

## Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi Düzenlemeleri Çerçevesinde Etik Eğitime İlişkin Durum Analizi

### A Situation Analysis Related to Ethics Education in Accordance with International Accounting Education Standards Board's Regulations

Arş. Grv. Sezen Çubukcu

#### Öz

Son yıllarda yaşanan skandallar sonucunda, etik konusuna olan ilgi artmış ve etiğin muhasebe mesleği için önemi daha iyi anlaşılmıştır. Muhasebe mesleğine olan güveni artırabilmek için, muhasebe meslek mensuplarının etik anlayışa sahip olmaları gerekmektedir. Bu amaçla, muhasebe meslek mensubu adayı olan öğrencilere yönelik etik eğitiminin, öğrencilerin eğitim süreçlerinin erken dönemlerinde başlaması gerekmektedir. Bu çalışmada, etik ile ilgili çalışmalar gerçekleştiren kuruluşlar arasında öncü olan Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi (IAESB)'nin çalışmaları ayrıntılı bir şekilde incelenmiş, IAESB'nin çalışmalarında belirtildiği üzere etik eğitiminin erken dönemlerde başlaması gerekliliğinin önemi vurgulanmış ve ülkemizdeki üniversitelerin ders programları incelenerek, etik ile ilgili derslerinin zamanlaması analiz edilmiştir. Sonuçta, muhasebe meslek mensuplarının eğitim süreçlerinin erken dönemleri olan lisans ve lisansüstü programlarında, etik derslerinin henüz yeterli düzeyde yer almadığı belirlenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Etik , Muhasebe Eğitimi Standartları, Etik eğitimi

#### Abstract

As a result of corporate scandals, the interest of ethics has been improved and the importance of ethics for accounting profession has been understood more clearly. In order to improve the confidence of accounting profession, accounting professionals should have an understanding of ethics. For his purpose, ethics education for the students who are the candidates for accounting professionals, should start in early years of their education process. In this study, International Accounting Education Standards Board's (IAESB) which is the pioneer institution among the institutions performing et

hics studies are examined in details, the importance of the necessity to start ethics education in early years of education as addressed in the studies of IAESB, is highlighted and ethics courses' scheduling is analysed by examining universities course schedule in our country. In conclusion, it is dedicated that the ethics courses have not taken place in adequate level yet in undergraduate and graduate programmes which are early years of accounting professionals' education process

**Keywords:** Ethichs, Accounting Education Standards, Ethichs Education

#### Giriş

Muhasebe mesleğinin itibarını güçlendirecek olan, etik anlayışa bağlılıkla faaliyetlerini sürdürebilen meslek mensuplarıdır. Özellikle son yıllarda yaşanan skandallar, tüm dünyada etik konusuna olan ilgiyi artırmış ve etiğin muhasebe meslek hayatındaki öneminin daha iyi anlaşılmasını sağlamıştır. Bu bağlamda, muhasebe meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerini gerçekleştirmeye başlamadan önce etik konusunda bilinçlenmiş ve etik anlayışı kazanmış olmaları gerektiği daha net bir şekilde görülmeye başlanmıştır. Bu amacı gerçekleştirebilmek için muhasebe meslek mensubu adayları olan öğrencilerin, eğitim süreçlerinin erken dönemlerinde, etik ile ilgili olarak teorik olarak bilgilenmeleri ve bu teorik bilgilerinin uygulamasına yönelik yeteneklerinin geliştirilmesi gerekmektedir. Bu gelişimin üniversitelerde lisans ve lisansüstü eğitim süreçlerinde gerçekleştirilmeye başlanması gerekmektedir. Bu görüş doğrultusunda, uluslararası düzeyde pek çok çalışma gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen çalışmalar arasında, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IAESB) öncü bir rol üstlenmiş ve etik eğitimi ile ilgili, oldukça yol gösterici standartlar oluşturmuştur.

Bu çalışmada IAESB'nin "Mesleki Değerler ve Tutum Standardı (IES 4)" ve "Mesleki Değerler, Etik ve Tutumları Geliştirme ve Sürdürme Yaklaşımları" (IEPS 1)" çalışmaları incelenerek, muhasebe eğitiminde etik eğitimi konusu ele alınmıştır. Bu çalışmalardan açıkça görülebileceği gibi, etik anlayışının benimsenmesinin ancak zaman içinde sağlanabilmesi nedeniyle muhasebe meslek mensubu adayları olan öğrencilerine etik eğitimini erken dönemlerde verilmesi gereklidir. Bu bağlamda, sonraki bölümde ülkemizdeki üniversitelerde, işletme lisans ders programlarında ve muhasebe lisansüstü ders programlarında etik ile ilgili derslerin bulunup bulunmadığı incelenmiş ve etik eğitiminin, eğitimin erken dönemlerinde başlayıp başlamadığı incelenmiştir.

### **Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi Çalışmaları Çerçevesinde Muhasebe Eğitimi Sürecinde Etik Eğitimi**

Topluma karşı sorumluluk taşıyan muhasebe meslek mensuplarının, mesleğe henüz başlamadan etik kavramı konusunda bilinçlenmiş olmaları gerekmektedir. Böylece iş yaşamında etik ilkelerine bağlı tutumlar sergileyebilecekler ve toplumsal sorumluluklarının gereklerini yerine getirebileceklerdir. Bu bağlamda, etik bilinçlenmeyi sağlayacak olan eğitim sürecinde etik eğitimi çok büyük önem taşımaktadır. Bu bölümde, muhasebe eğitimi sürecinde etik eğitiminin yerini ifade edebilmek amacıyla, öncelikle kısaca etik, ahlak ve etik ilkeler kavramları açıklanmış, daha sonra bu süreçteki çalışmaların nasıl olması gerektiği konusuna açıklık getiren kuruluş olan Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi'nin (IAESB) çalışmaları açıklanmıştır.

#### **Muhasebe Eğitimi Sürecinde Etik, Ahlak ve Mesleki Etik İlkeler Kavramları**

"Etik" en kısa ve genel anlamıyla ahlak felsefesidir. "Ahlak" ise, bir toplumun davranış, tutum ve inançları üzerinde etkili olan değerlerin bir bütünüdür. İyi-kötü, doğru-yanlış ayrımının yapılabilmesinde genel değerleri ifade eden ahlakın pratiğini ise onun felsefesi olan etik kavramı ifade etmektedir (Kaya ve Azaltun,2005,s.19). Toplumu oluşturan bireylerin ya da grupların yaşamlarında neyin doğru neyin yanlış olduğunun belirlenmesi ile etik ilkeler oluşmaktadır. Bir meslek grubunu oluşturan bireylerin, ahlaki değer

yargılarına göre davranış kurallarının belirlenmesiyle de "meslek etiği ilkeleri" oluşmaktadır. Genel ahlaki değerlerin üzerine kurulan meslek etiği ilkeleri, meslek grubundaki bireylerin; kendi aralarında, ilgili oldukları çevreler ve toplumun geneliyle aralarında yer alan ilişkileri düzenlemektedir. Meslek etiğinin hangi meslek için olursa olsun, o mesleğin itibarı üzerinde çok büyük bir etkiye sahip olduğu tartışmasız kabul edilmektedir. Muhasebe mesleğinin topluma karşı sorumluluğunun fazla olması nedeniyle muhasebe meslek etiği, meslek mensupları açısından ayrıca önem taşımaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının tüm toplumun çıkarlarını gözetenek mesleklerini sürdürmeleri gereği, sosyal sorumluluk kavramı olarak muhasebenin temel kavramları arasında yer almaktadır. Sadece ilgili oldukları çevrelere değil, tüm topluma karşı sorumlu olan muhasebe meslek mensuplarının mesleki etik ilkelerine bağlılıkları, sosyal sorumluluk kavramına uygun olarak faaliyetlerini sürdürebilmeleri açısından ayrıca önem taşımaktadır. Tüm topluma güvence verme sorumluluğunu taşıyan muhasebe mesleğine karşı güven duygusunu daha sağlam bir şekilde oluşturmak ve korumak için meslek etiği ilkelerinin muhasebe meslek mensuplarıncı benimsenmiş olması gerekmektedir. Etik ilkelerin günümüzün değişen koşullarında giderek önem kazanması nedeniyle meslek mensuplarında etik bilinçlenmenin oluşturulabilmesi için muhasebe mesleği adaylarına, eğitimlerinin erken dönemlerinden başlayarak tüm eğitimleri süresince etik ilkeler ve ahlaki davranış biçimlerine ilişkin bakış açısı kazandırılmalı ve bunları özümsemeleri sağlanmalıdır. Sonuç olarak, muhasebe mesleğinin temel ilkelere bağlılıkla, güvence sağlayabilecek nitelikte sürdürülmesi, ve meslek itibarının güçlendirilmesi için muhasebe eğitimi süreci kapsamında adayda meslek etiği ile ilgili bilici oluşturabilecek bir etik eğitimi yer almalıdır. Bu nedenle, uluslararası kuruluşlar da muhasebe eğitimi ile ilişkin çalışmalarında etik eğitime ağırlık vererek, konunun önemini ve sağlayacağı kazanımları vurgulamaya çalışmaktadırlar.

#### **Etik Eğitiminde Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi'nin (IAESB) Çalışmaları**

Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi (International Accounting Education Standards Board - IAESB) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (International Federation of Accountants - IFAC) bir alt komitesi olarak muhasebe

eğitimi konusunda küresel boyuttaki çalışmalarda öncü kuruluş konumundadır. Muhasebe meslek mensuplarının ve öğrencilerin mesleki bilgi, değerler, yetenekler ve etik konularında geliştirilmesi IAESB'nin genel amacını oluşturmaktadır. Bu genel amaç doğrultusunda IAESB muhasebe meslek mensuplarının sürekli gelişimine, profesyonel muhasebecilerin yetiştirilmesine ve ön yeterlilik eğitimine katkı sağlamak amacıyla, kamu yararını gözeterek, yüksek kalitede standartlar ve ilkeler geliştirmekte ve muhasebe eğitiminin dünya çapında gelişimi ve güçlendirilmesi amacıyla yönelik çalışmalarda bulunmaktadır. Oluşturduğu Uluslararası Eğitim Standartları'nın desteklenmesi, uyarlanması ve uygulanması konularına da önem vererek çalışmalarını sürdürmektedir. Faaliyetlerini sürdürürken görüşlerinden yararlanabileceği; düzenleyici kurulların temsilcileri, muhasebe akademisyenleri, muhasebe sınavları ve akreditasyon kurumları temsilcileri gibi değişik kesimlerden, farklı bakış açılarına sahip kişilerden oluşan bir danışman grubu (Consultative Advisory Group) bulunmaktadır (www.ifac.org). IAESB'nin uygulama alanından ve teorik alandan farklı tecrübelerine sahip kişilerden oluşan bir danışman grubunun bulunması, muhasebe eğitim standartlarının oluşturulmasında belirleyici unsur olan, muhasebe eğitimindeki değişim gereksinimlerinin, farklı bakış açıları sayesinde daha iyi analiz edilebilmesi ve gelecekteki ihtiyaçlarının önceden tahmin edilebilmesine yararlı olabileceği için oldukça önemlidir.

IAESB muhasebe eğitimine ilişkin 8 standart (International Education Standards-IES) oluşturmuştur:

- IES 1: Muhasebe Eğitimine Giriş Şartları
- IES 2: Muhasebe Eğitim Programlarının İçeriği
- IES 3: Mesleki Beceriler ve Genel Eğitim
- IES 4: Mesleki Değerler, Etik ve Tutum
- IES 5: Uygulama Deneyimi
- IES 6: Mesleki Yeterlilik ve Yetkinlik
- IES 7: Sürekli Mesleki Gelişim: Yaşam Boyu Öğrenme Programı ve Mesleki Yeterliliğin Sürekli Gelişimi
- IES 8: Denetim Mesleğinde Yetkinlik Şartları (www.ifac.org)

IAESB'nin bugüne kadar yayımlanmış olduğu standartlardan dördüncüsü olan "Mesleki Değerler, Etik ve Tutum Standardı" (IES 4) muhasebe meslek

mensuplarının eğitim süreçleri içinde kazanmaları gereken; mesleki değerlerin, etik anlayışın ve mesleki tutumların genel çerçevesini belirlemektedir. IES 4 koduyla yayımlanarak 2005 yılında yürürlüğe giren söz konusu standart, meslek mensubu adaylarının uygun mesleki değerler, etik ve tutumlarla donanmalarını amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda gerçekleştirilecek eğitim programlarında, muhasebe meslek mensubu adaylarının, yeterlilik kazanacakları eğitim programları sürecinde; mesleki değerler, etik ve tutumlara ilişkin anlayışlarının oluşması gerekmektedir.

Standartta göre toplumun muhasebe mesleğinden beklentileri yüksek olduğu için, meslek mensuplarının tüm ilişkilerinde etik ilkeleri benimsemiş olmaları gerekmektedir. Karar alma süreçlerinde etkin rolleri olan muhasebe meslek mensuplarının, mesleki ve yönetsel kararların olası etik sonuçlarını değerlendirebilmelerini sağlayabilecek seviyede etik ilkelere ilişkin bilgilerinin olması ve net bir anlayışlarının eğitim süreci içinde oluşmuş olması gerekmektedir. Meslek mensuplarının bu nitelikleri eğitim programlarında kazanmaları sağlanmalıdır. Bu amaç doğrultusunda, eğitimciler ve profesyonel kuruluşlar mesleki değerler, etik ve tutumların "öğretilmesi" ile "geliştirilmesi" kavramlarını birbirlerinden ayırt etmelidirler. Eğitimin erken aşamalarında etik ile ilgili öğrenilebilecek kavramlar kazandırılırken, etik anlayış geliştirilmeye çalışılmalıdır. Eğitimin erken aşamalarında başlayan, mesleki değerler, etik ve tutumları geliştirmeye yönelik çalışmalar üzerinde tüm kariyer boyunca yeniden durulmalı ve bu çalışmalar yaşam boyu öğrenmenin bir parçası olarak görülmalıdır (IES 4, 2005, s.66).

IAESB, IES 4 ile etik eğitimi konusunda bir başvuru çerçevesi oluştururken, üye ülkeler arasında ulusal ve kültürel farklılıklar olacağını da göz önünde bulundurmıştır. Bu farklılıkların eğitim programlarının şekillendirilmesinde etkili bir faktör olacağı düşünüldüğünde, farklılıklar içermesi beklenen eğitim programlarında, ortak olması beklenen temel noktalar olduğunu da belirtmiştir. Standartta belirtilen, her eğitim programında yer alması gereken konular şunlardır:

- Etiğin doğası
- Etik konusuna kural bazlı yaklaşım ile, başvuru çerçevesi yaklaşımı arası farklılıklar. Bu yaklaşımların avantajları ve dezavantajları
- Temel etik ilkelere uyum
- Profesyonel tutum ve teknik standartlara uyum
- Bağımsızlık, şüphecilik, hesap verilebilirlik ve toplum beklentileri kavramları
- Sosyal sorumluluk
- Etik kavramının kamu yararı, kanun ve düzenlemelerle arasındaki ilişkiyi içerecek şekilde, etik ve hukuk ilişkisi
- İşletme ve iyi yönetişimin, etik ile ilişkisi
- Etik olmayan davranışların topluma, mesleğe ve bireye yönelik sonuçları
- İhbarcılık, çıkar çatışmaları, etik ikilem yaratan olaylar ve çözüm yolları (IES 4, 2005, s.68)

IES 4 standardında adaylara mesleki değer, etik ve tutumlara yönelik bir bakış akışı kazandıracak öğretme şeklinin konusunda genel yaklaşımın nasıl olması gerektiği konusunda ve iş ortamında eğitim konusunda çeşitli açıklamalar yapılmıştır.

Öğrencilerin eğitim sürecinde yer almakta olan diğer konulardaki bilgi düzeylerinin artışlarına paralel olarak, etik eğitiminin bu gelişim sürecine aşamalı bir şekilde entegre edilmesi gerekmektedir. Etik tutumun, muhasebecinin gerçekleştireceği tüm işlerle ilgili olduğunun ve mesleki güven yaratmada ne kadar önemli olduğunun, öğrenci tarafından anlaşılması sağlanmalıdır. Bu amaca ulaşabilmek için, katılımcı bir yaklaşım izlenmesi gerekmektedir. Çok boyutlu örnek olaylar gibi materyallerden yararlanma, seçilmiş yazı ve videolar üzerinde tartışma, etik ikilemleri içeren gerçek yaşamdan alınmış örnekleri analiz etme, deneyimli kişilerle seminerler düzenleme gibi çeşitli yollarla öğrencilerde daha fazla farkındalık yaratacak katılımcı bir yaklaşımla etik eğitimi gerçekleştirilebilir (IES 4, 2005, s.68-69)

Standart, gerçek iş ortamında öğrencilere, tüm mesleki kariyerlerinde yararlı olacak nitelikler kazandırabileceğini, eğitim sürecinde sözü edilen katılımcı yaklaşımın işyerinde eğitim ile daha etkin bir şekilde

de sağlanabileceğini vurgulamaktadır. Bu bağlamda, mesleki kuruluşlar adayların yeterli eğitim ve staj deneyimi kazanmalarını zorunlu kılmalıdır. Adaya, iş ortamında mesleki değer, etik ve tutum uygulamalarını gözlemleme fırsatı yaratılmalıdır. İş ortamındaki yetkililer, adaylara muhasebe elemanlarının üstlendikleri rolün etik boyutlarını vurgulamalıdır (IES 4, 2005, s.69-70). Böylece meslek mensubu adayları iş yaşamında ortaya çıkan bazı çıkar çatışmaları, etik ikilemler gibi durumları ve çözüm yollarını tanıma fırsatı bulurlar. Ayrıca iş yaşantısının her boyutunda yer alan etik kavramının sağlayacağı kazanımları gerçek yaşamın içinde gözlemleyebilirler.

IAESB'nin etik eğitimi konusunda IES 4 dışında oluşturduğu diğer bir çalışma ise IEPS 1 kodu ile yayımlanmış olduğu uygulama rehberi niteliğine sahip olan "Mesleki Değerler, Etik ve Tutumları Geliştirme ve Sürdürme Yaklaşımları" (Approaches To Developing and Maintaining Professional Values, Ethics and Attitudes). IEPS 1, etik anlayışta sürekli gelişimin nasıl sağlanabileceği hakkında yol gösterici bir çalışmadır. IAESB, IEPS 1 aracılığıyla etik eğitiminin nasıl olması gerektiği konusunda çeşitli önerilerde bulunurken, IFAC üyelerinin kültür, dil ve eğitim konularının yanı sıra yasal ve sosyal sistemlerindeki çeşitlilik nedeniyle, değişik ülkelerde mesleki faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarının farklı fonksiyonları üstlenmeleri gerekeceğini ve etik eğitimi programı geliştirmede ülkelerin farklı aşamalarda bulunmalarını da dikkate almaktadır. Bu nedenle tüm üyelerin IES 4'ün uygulanmasını değerlendirmelerine ışık tutmak amacıyla, bir uygulama rehberi niteliğinde olan IEPS 1'i oluşturmuştur (IEPS 1, s.119). Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini sürdürürken, çeşitli durumlarda etik karar alabilmeleri için etik anlayışlarının oluşmuş olması ve etik ilkeleri karar alma sürecinde uygulayabiliyor olmaları gerekmektedir. IEPS 1 eğitim sürecinde gerekli anlayışın oluşturulmasına, etik karar alma ve davranmayı gerçekleştirebilmeye katkı sağlamaya çalışmaktadır.

IEPS 1 etik anlayışın oluşmasını sağlayacak olan eğitimin nasıl gerçekleştirilmesi gerektiğini üç ana bölümde ele alarak somutlaştırmaya çalışmaktadır:

- Etik yetkinlik geliştirme
- Sürekli etik eğitiminde uygulama yaklaşımları
- Etik eğitiminin verilmesi ve değerlendirilmesi

IEPS 1 yukarıda sıralanan bölümlerin ilkinde yer alan etik yetkinlik geliştirme konusunda, döngüsel bir yaklaşımın kabul edilmesini önermektedir (IEPS 1, s.121). Çünkü olaylar, bireyler ve toplum beklentileri sürekli değişim halindedir. Bu değişim sürecinde toplum beklentilerinin, karar alma süreçlerinde belirleyicilik niteliğini daha da artmasıyla, toplum beklentilerini karşılamak için değişimin daha iyi anlaşılması gereği ortaya çıkmıştır. Bu amacı gerçekleştirebilmek için de gelişim sürecinin sürekliliğini sağlamak gerekmektedir. Bu bağlamda, iş dünyasında karşılaşılabilecek her türlü olaya karşı yaklaşımı belirleyecek olan etik anlayış ve ilgili uygulamaların da sürekli gelişmesi gerektiğinden, IEPS 1 etik yetkinlik geliştirmeye yönelik çalışmalar için etik eğitiminin döngüsel bir yaklaşımla ele alınarak, sürekli hale getirilmesini önermektedir.

IEPS 1'de sürekli etik eğitiminde etik yetkinliği geliştirebilmek için "etik bilgisini artırma, etik duyarlılık geliştirme, etik yargı geliştirme ve etik tutuma sürekli bağlılığı koruma" olmak üzere dört aşama belirlenmiştir:

#### *Etik bilgisini artırma*

Etik anlayışın oluşumunda ilk aşama olan teorik bilgilenme, muhasebe mesleğine ilişkin ön yeterlilik eğitiminin erken aşamalarında etik kavramı ile tanışma ile başlamaktadır. Öğrenciler öncelikle iş dünyasında karar alma sürecini etkileyen çevrenin unsurlarını oluşturan; etik ilkeler, ilgili standartlar ve mesleki otoritelerin beklentileri ile etik, erdem ve bireysel ahlak gelişimine ilişkin ilke ve teorilerle ilgili temel teorik bilgileri edinmelidirler. Daha sonra öğrencilere etik anlayış doğrultusunda bakış açısı kazandırılması gerekmektedir (IEPS 1, s.122). Böylece öğrencilerin teorik bilgilerini, geleneksel etik kavram ve teorilerindeki anlayış ile bütünleştirerek, mesleki işlerle ilişkilendirebilmeleri sağlanmalıdır.

#### *Etik duyarlılık geliştirme*

Öğrencilerde ve meslek mensuplarında, bir konunun etik ile ilişkili olduğunu veya etik anlayışa yönelik bir tehdit unsuru oluşturduğunu fark edebilmeyi, alternatif çözümler arasında etik olanı seçebilmeyi sağlayan, etik duyarlılığın geliştirilmesi gereklidir. Temel etik ilkelerin uygulanması ile oluşmaya başlayacak etik duyarlılık, temel etik ilkeleri tehdit edici unsurları her zaman göz önünde bulundurabilen ve meslekli so-

rumluluğunun bilincinde olan meslek mensuplarının oluşmasını sağlamaktadır. Öğrencilerin ve meslek mensuplarının etik ile ilgili konuları ve tehditleri tanımlayabilmeleri, tartışabilmeleri ve teorik etik bilgilerini uygulayabilmeleri, etik duyarlılık konusunda yetkinlik kazandıklarını gösterecektir (IEPS 1, s.122-123).

#### *Etik yargı geliştirme*

Öğrenciler ve meslek mensupları, etik bilgilerini ve etik duyarlılıklarını geliştirdikten sonra etik bilgi ve duyarlılıklarını karar alma aşamasında nasıl kullanmaları gerektiğini öğreneceklerdir. Karar alma sürecinde yapılan seçimde etik anlayışın etkili bir unsur olabilmesi için bireyin etik yargısını ortaya koymuş olması gerekmektedir. Etik yargının oluşabilmesi için de önceki aşamalarda açıklanan yeterli etik bilgisine sahip olunması ve etik duyarlılığın gelişmiş olması gerekmektedir.

Sürekli etik eğitiminin, etik yargının geliştirilebilmesine yönelik aşamasında, öğrencilerin ve meslek mensuplarının etik karar alma yeteneklerini; etik teori, sosyal sorumluluk, profesyonel yönetim ilkeleri ve etik karar alma modelleri konuları ile destekleyerek, temelini etik değerlerin oluşturduğu mesleki yargıların oluşturulması ve geliştirilmesi amacına ulaşmaya çalışılmalıdır (IEPS 1, s.123).

#### *Etik tutuma sürekli bağlılığı koruma*

Meslek mensupları her zaman etik tehditlerle baş edebilmeli ve etik ilkelerle uyumlu olan alternatifin seçimin yapabilmelidirler. Bunun için profesyonel anlamda, etik karar alma ve etik tutuma sürekli bağlılığın geliştirilmesi ve güçlendirilmesi gerekmektedir. Bu konuda yeterlilik, etik tutumda temel ilkelerle uyumlu, etik bilgi, duyarlılık ve yargının kullanılması ve örgütsel ve durumsal bağlamlarda bir anlayış geliştirilebilmesini sağlayacaktır (IEPS 1, s.123).

Kısaca IEPS 1'de, sürekli etik eğitiminde etik yetkinliğin geliştirebilmesine yönelik çalışmalarda temel adımlarının nasıl olması gerektiği açıklanmış, bu aşamaların bir bütün halinde düşünülerek döngüsel bir yaklaşımla ele alınması gerektiği vurgulandıktan sonra sürekli etik eğitiminde iki farklı uygulama yaklaşımı olduğu belirtilmiştir. Birinci yaklaşım, ön yeterlilik eğitiminin tümünü içeren "tema yaklaşımıdır". (The topic approach) Tema yaklaşımı sürekli etik eğitiminin ilk üç aşamasını ön yeterlilik eğitimi içinde

birleştirir. Dördüncü aşamayı ise yeterlilik sonrası eğitimin parçası olarak ele alır. IES 4'te ön yeterlilik eğitiminin içermesi gereken temel konuları belirtmiştir. Tema yaklaşımı bu konuların, hedef alanları oluşturacak olan sekiz temel konu ile ilişkilendirerek, sürekli etik eğitiminde konu bazında bir belirleme yapılmasını öngörmektedir (IEPS, s.124-125). Ayrıca

IEPS 1 sekiz hedef alanın her biri ile ilgili içeriklere ilişkin öneriler geliştirerek, bu içerikleri eklerinde açıklamıştır. Aşağıdaki tabloda tema yaklaşımına göre, IES 4'te belirtilen temel konularının sekiz hedef alana göre sınıflandırılması gösterilmektedir.

**Tablo 1. Tema Yaklaşımı IEPS 1.s.125**

Sürekli Etik Eğitimi Hedef Alanları	IES 4 Konuları
1. Başvuru çerçevesi yaklaşımı 2. Kavramlar ve değerler	-Etğin doğası -Etik konusuna kural bazlı yaklaşım ile, başvuru çerçevesi yaklaşımı arası farklılıklar. Bu yaklaşımların avantajları ve dezavantajları.
3. Çevre: Şirket, mesleki kuruluşlar ve düzenleyici kurumlar 4. Mesleki etik	-Temel etik ilkelere uyum -Profesyonel tutum ve teknik standartlara uyum -Bağımsızlık, şüphecilik, hesap verilebilirlik ve toplum beklentileri kavramları -Etik ve hukuk ilişkisi
5. Karar alma	-İhbarcılık, çıkar çatışmaları, etik ikilemler ve çözüm yolları
6. Etik tehditler ve koruma	-Etik olmayan davranışların topluma, mesleğe ve bireye yönelik sonuçları
7. Kurumsal yönetim 8. Sosyal ve çevresel konular	-Sosyal sorumluluk -İşletme ve iyi yönetişimin, etik ile ilişkisi

İkinci yaklaşım “aşamalı yaklaşımdır.” (Stage by stage approach) Aşamalı yaklaşım etik eğitimini konular bazında ele almaktansa aşamalar bazında ele alarak bu aşamaların döngüsel olduğunu ve ilk üç aşamanın

ön yeterlilik dönemiyle, son aşamanın hem ön yeterlilik hem de yeterlilik sonrası dönemle ilişkili olduğunu kabul eder. Aşağıda yer alan tablo aşamalı yaklaşımın genel çerçevesini belirtmektedir (IEPS 1, s.126).

**Tablo 2. Aşamalı Yaklaşım IEPS 1 s.127**

Aşama	Nitelik	Öğrenme Çıktısı	Tanımlayıcı Yöntem
1	Etik bilgisini artırma	İlgili standartlar ile meslek ahlakına ve etiğe ilişkin bilgiyi artırmak.	Programın erken dönemlerinde belirlenmiş ayrı bir ders ya da modül.
2	Etik duyarlılık geliştirme	Etik tehditleri ve korunmayı da göz önünde bulundurma ve etik duyarlılık ile mesleki sorumluluğa ilişkin bilinçlenmek.	Finansal muhasebe, yönetim muhasebesi, denetim, vergilendirme gibi fonksiyonel disiplinlerde etik konuların bütünlendirilmesi.
3	Etik yargı oluşturma	Etik karar alma ile şekillendirerek mesleki yargıyı geliştirmek.	Bütüleştirilmiş bir final dersi ya da modülü ve etik içerikli bir değerlendirme (Örneğin; örnek olaya dayalı bir değerlendirme) ve/veya etik için bir final dersi veya modülü.
4	Etik tutuma sürekli bağlılığı koruma	Etik tutuma sürekli bağlılığı korumak.	Deneyim ve etik eğitimi içeren sürekli mesleki gelişimin kombinasyonu.

Yukarıda genel çerçevesi belirlenen aşamalı yaklaşım, toplum beklentilerine göre değişikliklere uğrayacak olan etik standartlara bağlı olarak gerçekleştirilecek olan etik eğitiminin de bu değişikliklere bağlı olarak sürekli olması gerektiğini vurgulamaktadır. Bu nedenle yeterlilik sonrası dönemde, özellikle etik karar alma ve etik tutuma sürekli bağlılığı koruma konusunda sürekli gelişim sağlanmalı ve etik eğitimi yaşam boyu eğitim haline getirilmelidir (IEPS 1, s.127-128).

IEPS 1’de eğitimcilerin tema yaklaşımı ve aşamalı yaklaşımın birisini ya da her ikisinin karışımı olan bir yaklaşımı tercih edebilecekleri belirtilmiştir (IEPS 1, s.124).

IEPS 1’in son bölümünde ise etik eğitiminin verilmesi ve değerlendirilmesi konularına açıklık getirerek, işyerinde eğitim, öğretme ve değerlendirme yöntemleri ele alınmıştır. Etik eğitiminin verilmesinde ve değerlendirilmesinde, işyeri eğitimi ile formal eğitimin birleştirilmesinden oluşan değişik yöntemlerin kullanılabilmesi belirtilmiştir. Uygulanabilecek çeşitli yöntemler arasında, öğrencilerin ve meslek mensuplarının etik duyarlılığını artıracak, mesleki sorumluluk üstlenmelerini teşvik edecek ve etik karar alma yeteneklerini geliştirecek en iyi yöntemin hangisi olacağı düşünülüyorsa o yöntemin tercih edilmesi gerekmektedir (IEPS 1, s.129).

İşyeri eğitimi, formal eğitim kadar önemlidir ve öğrencilerin işyeri deneyimi kazanarak, etik kavramının önemini kavrayabilmeleri için çalışanlarla birlikte hareket etmeleri gerekmektedir (IEPS 1, s.129). IEPS 1’in önerileri doğrultusunda işyerinde kazanılacak deneyimle, meslek mensubu aday olan öğrenciler, karar alma sürecinde “etik cesaret” gösterilmesi gerekliliğini ve örgütteki tüm çalışanların etik tutumları üzerinde pozitif etki yaratacak olan “etik liderlik” özelliğini kavrayabileceklerdir. Adayların rol modellerini gözlemleyebilecekleri uygulama deneyimi kazanacakları işyeri eğitimi sonucunda, etik duyarlılık, yargı ve tutumlarının değerlendirilmesi gerekmektedir (IEPS 1, s.128-130).

IEPS 1’de değinilen çeşitli öğretme yöntemleri aşağıda genel hatlarıyla açıklanmıştır:

**Geleneksel ders anlatımları:** Öğretim sürecinden ziyade bilgi transferini vurgulayan bir yöntemdir. Pek çok konuda tercih edilen ve geleneksel hale gelmiş olan bu yöntem, temel etik teori ve kavramların anlatılması için oldukça uygun bir yöntem olabilir.

**Etik üzerine tartışmalar:** Alternatif bakış açılarının kazanılmasını sağlayan tartışma ortamlarında gerçekleştirilen etik eğitimi, etik duyarlılığın ve yargının oluşmasına katkı sağlayacaktır. Ayrıca etik konusunda önemli kavramlara aşina olunmasına ve etik bilgisinin tartışma konularına yansıtılmasıyla da pratik kazanılmasına olanak tanıyan bir yöntemdir.

**Grup çalışmaları:** Etik liderlik özelliğini, karar alma yeteneğini, güven oluşturma yöntemlerini, iletişim kabiliyetini ve çatışma yönetimini başarabilme özelliğini geliştirebilecek bir öğretim yöntemidir.

**Örnek olaylar:** Örnek olaylar üzerinde çalışma yönteminin sağlayacağı en önemli katkılardan birisi, öğrencinin örnek olayın çözümüne ilişkin tek bir çözüm olmayacağını kavramalarını sağlamasıdır. Etkin etik farkındalık yaratabilecek bu yöntem, aynı zamanda etik duyarlılığı artıracaktır. Eleştirel düşünme yeteneğini geliştiren örnek olay yöntemi, öğrencilerin bilgisini ve kazandığı yeteneklerini örnek olayın çözümüne ilişkin karar alma sürecine yansıtılmasına olanak sağlayacaktır.

**Drama:** Drama yöntemi, örnek olay yöntemi ile birleştirilerek etkin bir şekilde kullanılabilir bir yöntemdir. Gerçek yaşamdan örneklerle zenginleştirilebilecek bu yöntem etik eğitiminin katılımcı bir yaklaşımla gerçekleştirilmesini sağlayarak, öğrencilerin özellikle etik duyarlılıklarının oluşmasına ve gelişmesine olanak sağlayacaktır.

**Misafir konuşmacılar ve katılımcılar:** Meslek mensuplarının bireysel deneyimlerini paylaşmasını ifade eden bu yöntem, öğrencilerin etik duyarlılık, yargı ve tutumun nasıl olması gerektiğini ve etik liderlik özelliği göstermenin önemini daha iyi anlamalarını sağlayabilecek etkili bir yöntemdir. Ayrıca öğrencilerin gerçek yaşam deneyimlerini paylaşan bir meslek mensubu ile iletişimlerini sayesinde etik kavramının önemi daha açık bir şekilde ortaya konulurken, etik eğitimi öğrenciler için daha ilgi çekici hale gelecektir.

**E-öğrenme:** Bilgisayar teknolojisinin kullanımı ve iletişim ağlarının birleştirilmesine dayalı, online tartışmalara imkan veren bu yöntem, yukarıda sıralanan tüm yöntemlerle birlikte etik eğitiminde etkin bir şekilde kullanılabilir (IEPS 1, s. 139-140).

Değerleme yöntemlerinin nasıl olması gerektiği konusunda da IEPS 1’de çeşitli açıklamalar yapılmıştır.

Çeşitli değerlendirme alternatifleri arasında, hangi yöntem ya da yöntemlerden, öğrencilerin uygun seviyede etik duyarlılık ve yargı kazanıp kazanmadıklarını değerlendirebileceği düşünülüyorsa o yöntem tercih edilmelidir. IEPS 1 iki temel değerlendirme yöntemi olabileceğini belirtmiştir. Bunlardan ilki, “*düzyer belirleme değerlendirmesidir*”(summative assessment). Düzyer belirleme değerlendirme, öğrenme sürecinin belirli noktalarında veya genellikle öğrenme sürecinin sonunda, genel performans seviyesini ölçmek için uygulanabilecek olan değerlendirmelerdir. Özellikle, etik kavram ve teorilere ilişkin bilgilerin düzeyini belirlemek için kullanılabilir bir değerlendirme yöntemidir. İkinci yöntem ise, “*geliştirici değerlendirme*”(formative assessment). Geliştirici değerlendirme, gelecekteki öğrenme süreçlerini desteklemek için, o andaki gelişimin değerlendirilmesini ifade etmektedir. Etik duyarlılık, yargı ve tutumun değerlendirilmesi genellikle geliştirici değerlendirmeler ile gerçekleştirilebilmektedir. İş yeri deneyimi değerlendirmeleri ve bireysel değerlendirmeler için de kullanılabilir bir yöntemdir. Geliştirici değerlendirmeler için tamamlanmamış örnek olaylar üzerinde çalışmak ya da örnek olay analizleri, ön yeterlilik öncesi etik bakış açısına ilişkin objektif test yöntemleri vb... pek çok farklı yöntem kullanılabilir (IEPS 1, s.131-132).

IAESB, meslek mensupları ve öğrenciler için dünya çapında yüksek kalitede muhasebe eğitimi programları geliştirilmesine yardımcı olmak ve IES 4'ün uygulamasını desteklemek amacıyla, “*etik eğitimi araç takımı*”(Ethics Education Toolkit) geliştirmiştir. Bu takımda çeşitli örnek olaylar, destekleyici notlar, sunumlar, video görüntüleri ve diğer öğretim materyalleri bulunmaktadır (www.web.ifac.org/publication).

## Üniversitelerde Etik İle İlgili Derslerin Zamanlamasına İlişkin Durum Analizi

Muhasebe meslek mensuplarının etik davranabilmeleri için, hem mesleki hem de bireysel yaşamlarının gerekliliklerini yerine getirirken, etik kavramını içselleştirmiş ve etik anlayış doğrultusunda bilinçlenmiş olmaları gerekmektedir. Meslek mensupları ancak böyle bir bilinçlenme sürecinden sonra etik anlayışın uygulanmasını ifade eden bir tutum sergileyebileceklerdir. Böyle bir tutum önceki bölümde kısaca

değerlendirilmiş olan, *etik cesaret gösterebilme* ve *etik liderlik* özelliklerini de beraberinde getirecektir. Etik kavramının anlaşılması ve kavrama ilişkin anlayışın kazanılması, etik ilkelerin tanınması ve özümsemesi, etik ikilemlere karşı duyarlı hale gelinmesi, etik anlayışla yargıda bulunabilme yetkinliğine ulaşılması, etik liderlik vb... özellikler kazanılması gibi uzun bir süreci gerektireceği açık olan etik eğitimi çalışmalarında, meslek mensubu adayları olan öğrencilere yönelik etik eğitiminin nasıl olması gerektiği, zamanlaması ve süresi dünya çapında tartışılan bir konudur. Bununla birlikte, etik kavramının öğretilecek bir kavram olmadığını savunan görüşler de bulunmaktadır. Olumlu, olumsuz pek çok farklı görüşün mevcut olduğu etik eğitime ilişkin tartışmalarda, felsefik bir bakış açısını ifade eden, etik kavramı ile ilgili eğitime, erken dönemde başlayıp yaşam boyu devam eden bir eğitim olması gerektiği fikri ağır basmaktadır. Bunu en önemli kanıtı, çalışmanın başında özellikle vurgulanmış olan IFAC'ın düzenlemelerini bu yönde gerçekleştiriyor olmasıdır. IAESB'nin etik eğitimi ile ilgili yayınlamış olduğu ve çalışmanın başında incelenmiş olan IES 4 ve IEPS 1'de yer alan önerilere uygun olarak etik eğitimi gerçekleştirebilmek için, eğitim sürecinin erken dönemlerinde etik bakış açısı kazandırılması gerekmektedir. Bu bakış açısı doğrultusunda, ağırlıklı olarak meslek mensuplarının yetiştiği işletme bölümlerinin müfredatlarında, lisans seviyesinde verilen eğitimde etik anlayışa yönelik bir alt yapı oluşturulabilmesi için, etik ile ilgili derslerin yer alması gerekmektedir. Bu bağlamda, ülkemizde muhasebe eğitiminde etik eğitiminin, söz konusu eğitim sürecinde ki başlangıç zamanının belirlenmesine yani kısaca zamanlamasına ilişkin durum analizi yapabilmek için, üniversitelerin web sayfalarından veya telefon ve faks aracılığıyla iletişim kurularak 62'si vakıf, 102'si devlet üniversitesi olmak üzere toplam 164 üniversite de lisans ve lisansüstü eğitiminde etik ile ilgili ders olup olmadığı araştırılmıştır.

Muhasebe meslek etiğinin eğitime ilişkin sonuçlara ulaşabilmek amacıyla, lisans düzeyinde eğitimi incelerken, 164 üniversite içinde iktisadi ve idari bilimler fakültesi (İ.İ.B.F.) ya da işletme fakültesine ve söz konusu fakültelerde işletme bölümüne sahip olan üniversiteler incelenmiştir. Lisansüstü düzeyde ise sosyal bilimler enstitüsüne sahip ve işletme bölümü bünyesinde muhasebe bilim dalı alanında eğitim veren üniversiteler incelenmiştir.



### İşletme Lisans Programlarında Etik Dersleri

Yükseköğretim Kurulu'nun (YÖK) web sayfasında yer alan ancak yeni kurulmuş olmaları nedeniyle web sayfalarına, telefon ya da faks numaralarına ulaşılamayan üniversiteler çalışmanın kısıtlarını oluşturmaktadır.

Ülkemizdeki 62 vakıf üniversitesinin lisans düzeyinde eğitimleri incelenirken, 14 üniversitede İ.İ.B.F ya da işletme fakültesi bulunmadığı ya da ilgili fakültelerin bulunduğu ancak bünyesinde işletme bölümüne sahip olmadıkları tespit edilmiştir. Ayrıca 12 üniversiteye ulaşılamamıştır. Geriye kalan 36 vakıf üniversitesi içinde etik dersi bulunan üniversite sayısı 19'dur. 17 üniversitede ise lisans düzeyinde ilgili fakültelerin işletme bölümlerinde etik ile ilgili ders bulunmamaktadır. Tablo 3'te lisans düzeyinde eğitim programlarında etik dersi bulunmasına göre vakıf üniversitelerinin sayısal dağılımı özetlenmiştir.

**Tablo 3. Vakıf Üniversitelerinin Lisans Düzeyinde Eğitim Programlarında Etik Dersi Bulunmasına Göre Sayısal Dağılımı**

İ.İ.B.F/İşletme Fakültesi'ne Sahip Olan ve İşletme Bölümleri Programlarında Etik İle İlgili Ders Bulunan Üniversitelerin Sayısı	19
İ.İ.B.F/İşletme Fakültesi'ne Sahip Olan ve İşletme Bölümleri Programlarında Etik İle İlgili Ders Bulunmayan Üniversitelerin Sayısı	17
İ.İ.B.F/İşletme Fakültesi/ İşletme Bölümü Bulunmayan Üniversite Sayısı	14
Web Sayfasına Ulaşılamayan Üniversite Sayısı	12
<b>Toplam</b>	<b>62</b>

Lisans düzeyinde, ilgili programlarında hiç etik dersi bulunmayan 17 vakıf üniversitesi söz konusu 36 üniversitenin yaklaşık % 47'sini, ilgili programlarında bir etik dersi bulduran 18 vakıf üniversitesi, 36 üniversitenin % 50'sini ve iki etik dersi bulduran 1 vakıf üniversitesi, yaklaşık % 3'ünü oluşturmaktadır. Aşağıda yer alan Tablo 4'te vakıf üniversitelerinin lisans düzeyinde etik ders sayılarının dağılımları ve oranları gösterilmektedir.

**Tablo 4. Vakıf Üniversitelerinin Lisans Düzeyinde Etik Ders Sayılarının Dağılımı**

Etik İle İlgili Ders Sayısı	Görülme Sıklığı (Frekans)	Yüzde Oranı (%)
0	17	47,2
1	18	50
2	1	2,8
<b>Toplam</b>	<b>36</b>	<b>100</b>

Vakıf üniversitelerinin lisans düzeyindeki ders programlarında yer aldığı belirlenen, etik ile ilgili toplam 20 dersin ders programlarındaki kategorileri incelendiğinde 5 tanesinin zorunlu, 15 tanesinin seçmeli ders olarak yer aldığı görülmüştür. Sayısal değerler oranlarına göre düşünüldüğünde mevcut etik derslerinin % 25'inin zorunlu, % 75'inin seçmeli ders kapsamında olduğu görülmektedir. Aşağıda yer alan Tablo 5'te vakıf üniversitelerinin lisans düzeyindeki ders programlarındaki etik ile ilgili derslerin kategorilerine göre sayıları ve oranları yer almaktadır.

**Tablo 5. Vakıf Üniversitelerinin Lisans Düzeyindeki Etik Derslerinin Niteliğine Göre Dağılımı**

Etik ile İlgili Derslerin Kategorisi	Görülme Sıklığı (Frekans)	Yüzde Oranı (%)
Zorunlu	5	25
Seçmeli	15	75
<b>Toplam</b>	<b>20</b>	<b>100</b>

Vakıf üniversitelerindeki durum genel olarak incelendiğinde, lisans düzeyindeki ilgili ders programlarına ulaşılabilen üniversitelerinin yarısından fazlasında etik ile ilgili ayrı bir ders bulunduğu görülmektedir. Olumlu olan bu durum, etik kavramına ve etik ilkelere ilişkin eğitimin ayrı bir ders ile gerçekleştirilmesi yerine, işletme bölümlerindeki ilgili diğer derslerin (Denetim vb...) kapsamında gerçekleştirilmesinin tercih edilmesi olasılığı düşünüldüğünde daha olumlu bir sonucu ifade edebilir. Mevcut durum göz önüne alındığında, dünyadaki tüm eğitim programları için tartışılmalı olan ve önemine ilişkin farkındalık yaratılmaya çalışılan etik etiğimi konusunda gelişmelerin devam etmesiyle ülkemizdeki vakıf üniversitelerinin gelecek dönemlerde etik eğitimine daha fazla önem verebilecekleri ve küresel standartlara uyumlu bir yaklaşım geliştirebilecekleri sonucuna ulaşılabilir.

Etik ile ilgili derslerin kategorileri incelendiğinde, mevcut derslerin % 75'inin seçmeli ders olduğu görülmektedir. Bu durum etik anlayışının uzmanlaşma

aşamasında, mesleki etik ilkeleri doğrultusuna şekillenmesinden yana bir bakış açısının sonucu olabilir. Bu bakış açısı ile işletme bölümü öğrencilerinin gelecekte farklı pek çok alana yönelebileme şanslarının olması düşünüldüğünde, etik ile ilgili derslerin seçmeli ders kategorisinde yer almasının tercih edilmesinden yana olan görüş daha da güçlenecektir. Ancak hangi meslek seçilirse seçilsin, öğrencilerin mesleki etik ilkeleri çerçevesinde etik bilinci geliştirmelerine yönelik eğitiminden önce, genel etik anlayış ve duyarlılık yaratacak sosyal sorumluluk konusunda bilinçlenmeyi sağlayacak bir eğitime ihtiyaçları vardır. Bu doğrultuda düşünerek, etik ile ilgili ayrı bir dersin, ders programlarında yer almasını gerekli bulurken, bu dersin seçmeli kategorisinde yer almasının uygun olacağını kabul etme fikri genel etik bilinci yaratacak eğitimi gerçekleştirilebilmesini desteklememektedir. Dolayısıyla genel etik anlayışı yaratacak, etik kavramlarla ilk tanışmayı sağlayacak olan zorunlu bir dersin işletme bölümü öğrencileri için çok daha olumlu olacağı düşünülebilir.

Ülkemizdeki 102 devlet üniversitesinin lisans düzeyinde eğitimleri incelenirken, 18 üniversitede İ.İ.B.F ya da işletme fakültesi bulunmadığı ya da ilgili fakültelerin bulunduğu ancak bünyesinde işletme bölümüne sahip olmadıkları tespit edilmiştir. Ayrıca 7 üniversiteye ulaşamamıştır. Geriye kalan 77 devlet üniversitesi içinde etik dersi bulunan üniversite sayısı 24'tür. 53 üniversitede ise lisans seviyesinde ilgili fakültelerin işletme bölümlerinde etik ile ilgili ders bulunmamaktadır. Tablo 6'da lisans düzeyinde eğitim programlarında etik dersi bulunmasına göre devlet üniversitelerinin sayısal dağılımı özetlenmiştir.

**Tablo 6. Devlet Üniversitelerinin Lisans Düzeyinde Eğitim Programlarında Etik Dersi Bulunmasına Göre Sayısal Dağılımı**

İ.İ.B.F/İşletme Fakültesi'ne Sahip Olan ve İşletme Bölümleri Programlarında Etik İle İlgili Ders Bulunan Üniversitelerin Sayısı	24
İ.İ.B.F/İşletme Fakültesi'ne Sahip Olan ve İşletme Bölümleri Programlarında Etik İle İlgili Ders Bulunmayan Üniversitelerin Sayısı	53
İ.İ.B.F/İşletme Fakültesi /İşletme Bölümü Bulunmayan Üniversitelerin Sayısı	18
Web Sayfasına Ulaşamayan Üniversite Sayısı	7
<b>Toplam</b>	<b>102</b>

Lisans düzeyinde, ilgili programlarında hiç etik dersi bulunmayan 53 devlet üniversitesi söz konusu 77 üniversitenin yaklaşık % 69'unu, ilgili programlarında bir etik dersi bulunduran 24 devlet üniversitesi, 77 üniversitenin yaklaşık % 31'ini oluşturmaktadır. Aşağıda yer alan Tablo 7'de devlet üniversitelerinin lisans düzeyinde etik ders sayılarının dağılımları ve oranları gösterilmektedir.

**Tablo 7. Devlet Üniversitelerinin Lisans Düzeyindeki Etik Ders Sayılarının Dağılımı**

Etik ile ilgili Ders Sayısı	Görülme Sıklığı (Frekans)	Yüzde Oranı (%)
0	53	68,8
1	24	31,2
<b>Toplam</b>	<b>77</b>	<b>100</b>

Devlet üniversitelerinin lisans düzeyindeki ders programlarında yer aldığı belirlenen, etik ile ilgili toplam 24 dersin ders programlarındaki kategorileri incelendiğinde 4 tanesinin zorunlu, 20 tanesinin seçmeli ders olarak yer aldığı görülmüştür. 77 üniversite içindeki oranlarına göre düşünüldüğünde mevcut etik derslerinin yaklaşık % 17'sinin zorunlu, % 83'ünün seçmeli ders kapsamında olduğu görülmektedir. Aşağıda yer alan Tablo 8'de devlet üniversitelerinin lisans düzeyindeki ders programlarındaki etik ile ilgili derslerin kategorilerine göre sayıları ve oranları yer almaktadır.

**Tablo 8. Devlet Üniversitelerinin Lisans Düzeyindeki Etik Derslerinin Niteliğine Göre Dağılımı**

Etik ile İlgili Derslerin Kategorisi	Görülme Sıklığı (Frekans)	Yüzde Oranı (%)
Zorunlu	4	16,7
Seçmeli	20	83,3
<b>Toplam</b>	<b>24</b>	<b>100</b>

Devlet üniversitelerindeki durum incelendiğinde, ilgili bölüme sahip olan üniversitelerin ders programlarının yarısından fazlasında (% 61) etik ile ilgili ayrı bir dersin bulunmadığı görülmektedir. Olumsuz olan bu durum oransal olarak vakıf üniversiteleri ile karşılaştırıldığında, devlet üniversitelerinde etik eğitime daha az önem verildiğini göstermektedir.

Etik ile ilgili derslerin kategorileri incelendiğinde, vakıf üniversitelerindeki duruma benzer bir durumla karşılaşılmaktadır. Mevcut derslerin yaklaşık % 83'ü

seçmeli ders kategorisinde yer almaktadır. Devlet üniversitelerinde de etik ile ilgili derslerin genellikle seçmeli olması tercih edilmekte olduğu görülmektedir.

### **Muhasebe Bilim Dalı Lisansüstü Eğitim Programlarında Etik Dersleri**

Lisansüstü eğitimde muhasebe meslek etiği ile ilgili dersler incelenirken, işletmelerin tüm fonksiyonlarına yönelik eğitimin verildiği işletme yüksek lisans ve doktora programları incelenmemiş, spesifik olarak muhasebe eğitimi vermekte olan muhasebe bilim dalında yüksek lisans ve doktora programları incelenmiştir. İncelenen üniversite sayısının azalmasına neden olan bu tercihin nedeni, muhasebe alanında uzmanlaşmayı sağlayan söz konusu programlarda etik derslerinin özellikle yer alması gereken programlar olduğunun düşünülmesidir.

Ülkemizdeki 62 vakıf üniversitesinin lisansüstü düzeyde eğitimleri incelendiğinde 12 üniversiteye ulaşamamıştır. 33 üniversitede ilgili programların olmadığı, 7 üniversitede ise muhasebe bilim dalında yüksek lisans ve/veya doktora programının mevcut olduğu belirlenmiştir. Söz konusu 7 üniversiteden 2 tanesinin ilgili programlarında etik ile ilgili ders mevcuttur. 5 üniversitede ise etik ile ilgili ders bulunmamaktadır. Tablo 9'da lisansüstü düzeyde eğitim programlarında etik dersi bulunmasına göre vakıf üniversitelerinin sayısal dağılımı özetlenmiştir.

**Tablo 9. Vakıf Üniversitelerinin Lisansüstü Düzeyde Eğitim Programlarında Etik Dersi Bulunmasına Göre Sayısal Dağılımı**

<b>Muhasebe Bilim Dalı Lisansüstü Programlarında Etik İle İlgili Ders Bulunan Üniversitelerin Sayısı</b>	<b>2</b>
<b>Muhasebe Bilim Dalı Lisansüstü Programlarında Etik İle İlgili Ders Bulunmayan Üniversitelerin Sayısı</b>	<b>5</b>
Muhasebe Bilim Dalı Lisansüstü Programları Bulunmayan Üniversite Sayısı	33
Web Sayfasına Ulaşılabilen Üniversite Sayısı	12
<b>Toplam</b>	<b>62</b>

Ülkemizdeki 102 devlet üniversitesinin lisansüstü düzeyde eğitimleri incelendiğinde 7 üniversiteye ulaşamamıştır. 75 üniversitede ilgili programların olmadığı, 20 üniversitede ise muhasebe bilim dalında yüksek lisans ve/veya doktora programının mevcut olduğu belirlenmiştir. Söz konusu 20 üniversiteden 2 tanesinin ilgili programlarında etik ile ilgili ders mevcuttur. 18 üniversitede ise etik ile ilgili ders bulunmamaktadır. Tablo 10'da lisansüstü düzeyde eğitim programlarında etik dersi bulunmasına göre vakıf üniversitelerinin sayısal dağılımı özetlenmiştir.

**Tablo 10. Devlet Üniversitelerinin Lisansüstü Düzeyde Eğitim Programlarında Etik Dersi Bulunmasına Göre Sayısal Dağılımı**

<b>Muhasebe Bilim Dalı Lisansüstü Programlarında Etik İle İlgili Ders Bulunan Üniversitelerin Sayısı</b>	<b>2</b>
<b>Muhasebe Bilim Dalı Lisansüstü Programlarında Etik İle İlgili Ders Bulunmayan Üniversitelerin Sayısı</b>	<b>18</b>
Muhasebe Bilim Dalı Lisansüstü Programları Bulunmayan Üniversite Sayısı	75
Web Sayfasına Ulaşılabilen Üniversite Sayısı	7
<b>Toplam</b>	<b>102</b>

Lisansüstü eğitim, öğrencilerin alanlarında uzmanlaşmalarını sağlayan eğitimler olduğu halde, ne yazık ki muhasebe bilim dalında lisansüstü eğitim veren vakıf ve devlet üniversitelerinde etik ile ilgili ayrı derslerin çok az olduğu görülmektedir. Oysa muhasebe alanında yüksek lisans ya da doktora yapan öğrenciler bu süreç içinde ileri düzey muhasebe bilgileri ile donanmanın yanında, mesleğin gerektiği nitelikler konusunda kendilerini geliştirirler ve entelektüel bir bakış açısı kazanırlar. Bu dönem öncesinde oluşması beklenen genel etik anlayışı üzerine, muhasebe meslek etiğine ilişkin yetkinlik kazandırılmasına yönelik bir eğitimin gerçekleştiriliyor olması beklenirken, mevcut durum hem vakıf hem devlet üniversitelerinde lisansüstü eğitimde etik konusuna yeterince önem verilmediğini göstermektedir. Oysa muhasebe üzerine lisansüstü eğitim programları etik konusu ile ilgili nitelikli ve spesifikleşmiş derslerin verimli bir

şekilde gerçekleştirilebileceği süreçlerdir. Muhasebe bilim dalı alanında lisansüstü eğitim odaklanarak, örneklem küçüğü tercih edilmesi nedeniyle, yüzdelik oranlarla ifadeye gerek görülmemiştir.

## Sonuç

Muhasebe eğitimi kapsamında etik eğitiminin en temel amacı, meslek mensubu adayları olan öğrencilerin, ileride iş yaşamlarında karşılaşacakları olaylar karşısında verecekleri kararlar ile bu kararların ahlaki açıdan ortaya çıkaracağı sonuçlarını birbiri ile ilişkilendirebilmelerini ve etik karar almalarını sağlayabilecek olan, etik anlayışı onlara kazandırmak ve bu etik anlayışa bağlılıklarını sağlayabilmektir. Çalışmada, IAESB'nin konuyla ilgili, oldukça aydınlatıcı olan çalışmaları detaylı bir şekilde incelenerek, muhasebe eğitim sürecinde etik eğitiminin günümüzdeki önemi vurgulanmaya çalışılmıştır. Ancak etik eğitimi konusunda, uluslararası düzeyde gerçekleştirilen önemli çalışmalar olmasına rağmen, etik eğitiminin; gerçekleştirilebilirliği, gerekliliği, etkinliği, zamanlaması, süresi gibi konularda hala farklı görüşler bulunmaktadır. Günümüz koşullarında etik eğitiminin öneminin anlaşılmasının hız kazanması gerekirken, bu süreci yavaşlatan olumsuz görüşler genellikle etik eğitiminin gerçekleştirilebilirliği ve zamanlaması üzerine yoğunlaşmıştır. Her ne kadar etik muhasebe mesleği dahil olmak üzere tüm iş alanlarında çok önemli bir yeri olduğu konusunda uzlaşılmışsa da etik değerlerin eğitimle verilebileceği bazı çevrelerde hala tartışma konusudur (Bernardi ve Bean,2006,s.56). Bireylerin genel etik anlayışlarının oluşmasında kişisel özellikleri, ailesinden aldığı eğitim, yaşadığı çevre ve inançları gibi bazı faktörlerin daha belirleyici olacağına dayanan bir bakış açısına göre, eğitim sürecinde yer alacak olan etik eğitiminin etkin olamayabileceği savunulmaktadır. Ancak bu bakış açısı, bireylerin genel etik anlayışını, öğrenim hayatından da önce bireysel ve toplumsal faktörlerle kazanmaya başlayacağı gerçeği kabul ederken, meslek edinme ile üstlenecekleri toplumsal rollere yönelik gelişimlerinde, eğitim sürecinde kazanacakları yetkinliklerin önemini ve etkinliği göz ardı etmektedir. Üniversitelerde etik eğitiminin etkinliğine inanmayanların, etik eğitimi ile ilgili olumsuz görüşlerinden bir diğeri ise, etik bilincin ancak uygulamada karşılaşıldığında ve örgüt

kültürüne bağlı olarak şekillenebileceği yönündedir (Fırat ve Üçoğlu,2009,s.57). Bu görüşe göre, meslek mensubu adayları olan öğrencilere yönelik etik eğitimi gereksiz görülebilmektedir. Oysa etik eğitimi, muhasebe meslek mensuplarının iş yaşamında etik ikilemlere neden olabilecek olaylarla karşılaşabilecekleri durumlara hazırlıklı olmaları konusunda onları bilinçlendirecek, en azından etik duyarlılık geliştirecek ve etik karar alabilme yeteneklerini geliştirecektir. Yapılan çalışmalar öğrencilerin eğitim sürecinin ilerleyen dönemlerinde, ahlaki muhakeme yeteneklerinde artış olduğunu göstermektedir. Bu nedenle ahlaki yargı gelişiminde eğitim güçlü bir uyarıcı olarak düşünülmektedir (Delloportas,2006,s.393). Bu bağlamda, IES 4 ve IEPS 1'de açıklandığı üzere etik bilinçlenmenin sağlanabilmesi için etik eğitiminin, öğrencilerin öğrenim hayatlarının erken dönemlerinden başlayarak, meslek mensubu olduktan sonra gelişime açık olarak yaşam boyu sürmesi gerekmektedir. Zaten IES 4 ve IEPS 1'de, öğrencilerin kazanmış oldukları etik anlayışının, mesleğe başladıktan sonra örgüt kültürü gibi çevresel faktörlerden ve değişimlerden etkilenmesi nedeniyle, muhasebe meslek mensuplarına yönelik etik eğitiminin yaşam boyu sürmesi gerektiği özellikle vurgulanmaktadır. Dolayısıyla etik eğitiminin öğrenim hayatının erken döneminde başlaması gerekliliğine, etinin örgüt kültürüne bağlı şekillenebileceği gerekçesi ile karşı çıkmak mantıklı değildir. Etik konusundaki deneysel çalışmaların temelini oluşturan, 1969 yılında Kohlberg tarafından geliştirilen psikolojik model, kişinin ahlaki muhakeme yeteneğinin zaman içinde geliştiğini göstermektedir (Delloportas,2006,s.391). Kohlberg ahlaki muhakeme yeteneğinin gelişimini altı aşamada açıklamış ve böylece etik ile ilgili çalışmaların dayanak noktası haline gelmiştir. Bu bağlamda, etik anlayışın oluşturulup sürdürülmesinin zaman içinde gerçekleştirilebileceği kabul edilmektedir. Bu nedenle, öğrencilerin zihinsel yeteneklerinde hızlı gelişimin sağlandığı verimli bir dönemi ifade eden eğitim süreçlerinde, etik anlayışın oluşturulması amacıyla etik eğitiminin yer alması kaçınılmazdır.

Bu bakış açısıyla, öğrencilerin eğitim programları içinde lisans düzeyinde eğitim alarak mesleğe hazırlandıkları dönemde, etik bilinçlenmenin temelini oluşturmak için üniversite ders programlarında etik eğitime yer verilmesi gerekmektedir. Etik anlayışa

ilişkin alt yapının oluşturulması amacıyla, etik eğitiminin başlangıcı için en uygun zamanın üniversitelerde lisans eğitimi dönemi olduğu görüşündeyiz. Lisans düzeyinde yer alacak etik eğitimine yönelik ders/dersler seçmeli ya da zorunlu olarak ayrı ders olarak, ders programlarında yer alabileceği gibi, etik ile ilgili konular diğer derslere entegre edilmiş olarak da yer alabilir. Ancak diğer muhasebe konuları ile ilgili kitapların içeriğinde, IES 4 ve IEPS 1'deki öneriler doğrultusunda bir çalışma gerçekleştirerek, kazanılması istenen etik bilinçlenmeyi sağlayabilecek etik ile ilgili konuların yeterli düzeyde yer almaması nedeniyle, etik konusu etkin bir şekilde diğer derslere entegre edilemeyebilir. Bunun yanı sıra, ayrı bir ders olarak yer alan etik derslerinin, etğin önemini ortaya koyarken, daha fazla farkındalık yaratabileceği düşüncesiyle, programlarda etik için ayrı bir dersin yer almasının çok daha uygun olduğu kanısındayız.

Bu bağlamda, çalışmada öncelikle üniversitelerde işletme bölümü lisans ders programlarını incelenmiştir. İşletme bölümünden mezun olan öğrencilerin muhasebe mesleği dışında tercih edebileceği pek çok farklı meslek bulunmaktadır. Bu nedenle bir işletme öğrencisinin lisans ders programında muhasebe mesleğine ilişkin konulara da yer verebilecek şekilde, genel anlamda etik anlayışı oluşturmaya yönelik bir dersin yer almasının uygun olduğu ve bu dersin farklı alanlara yönelebilecek tüm öğrencilere hitap etmesi gerekçesiyle, zorunlu olması gerektiğini düşünmekteyiz. Bununla birlikte, işletme mezunları arasında muhasebe mesleğine yönelen öğrencilerin fazla olması nedeniyle, spesifik olarak muhasebe meslek etiğine ilişkin bir dersin seçmeli olarak yer almasının ideal olduğunu düşünmekteyiz. Malesef, üniversitelerde sadece bir vakıf üniversitesinde lisans düzeyinde, etik ile ilgili iki ders bulunmaktadır. Vakıf üniversitelerinde yer alan işletme bölümlerinin ders programlarının % 47'sinde hiç etik dersi bulunmazken, % 50'sinde bir, % 3'ünde iki ders yer almaktadır. Devlet üniversitelerinde yer alan işletme bölümlerinin ders programlarının ise % 69'unda hiç etik dersi bulunmazken, yalnızca %31'inde etik ile ilgili ders yer almaktadır. Bu sonuçlardan, henüz ideal seviyede olmasa bile vakıf üniversitelerinde etik eğitime verilen önemin daha fazla olduğunu söyleyebiliriz. Söz konusu derslerin kategorilerine baktığımızda ise, vakıf üniversitelerinin işletme bölümü programlarında

yer alan etik derslerinin %75'inde, devlet üniversitelerinin işletme bölümü programlarında yer alan etik derslerinin ise %83'ünün seçmeli ders kategorisinde yer aldığı görülmektedir. Lisans düzeyinde, etik anlayışın alt yapısını oluşturması beklenen bu derslerin, etik eğitiminin öneminin zaman içinde daha iyi anlaşılmasına bağlı olarak, zorunlu bir ders haline gelmesinin daha uygun olacağı görüşündeyiz.

Çalışmada üniversitelerdeki işletme bölümü lisans ders programlarını inceledikten sonra lisans üstü eğitimde etik dersleri ile ilgili durum analizi yapabilmek için, muhasebe alanında yüksek lisans ve doktora programı olan üniversitelerin ders programları incelenmiştir. Bu inceleme yapılırken, muhasebe meslek mensuplarının yalnızca muhasebe değil işletme yüksek lisans ve doktora programlarını da tercih edebilecek olmalarına rağmen, özellikle yalnızca muhasebeye yönelik programları olan üniversiteler incelenmiştir. Çünkü lisans düzeyindeki durum incelendiğinde etik eğitime gereken önemin henüz verilemediği görülmüştür. Dolayısıyla örneklem küçültülmüş ve özellikle muhasebe meslek etiğine ilişkin derslerin mutlaka yer alması beklenen, muhasebede lisansüstü eğitim veren üniversiteler ele alınmıştır. İdeal durumda söz konusu bölümlerin amacı muhasebe alanında uzmanlaşmayı hedeflerken, programlarında etik ile ilgili derslerin yer almaması kabul edilemez bir durumdur. Ancak sonuçları incelediğimizde, ulaşılabilen üniversiteler arasında yer alan vakıf üniversitelerinden yedi üniversitenin muhasebede lisansüstü eğitim verdiği ve yalnızca iki tanesinin ders programında etik ile ilgili dersin yer aldığı tespit edilmiştir. Devlet üniversitelerinde ise yirmi üniversitenin muhasebede lisansüstü eğitim verdiği ve yine yalnızca iki tanesinin ders programında etik ile ilgili dersin yer aldığı tespit edilmiştir. Muhasebe alanında uzmanlaşmayı sağlayacak olan bu programlarda, etik bilinçlenmeyi sağlayabilecek eğitiminin, standartta öngörüldüğü gibi etkin bir biçimde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ne yazık ki, muhasebe meslek mensuplarını tarafından en çok tercih edilmesi beklenen lisansüstü eğitim programlarında bile henüz etik anlayışın oluşturulmasına yönelik eğitime gereken önemin verilmediği görülmektedir. Oysa, muhasebe lisansüstü eğitim programlarında, yalnızca mesleki etik ilkelerin anlaşılmasını sağlamaktan öte, etik karar alma yeteneğini geliştirmeye

yönelik, öğrencilerin mesleklerinin gerektirdiği sosyal sorumluluk kavramını fark etmelerini sağlayabilecek eğitim yaklaşımının uygulanması gerekmektedir (Haas,2005,s.66). IAESB'nin IES 4 ve IEPS 1'de açıkladığı şekilde, muhasebe meslek mensuplarına yönelik eğitimde, etik bilgisini artırma, etik duyarlılık geliştirme, etik yargı geliştirme ve etik tutuma sürekli bağlılığı koruma amaçları doğrultusunda eğitim gerçekleştirilmelidir. Uluslararası alanda muhasebe eğitimi konusunda öncü kuruluş olarak IAESB'nin çalışmalarının daha iyi bir şekilde incelenerek; etik eğitiminin amacının ne olduğu, nasıl gerçekleştirilebileceği konusunda bilgilenme ve etik kavramının muhasebe meslek mensupları için öneminin daha iyi anlaşılmasıyla konuya gereken önemin zaman içinde verileceği görüşündeyiz. Dünyada etik eğitimi konusuna verilen önemin artışına paralel olarak, ülkemizde de üniversitelerin ilgili bölümlerinde etik ile ilgili derslerin hem daha erken dönemlerde yaygınlaşarak, zamanlamasının değişmesi hem de sayısının artması gerekmektedir. Artışı beklenen etik ile ilgili derslerin içerik analizi ileride muhasebe eğitiminde etik konusuyla ilgili olarak yapılacak çalışmalarda araştırılması gereken bir konudur. Böylece, etik eğitiminin amaçlarına yönelik daha kaliteli eğitimin gerçekleştirilebilmesi konusunda gelişim sağlanabilecektir.

## Kaynakça

- Approaches to Developing and Maintaining Professional Values, Ethics and Attitudes-IEPS 1.** 3 Eylül 2010 tarihinde şu adresten erişilmiştir: <http://web.ifac.org/publications/international-accounting-education-standards-board>
- Bernardi,R,A., Bean,D,F,(2006).** Ethics in Accounting Education: The Forgotten Stakeholders. *The CPA Journal*.76 (7): 56-57.
- Dellaportas, S.(2006).** Making a Difference with a Discrete Course on Accounting Ethics. *Journal of Business Ethics*. 65 (4): 391-404.
- Fırat,F,Z.,Üçoğlu,D.,(2009).** Muhasebe Eğitiminde Etiğin İş Dünyasına, Öğretim Elemanlarına ve Öğrencilere Yansımaları. *XVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiriler Kitabı*. 51-62

**Haas, Amy.(2005).** Now Is the time for Ethics in Education. *The CPA Journal*. 75 (6):66-68.

**International Values, Ethics and Attitudes-IES 4 (2005).** 3 Eylül 2010 tarihinde şu adresten erişilmiştir: <http://web.ifac.org/publications/international-accounting-education-standards-board> www.ifac.org (Erisim tarihi: 6 Kasım 2010)

**Kaya,E.,Azaltun,M.,(2005).** Muhasebe Meslek Etiği ve Üniversite Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* 7(2): 17-37.