Ethics Be Trained? A Study Of The Ethical Decision Making Process In Business Students”, Journal of Business Ethics, Cilt 68, No. 2, s.153-164.
- 4 Lau, Cubie L. L., 2010
- 5 Loeb, Stephen E., (1988) “Teaching Students Accounting Ethics; Some Crucial Issues, Issues In Accounting Education”, Sonbahar, Cilt:3, s. 16-29.
- 6 Mele, Domènec, (2005), “Ethical Education in Accounting: Integrating Rules, Values and Virtues”, Journal of Business Ethics, Cilt: 57, No. 1, s. 97-109.

yaklaşımın meslek açısından gerekliliği diğer pek çok alanda olduğu gibi meslek kuralları çerçevesinde verilmektedir.<sup>7</sup>

Bu çerçevede verilen içerik: genel olarak karşılaşılabilecek sorulara ucu açık cevaplar yerine, meslek etiği ile ilgili genel doğrular üzerinde bir görüş birliğine varılması ve ikilem yaratan durumlarda rehber olabilecek bilginin ulaşılabilir olmasıdır.<sup>8</sup> Muhasebe alanında etik eğitiminin uygulanış şekli sürekli olarak bir gelişim ve değişim göstermektedir. Bu sürecin verimli sonuçlar verebilmesi için öncelikle muhasebede etik eğitiminin amaçlarının belirlenmesi gerekmektedir.<sup>9</sup> Bu alanda etik eğitimiyle ilgili pek çok çalışması olan Loeb,<sup>10</sup> 1988 yılındaki çalışmasında muhasebede etik eğitiminin amaçlarını;

- ahlaki konularla muhasebenin bağdaştırılması,
- etik uygulamaları olan konulara muhasebe içerisinde yer verilmesi,
- muhasebe uygulamalarında ahlaki yaklaşımın bir zorunluluk ve sorumluluk olarak algılanması,
- karar verme sürecinde karşılaşılan zorluklarda etik kaygının alınacak kararda göz önünde bulundurulması,

- muhasebe mesleğindeki belirsizliklerle başa çıkabilme,
- çevresel şartlarının etik davranışa uygun hale getirilmesi,
- muhasebede etik yaklaşımın tarihsel gelişim sürecinin bilinmesi ve,
- muhasebe etik öğretiminin genel etik öğretimiyle bağdaştırılması olarak önermiştir.

### 3. MUHASEBEDE ETİK EĞİTİMİ PLANLAMASI

Muhasebede etik eğitiminin amaçlarının gerçekleştirilmesi için; muhasebe etik eğitiminin üniversite ders programlarında ayrı bir ders olarak mı, yoksa bütün müfredatta bütünleşik edilmiş bir şekil de mi olması gerektiği literatürde oldukça tartışılmıştır<sup>11</sup>. Bu konudaki görüş ayrılıkları muhasebe meslek örgütü (NASBA) ve üniversitel-erin (AACSB) farklı yaklaşımlarından kaynaklanmaktadır. Amerika Muhasebeciler Birliği muhasebede etik eğitiminin entegrasyonu yaklaşımını benimseyerek, 2005 yılındaki düzenlemesinde CPA sınavına girebilmek için adayların 3 saat muhasebe etiği, 3 saat işletme etiği derslerini almasını zorunlu hale getirmiştir<sup>12</sup>. Üniversiteler Birliği'ne dahil bazı üniversitelerde ise ayrı bir etik dersi ile etik eğitiminin verilmesi yaklaşımı benimsenmiştir<sup>13</sup>. Etik der-

7 Loeb, Stephen E. ve Bedingfield, James. P, (1972), "Teachings In Accounting Theory", Maryland University, s. 81, Loeb, Stephen E., (1978), Ethics in the Accounting Profession, John Wiley & Sons, Canada.

8 Abbott, Andrew, (1983), "Professional Ethics", American Journal of Sociology, Cilt: 88, No. 5, Mart, s. 855-885.

9 Loeb, Stephen E., (1991). "The Evaluation of Outcomes of Accounting Ethics Education", Journal of Business Ethics, Cilt:10, No:2, s.77 -84.

10 Loeb, S. E. ve Bedingfield, J., P, 1972., Loeb, S. E., 1978.,

Loeb, Stephen E. ve Rockness, Joanne (1992), "Accounting Ethics and Education: A Response", Journal of Business Ethics, Cilt:11, No:7, s.485 - 490.,

Loeb, Stephen E., (1994), "Ethics And Accounting Doctoral Education", Journal of Business Ethics, Cilt: 13, No. 10, s. 817-28.,

Loeb, Stephen E., (1988) "Teaching Students Accounting Ethics; Some Crucial Issues, Issues In Accounting Education", Sonbahar, Cilt:3, s. 16-29.

11 Fisher, D. ve Swanson. D., 2005., Swanson, D., 2004., Philips, R., 2003., Benner, J, 2002., Willen, L., 2004.

12 Blanthorne, Cindy., Kovar, Stacy, vd., (2007), "Accounting Educators' Opinions about Ethics In The Curriculum: An Extensive View". Issues In Accounting Education, Cilt. 22, Sayı:3, Ağustos, s.355-390.

13 Blanthorne, C., Kovar, S., vd., 2007, Fisher, D. ve Swanson. D., 2005.

sinin ayrı bir şekilde verilmesi gerektiğini savunanlar dersin tek başına alındığında etik kavramının öneminin daha iyi anlaşılacağını ve bütünlük etik öğretimin bu şekilde daha kolay olacağını savunmaktadırlar.<sup>14</sup>

Öte yandan Oddo (1997)<sup>15</sup> etik dersini ayrı bir ders olarak almanın öğrencinin bu dersin diğer derslerle olan bağlantısını kuramamasına yol açacağını belirtmekte, Mintz (1990)<sup>16</sup> ise bütünlük etik dersinin öğrencinin etik yaklaşımını diğer disiplinlerle bir bütün olarak görmesini sağlayacağını savunmaktadır. Her iki görüşe benzer şekilde McNair ve Milam 1993<sup>17</sup>, de muhasebe etik alanındaki öğretim görevlileri arasında yaptıkları birden fazla temel muhasebe dersinde okutulması gerektiği sonucuna ulaşmışlardır. Ancak çalışmalarında muhasebede etik konusunun bir ya da

öğrencilerin öğretilen konunun önemini buldukları seviyede tam olarak algılayamayacakları düşüncesi temel muhasebe derslerini aldıktan sonra etik öğretimine geçilmesi gerektiği görüşünü ileri sürmüştür. Her iki karşıt görüş literatürde bir yere hakimdir. Etik dersinin ayrı ya da bütünlük olarak verilmesinden farklı olarak McPhail (2006)<sup>18</sup> muhasebenin uygulama alanı itibarıyla, muhasebecilerin tamamıyla duygula-

rından arınmasına ve hiçbir şekilde karşıdaki kişilerle bir empati kuramamasına yol açtığını belirterek, bütünlük olsun ya da olmasın, etik dersi vasıtasıyla empati yetisinin anlayışının kazandırılabilceğini vurgulamaktadır. Muhasebede etik eğitiminin uygulanış şekliyle ilgili tam bir görüş birliği olmamasına rağmen etik dersleriyle amaçlanan, öğrencinin etik farkındalığı içselleştirmesi, karar alma süreçlerine ve davranışlarına dahil edilmesini sağlamaktır.

#### 4. MUHASEBEDE ETİK EĞİTİMİNDE YÖNTEMLER

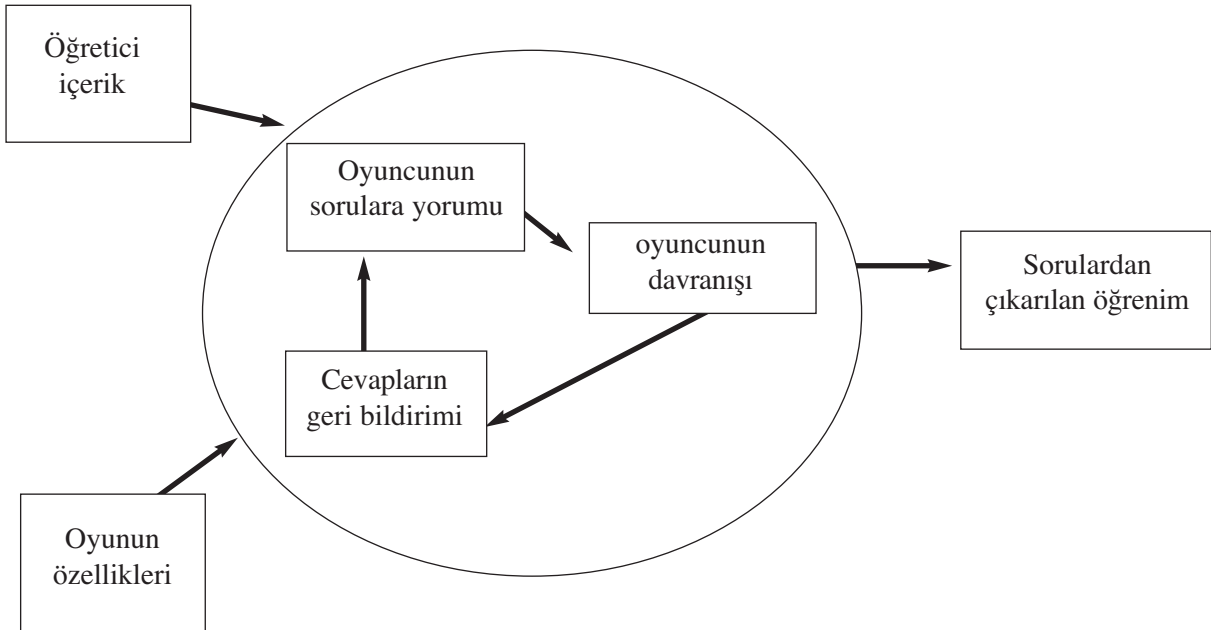
Muhasebe alanında etik eğitimi çeşitli yöntemlerle gerçekleştirilmektedir. Bu yöntemler muhasebede etik eğitiminin verilmeye başladığı ilk dönemlerde ağırlıklı olarak teori bazlı, daha sonra sınıf içi tartışmalar, vaka çalışmaları şeklinde<sup>19</sup>, zaman içerisinde canlandırmalar, simülasyonlar ve oyunlar uygulanmaya başlanmıştır<sup>20</sup>. McNair ve Milam'ın 1993<sup>21</sup> yılındaki araştırması sonucu muhasebe alanındaki etik eğitiminin 91.8%'inin sadece dersler vasıtasıyla verildiği ve 48%'nin hem ders hem de vaka çalışmalarıyla verildiği görülürken, Blanthorne vd, 2007<sup>22</sup> yılında yaptıkları çalışmalarında etik eğitiminin dersler yoluyla verilme oranı 77.5%, vaka analizi oranı 70.9% olarak gözlenmiştir.

- 
- 14 Fisher, D. ve Swanson, D., 2005. Loeb, Stephen E, (1998), "A Separate Course In Accounting Ethics: An Example", *Advances in Accounting Education*, Cilt 1 s.235-250.
- 15 Oddo, Alfonso R., (1997) "A Framework For Teaching Business Ethics", *Journal of Business Ethics*, Cilt 16, Yayın 3, Şubat, s. 293 – 297.
- 16 Mintz, (1990), "Ethics In The Management Accounting Curriculum", *Management Accounting*, Haziran, Cilt: 71 s. 51-54.
- 17 McNair, Frances ve Milam, Edward E., (1993), "Ethics In Accounting Education: What Is Really Being Done", *Journal of Business Ethics*, Cilt.12, October, s.797-809
- 18 Mcphail, Ken, (2006), "Going Public: A Brief Note On Civilising Accounting Ethics Education, *Business Ethics*", *A European Review*, Cilt 15, Yayın 3, Temmuz, s. 306.
- 19 Loeb, S. E. ve Bedingfield, J. P, 1972. McNair, F. ve Milam, Edward E., 1993.
- 20 Haywood, M. Elizabeth, McMullen, Dorothy A., vd., (2004), "Using Games To Enhance Student Understanding of Professional And Ethical Responsibilities", *Issues In Accounting Education*, Vol. 19, No.1 , s. 85-99.
- 21 McNair, F. ve Milam, Edward E., 1993.
- 22 Blanthorne, C., Kovar, S., vd., 2007.

Çalışmalardan da görüldüğü üzere özellikle zaman içerisinde etik eğitiminin öğretim şeklinin uygulamalı olarak gerçekleşmesinde öğrencilerin teorik bilgiyi daha soyut ve günlük hayata

uygulanamayacak şekilde algılamalarının etkisi olmuştur<sup>23</sup>. Adams (1999)<sup>24</sup> dan adapte edilen aşağıdaki şekil oyun ve simulasyon tekniklerinin etik eğitiminde kullanımını açıklamaktadır.

**Şekil 1: Uygulama Süreci**



23 Furman, Frida Kerner, (1990), Teaching Business Ethics: Questioning the Assumptions, Seeking New Directions, Journal of Business Ethics, Cilt 9, Yayın 1, Ocak s. 31 – 38, Ritter, B., 2006

24 Adams, C., Amory, Alan, Naicker, Vincent ve J., (1999), “The Use Of Computer Games As An Educational Tool: Identification Of Appropriate Game Types And Game Elements”, British Journal of Education Technology, Cilt: 30, No:4

Muhasebe etik eğitiminin uygulanabilir ve öğretici olarak gerçekleştirilmesi için oyun temelli olarak uygulanması çalışmaları yapılmaktadır<sup>25</sup>. Oyun temelli öğretimin birçok bilim alanında (Jeoloji, Paleontoloji, İngilizce, İşletme gibi) eğitim amaçlı kullanılması ve eğitim üzerinde olumlu etkilerinin gözlemlenmiş olması,<sup>26</sup> muhasebe etik eğitiminin de oyunlar yoluyla gerçekleştirilebileceğini desteklemektedir. Buna yönelik çalışmalar arasında “Bingo”<sup>27</sup> ve “Doğru Olanı Yap”<sup>28</sup> isimli masa oyunları bulunmaktadır. Bingo oyununun muhasebe öğrencilerinin etik karar alabilmeleri üzerinde pozitif bir etki yaptığı belirlenirken, “Doğru Olanı Yap” oyunu henüz piyasaya çıkarılmamakla birlikte öğrenciler üzerinde test edilmiş ve yapılan ölçümler sonucunda öğrencilerin etik sorulara yönelik cevapları etik farkındalıklarının arttığını göstermiştir. Her iki oyunda da amaç kazanmak değil olması gereken davranışı sorulansorular eşliğinde cevaplayarak oyunu tamamlamaktır.<sup>29</sup>

“Doğru olanı yap” oyununda katılımcılar etik karar almaya yönelik sorulara evet/hayır şeklinde cevapların puanlamasını bilmeden cevap vermekte, sonuçta ise oyun kurucu tarafından en

yüksek puana sahip olan açıklanmaktadır. Sorulan soruların muhasebe mesleğiyle ilişkili oluşu ve iş yaşantısında bir muhasebecinin karşılaşılabileceği durumların oyun esnasında soru olarak gelmesi muhasebe öğrencisini oyunu oynarken hem eğlendirecek, hem de iş hayatına uygulanabilecek bir vaka üzerine vermiş olduğu kararı gözden geçirmesine ve kavramasına neden olacaktır. Oyundan örnek bir soru aşağıdaki gibidir; “Büyük bir muhasebe firmasında muhasebeci olarak çalışıyorsunuz ve firmanız XYZ isimli şirketi denetliyor. Denetimle ilgili işlemleri erken bitirmek adına Cumartesi günü iş yerinize gidip çalışıyorsunuz ancak çalıştığımız bu süreyi çalışma saatlerinizi gösteren tabloya yazmıyorsunuz, bunun nedeni ise denetim için size ayrılan bütçenin dışına çıkmak istemeyişiniz. Çalışma saatinizi çalışma saatlerini gösteren bu tabloya yazmamanız etik bir davranış mıdır?” Bu soruya vermiş olduğunuz cevap “hayır etik değildir” ise oyunda 2 puan alıyorsunuz, “evet etikdir” ise 2 puan kaybediyorsunuz. Ancak burada eğitim yönünden önemli olan verilen cevaptan çok cevaba ulaşılırken sınıf içerisindeki tartışmalar sonucunda sorudaki durumun detaylı olarak tüm yönleriyle etik teorileri içerecek şekilde incelenmesi olarak görülmesidir.

25 Haywood, M. Elizabeth, McMullen, Dorothy A., vd., (2004), “Using Games To Enhance Student Understanding of Professional And Ethical Responsibilities”, *Issues In Accounting Education*, Vol. 19, No.1 , s. 85-99.

26 Llyod, Peter ve van de Poel, Ibo, (2008), “Designing Games To Teach Ethics”, *Science and Engineering Ethics*, Cilt 14, Yayın 3, Eylül, s. 433 – 447.,

Reese, Curt ve Wells, “Teaching Academic Discussion Skills With A Card Game”, *Terri Simulation & Gaming*, Cilt 38, Yayın 4, Aralık, s. 546 – 555,

Ruess, R. ve Gardulski, A., (2001), “An Interactive Game Approach to Learning In Historical Geology and Paleontology” *Journal of Geoscience Education*, Mart.

27 Haywood, M. E., McMullen, D.A., vd., 2004.

28 Adams, C., vd., 1999

29 Adams, C vd., 1999



## 5. UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde literatürde verilen oyun örneklerinden yola çıkılarak muhasebe öğrencilerine etik ikilem içeren bir durum örneği sunulmuş ve bu uygulamanın farklı sınıflardaki sonuçları değerlendirilmiştir. Uygulamanın ölçmeyi/ gözlemlemeyi hedeflediği iki boyut bulunmaktadır. İlki, münazara benzeri bir tartışma ortamının; oyunsal anlamda etik konusunu öğrenmeye katkısı var mıdır? İkinci boyut ise etik konusunu anlatarak tartışmanın mı, yoksa tartışma sonrası konu anlatımının mı daha uygun olduğunun belirlenmesidir.

Uygulama kapsamında Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi'nde 2011-2012 Bahar yarıyılında yürütülmekte olan "Risk Odaklı İç Denetim" ve "Karar Verme Sürecinde Muhasebe" adlı dersler<sup>30</sup> pilot olarak seçilmiştir. Derslerin her ikisi de seçmeli ders olup, Bologna çalışmalarının bir sonucu olarak sınıf mevcudu 3. ve 4. sınıf işletme öğrencilerinden oluşmaktadır. Uygulama A sınıfında 27.02.2012 tarihinde B sınıfında ise 28.02.2012 tarihinde gerçekleştirilmiştir. Her iki sınıfta yapılan uygulamada da beşer kişiden oluşan ikişer grup yer almıştır. Cinsiyet etki-sinin elimine edilmesi bakımından grup içindeki erkek-kız öğrenci dağılımına dikkat edilmiştir.

Her iki sınıfta uygulanan senaryo şu şekildedir:<sup>31</sup>

"Büyük bir şirkette uzun süredir çalışıyorsunuz. Göreviniz gereği şirkete ait birçok özel bilgiye sahipsiniz. Yakın bir zaman içerisinde şirketin yayınladığı çevreye karşı sorumluluk sonuçlarını içeren raporların aslında gerçeği yansıtmadığını

gördünüz. Şirket çevreye ciddi zararlar verdiği halde labarotuardançıkan sonuçları manipüle ederek raporlar hazırlattırıp, ilgili kamu otoritesine sunuyor. Bu noktada bir seçim yapmak durumundasınız; ya "Şirkete ait özel bilgidir, benim görevim şirketi korumaktır" diyerek bu duruma göz yumacaksınız ya da ilgili makamlara gerekli kanıtları vererek bu durumu ifşa edeceksiniz. Yetkili makamları uyarmanız durumunda da şirkete ait sırları görev yetkinizi aşarak sunmaktan dolayı mevki kaybı yaşayacaksınız. İleriki yaşamınızda bu davranışınız aynı sektörde iş bulmanızı zorlaştıracak veya imkansızlıkacak. Etik bir ikilem yaşamaktasınız. Yapmanız gereken davranış "etik" olarak hangisidir?

27.02.2012 günü A-sınıfında gruplara bu senaryo verilmiş ve tartışmaları istenmiştir. Rastgele olarak gruplardan biri hiçbir şey yapmadan devam etmenin etik olduğunu savunmak ile görevlendirilirken; ikinci grup karşıt görüşü savunulmaktadır.

Konu her iki gruba bir arada açıklandıktan sonra öğrencilerin tartışmaya hazırlanmaları için 15 dakika süre tanınmıştır. A-sınıfında tartışma öncesi çalışmanın amacı doğrultusunda etik konusu ile ilgili ders anlatımı yapılmamıştır. 45 dakika süren çalışmanın ortasında moderatör grupların savunduğu görüşlerin zıt yönde değiştiğini açıklamış, her iki taraf da çalışmanın kalan kısmında kendi fikirlerini çürütmek zorunda bırakılmışlardır. Bu şekilde amaçlanan katılımcının etik ikilemde her iki kararın da etik boyutuyla ele alınmasını sağlamaktır.

Tartışmada A sınıfında ortaya çıkan tartışma konusunun ana hatları şu şekilde özetlenebilir<sup>32</sup>:

30 Çalışma içinde bundan böyle Risk Odaklı İç Denetim sınıfı "Sınıf A" ve Karar Verme Sürecinde Muhasebe sınıfı "Sınıf B" olarak adlandırılacaktır.

31 Kullanılan senaryo bizzat yazarlar tarafından geliştirilmiştir

32 Sınıf içi çalışmalar kayda alınmış ve daha sonra çözümlenerek özetlenmiştir.

- Toplumsal etik kurumsal etikten önce gelir yoksa etik mantıklı olmaz.
- İşe girerken firmayı her durumda korumayı kabul ettik; ihanet edemeyiz.
- İşe girerken yapılan anlaşma hukuka uygun durumlarda sadakati kapsamaktadır. Firma etik kurallarını hiçe saymıştır; kişinin firmayı şikayetmesi etik olacaktır.
- Firmanın durumunu bildirirsek ve firma kapatılırsa birçok insan işsiz kalır, bu sonuç etik midir?
- İşsiz kalan insan sayısı maksimum 1000 kişi olabilir ama diğer tarafta milyonlarca insan zarar görebilir.
- 1000 kişiden fazlaysa ne olacaktır? Ülkenin önde gelen holdinglerinden biriye; GSMH'nin önemli kısmını teşkil ediyorsa; ülkede ödenen tüm verginin %5'ini bu holding veriyorsa o zaman kimler zarar görür?
- Şirkette denetçi olarak görev alıyorsak bu raporlayın, ancak bu bizim görevimiz değildir. İşini herkes doğru yapsa bu durum ortaya çıkar; başkası yapmıyor ise neden ben kendimi ateşe atayım ki?
- Dürüstlük gizlilikten önce gelir; bu durumda açıklama yapmak etik olmaz.
- Çok rahatsız olarsa insan işten ayrılır, bu sürecin parçası olmaz ama ihbarda da bulunmaz.
- Kişinin görevi kendisine verilen işleri yapmaktır; bunun dışına çıkmak etik açıdan yanlış olacaktır.
- Kişi bu durumu şirket içinde sadece bir üstüyle paylaşabilir; ötesi etik dışı olacaktır.

Tartışmanın bu noktasında yukarıdaki fikirlerin savunulmasından sonra moderatör bir manipü-

lasyon daha yapmış ve zararın çevresel değil de maddi (vergi kaçırma gibi) olduğu durumda fikirlerin değişip değişmeyeceğini sormuştur. Görüşler şu şekilde dile getirilmiştir:

- Zarar küçükse davranış değişebilir.
- Zararın küçük ya da büyük olması etik açıdan fark oluşturmaz fakat kişiyi etik olanı yapıp-yapmama konusunda motive edebilir.
- Vergi kaçırma da esasında toplumsal zarar verir ama firmanın istihdam sağlaması belki burada kamuya açıklama konusunda hafifletici neden olabilir.

Tartışma bitiminde etik konusunda yaklaşık bir saatlik konu anlatımı yapılmış ve sonrasında sınıfa bu tür tartışmanın ve sonrasında konu anlatımın katkısı bağlamında fikirleri sorulmuştur. Sınıf genel olarak tartışmanın konuya renk kattığını ve özellikle taraf değiştirmenin sürpriz şekilde etki yaptığını dile getirmiştir. Konunun daha sonra anlatımı tartışmada ortaya çıkan fikirlerin aslında teoride de dayanağı olduğunu göstermiş bu anlamda konuyu dikkatli dinlemeye yol açmıştır. Konu anlatmadan tartışma yapmak katılımcıları belirli kalıplara uygun düşünme gibi bir zorlamadan uzak tutmuş; serbest çağrışımla daha yaratıcı şekilde konuyu ele almalarını sağlamıştır; böylelikle herkes tamamen kendi fikrini sunma şansı elde etmiştir. 28.02.2012 günü B sınıfında yaklaşık bir saat boyunca etik konusu anlatılmış ve sonrasında gruplara senaryo verilmiş ve tartışmaları istenmiştir. Rastgele olarak gruplardan biri hiçbir şey yapmadan devam etmenin etik olduğunu savunacak grup seçilmiş; diğerine de karşıt davranış verilmiştir. Gruplara konu açıklandıktan sonra yaklaşık 15 dakika hazırlık süresi verilmiştir. Yaklaşık 36 dakika süren çalışmanın ortasında moderatör grupların savunduğu görüşlerin zıt yönde değiştiğini açıklamış; dolayısıyla her iki taraf da çalışmanın kalan kısmında kendi fikirlerini çürütmek zorunda bi-



rakılmışlardır. Tartışmada B sınıfında ortaya çıkan argümanlar şu şekilde özetlenebilir:

- Bireysellik mi yoksa faydacılık mı etik boyutu olarak önplana çıkmalıdır; kişinin ikilemi bu bakış açısına bağlıdır.
- Topluma zarar varsa etik olan bunu kamuya açıklamak olmalıdır.
- Faydacı yaklaşımla değerlendirme yaparsak bu durumu açıklamak mı daha çok fayda getirir yoksa gözardı etmek mi? Biz gözardı etmenin faydasının daha çok olduğunu düşünmekteyiz.
- Toplumsal baksak bile aslında kurum toplumun bir parçasıdır; dolayısıyla kurumu korumak da toplumu korumaktır.
- Bir üste söylemekle görev zaten yapılmış olur.
- Mesleki açıdan bakalım, biz işletmeciyiz; çevre mühendisi değiliz; bizden beklenen bunları ortaya çıkarmak değil; görevimiz şirketi korumak, çevreyi korumak değildir.
- İşten ayrılır ve ortaya çıkarırım bu durumda etik olanı yapmış olurum.

Tartışmanın bu noktasında yukarıdaki fikirlerin savunulmasından sonra moderatör bir manipülasyon daha yapmış ve zararın çevresel değil de maddi (vergi kaçırma gibi) olduğu durumda fikirlerin değişip değişmeyeceğini sormuştur. Görüşler şu şekilde dile getirilmiştir:

- Etik teorisi açısından zararın boyutu farketmez ama faydacı açıdan sonucu değiştirir.
- İkilemin boyutu kararı etkiler; zarar gören toplum değil, bu toplumun daha küçük bir kesimidir.

Tartışma bitiminde sınıfa çalışma katkısı bağlamında fikirleri sorulmuştur. Sınıf genel olarak tartışmanın konuya renk kattığını ve özellikle konu anlatımın pekişmesini sağladığını belirtmiştir. Sınıfa göre teorik anlatımlar belli noktadan sonra kişiyi sıkmakta ve çok havada kalabilmektedir fakat hemen sonrasındaki tartışma bilgileri kalıcı kılmaktadır. Tartışmanın hemen ortasında taraf değiştirmek özellikle farklı bir bakış açısı katmıştır; ayrıca tartışmayı çok eğlenceli kılmış ve karşı tarafın perspektifini anlayabilme şansı vermiştir. Bu uygulamada McPhail (2001)<sup>33</sup> de yöneltilen muhasebecinin empati kurma eksikliğinin giderilmesine katkıda bulunduğunu özelemlenmiştir. İkinci uygulamada, teorisinin önce verilmesi tartışmanın deneklerin sonuca daha hızlı varmalarını sağladığı gözlemlenmiştir. Blanthorne (2007)<sup>34</sup>, öğretim üyelerinin % 45'inin derslerde etik eğitiminin yetersiz olduğunu düşündüğünü ve düzenlediği anket sonucunda derslere daha çok etik konularının dahil edilebileceğini görmüştür. Ancak etik konusunun muhasebe müfredatında daha çok yer kaplamasını engelleyen en önemli faktör zaman sınırlılığıdır.

## 6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Yapılan uygulamanın iki hedefi muhasebede etik eğitiminde münazara benzeri bir tartışma ortamının; oyunsal anlamda etik konusunu öğrenmeye katkısının değerlendirilmesi ve teorik etik bilgisinin önce verilmesinin öğrenme sürecine etkisinin belirlenmesidir. Etik eğitiminde münazara gibi oyun benzeri tekniklerin kullanılması deneklerin konuya olan ilgisini arttırıcı bir faktör olarak belirlenmiştir. Ayrıca münazarada deneklerin taraf değiştirmek zorunda kalmalarının empati yapma yetkinliklerini arttırdığı gözlemlenmiştir. Bu yetkinlik muhasebede etik eğitiminde mutlaka kazandırılması gereken bir du-

33 Mcphail, K., 2006.

34 Blanthorne, C., Kovar, S., vd., 2007.

rum olduğundan, oyun tekniklerinin etik eğitiminde metod olarak mutlaka kullanılması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Konu anlatımı sürecinde ise; konu anlatmadan tartışma yapmak katılımcıları belirli kalıplara uygun düşünme gibi bir zorlamadan uzak tutmuş; serbest çağrışımla daha yaratıcı şekilde konuyu ele almalarını sağlamıştır; böylelikle herkes tamamen kendi fikrini sunma şansı elde etmiştir.

İkinci uygulamada ise, teorinin önce verilmesi tartışmanın deneklerin sonuca daha hızlı varmalarını sağladığı gözlemlenmiştir. Eğitim planında etik eğitime ayrılan sürenin kısıtlı olduğu gözönüne alınırsa, ikinci uygulamanın daha etkin olduğu söylenebilir. Ancak verilen teorik eğitimin mutlaka oyun benzeri uygulamalarla desteklenmesi gerekliliği sonuç olarak ortaya konmuştur.

**KAYNAKÇA**

- Abbott, Andrew, "Professional Ethics" **American Journal of Sociology**, 1983, Cilt: 88, No. 5, Mart, s. 855-885.
- Adams,C., Amory, Alan, Naicker, Vincent ve J., "The Use Of Computer Games As An Educational Tool: Identification Of Appropriate Game Types And Game Elements", **British Journal of Education Technology**, 1999, Cilt: 30, No:4
- Benner, J, "MBA Accreditation Body Resists Professors" **Call For Required Ethics Course AFX Global Ethics Monitor Online**, Kasım 2002.
- Blanthorne, Cindy., Kovar, Stacy, vd., "Accounting Educators' Opinions about Ethics In The Curriculum: An Extensive View". **Issues In Accounting Education**, 2007, Cilt. 22, Sayı:3, Ağustos, s.355-390.
- Fisher, Dann ve Swanson. Diane, "Accounting Ethics Education and Unfounded Faith in Integration Across the Curriculum: If We Don't Know Where We're Going, Any Road Will Take Us There", **Working Paper, Kansas State Üniversitesi**, Mart 2005.
- Furman, Frida Kerner, "Teaching Business Ethics: Questioning the Assumptions, Seeking New Directions", **Journal of Business Ethics**, 1990, Cilt 9, Yayın 1, Ocak s. 31 – 38.
- Haywood, M. Elizabeth, McMullen, Dorothy A., vd., "Using Games To Enhance Student Understanding of Professional And Ethical Responsibilities," **Issues In Accounting Education**, 2004, Vol. 19, No.1 , s. 85-99.
- Lau, Cubie L. L, "A Step Forward: Ethics Education Matters", **Journal of Business Ethics**, 2010, Cilt 92, No. 4, Nisan, s.565 – 584.
- Loeb, Stephen E. ve Rockness, Joanne "Accounting Ethics and Education: A Response," **Journal of Business Ethics**, 1992, Cilt:11, No:7, s.485 - 490.
- Loeb, Stephen E., **Ethics in the Accounting Profession**, 1978, John Wiley & Sons, Canada.
- Loeb, Stephen E., "Ethics And Accounting Doctoral Education", **Journal of Business Ethics**, 1994, Cilt: 13, No. 10, s. 817-828.
- Loeb, Stephen E. Ve Bedingfield, James. P, "Teachings In Accounting Theory", **Maryland University**, 1972, s. 811.
- Loeb, Stephen E., "Teaching Students Accounting Ethics; Some Crucial Issues," **Issues In Accounting Education**, Sonbahar, 1988, Cilt:3, s. 16-29.
- Loeb, Stephen E., "The Evaluationof Outcomes of Accounting Ethics Education", **Journal of Business Ethics**, 1991, Cilt:10, No:2, s.77 -84.
- Loeb, Stephen E "A Separate Course In Accounting Ethics: An Example", **Advances in Accounting Education**, 1998, Cilt:1, s. 235-250.
- Lloyd, Peter ve Van De Poel, Ibo, "Designing Games To Teach Ethics," **Science and Engineering Ethics**, 2008, Cilt 14, Yayın 3, Eylül, s. 433 – 447.
- Mawa, Michael ve Adams, Jane, "Business Ethics As Field Of Teaching, Training and Research In East Africa", **African Journal of Business Ethics**, 2011, Cilt 5, Yayın 2, Temmuz, s. 66.
- Mcphail, Ken, "Going Public: A Brief Note On Civilising Accounting Ethics Education", **Business Ethics, A Eu-**

**ropean Review**, 2006, Cilt 15, Yayın 3, Temmuz, s. 306.

Mcnaire, Frances ve Milam, Edward E., "Ethics In Accounting Education: What Is Really Being Done," **Journal of Business Ethics**, 1993, Cilt.12, October, s.797-809.

Melé, Domènec, "Ethical Education in Accounting: Integrating Rules, Values and Virtues", **Journal of Business Ethics**, 2005, Cilt: 57, No. 1, s. 97-109.

Mitchem, Cheryl E., "Analysis Of International Ethical Standards In Accounting", **International Business & Economics Research Journal**, 2009, Cilt.8, Sayı 1, s.41-50.

Milam, Edward E. ve Mcnaire, Frances "An Examination Of Accounting Faculty Perceptions Of The Importance Of Ethics Coverage In Accounting Courses", **Business & Professional Ethics Journal**, 1992, Cilt. 11, No. 2, s.57-71.

Mintz, "Ethics In The Management Accounting Curriculum", **Management Accounting**, Haziran, 1990, Cilt: 71 s. 51-54.

Reese, Curt ve Wells, "Teaching Academic Discussion Skills With A Card Game", Terri **Simulation & Gaming**, Cilt 38, Yayın 4, Aralık, s. 546 – 555

Ritter, Barbara, "Can Business Ethics Be Trained? A Study Of The Ethical Decision Making Process In Business Students", **Journal of Business Ethics**, 2006, Cilt 68, No. 2, s.153-164.

Ruess, R. ve Gardulski, A., "An Interactive Game Approach to Learning In Historical Geology and Paleontology" **Journal of Geoscience Education**, Mart 2001.

Smith, Patricia L, ve Oakley, Ellwood F., "Gender-Related Differences in Ethical and Social Values of Business Students: Implications for Management", **Journal of Business Ethics**, 1997, Cilt: 16, No: 1, s. 37-45.

Swanson, Diane, "The Buck Stops Here: Why Universities Must Reclaim Business Ethics Education" **Journal of Academic Ethics**, 2004, Cilt: 2, No:1, s.43-61.

Philips, Robert, "Stakeholder Legitimacy", **Business Ethics Quarterly**, 2003, s.25-41

Oddo, Alfonso R., "A Framework For Teaching Business Ethics", **Journal of Business Ethics**, 1997, Cilt 16, Yayın 3, Şubat, s. 293 – 297.

Willen, L., "Seeking To Shame: Scandals Turn Up Heat On Business Schools To Accept Responsibility And Incorporate For Ethics Into Courses", **Post-Gazette**, 2004, Pittsburgh.

Wu, Chen-Fong, "A Study of the Adjustment of Ethical Recognition and Ethical Decision-Making of Managers-to-Be across the Taiwan Strait before and after Receiving a Business Ethics Education", **Journal of Business Ethics**, 2003, Cilt 45, Yayın 4, Temmuz, s. 291 – 307.