

Muhasebe Etik Eğitim Sistem Bileşenlerinde Sürekli Etkin Eğitim

Continuous Innovation Effectiveness In Accounting Ethics Education system Components

Ahmet ÜNSAL*

ÖZET

Bu çalışmada, Türk muhasebe literatüründe henüz yeni bir alan olan muhasebe etik eğitiminin, muhasebe etik eğitim sistem bileşenleri ile teoriksel ilişkisi kurulmuş olup, bu yapıdan mevcut etik eğitim sistem bileşenlerinde teoriksel ve teknik düzeydeki eksiklikler ortaya çıkarılmıştır. Bunun yanında muhasebe etik eğitiminin gerekçeleri IFAC'ın etik eğitim çerçevesi düzeyinde temellendirilerek, etik eğitiminin sürekli en iyilenmesi ve en yenilenmesi için muhasebe etik yönetiminde anahtar etik kontrol ve denetim değerleri işlenmiştir. Bu bağlamda eğitim öğretimin bir parçası haline gelmiş bazı normalmiş mi görülen uygulamaların, etiksel olmayan yönleri vurgulanarak etiksel davranış kalıplarının öğrenciyeye yerleştirilmesinde bazı detaylar ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: “Muhasebe Etik Eğitimi”, “Kurumsal Söz Yasası”, “Kontrol Araçları”, “Denetim Prosedürleri”, Etik, Muhasebe, Eğitim

Çalışmanın Türü: Olgu Sunumu

ABSTRACT

The Accounting Ethics is mainly introduced as if it were a small part of the business ethics in both domestic and foreign literatures. In this case, the subject of accounting ethics naturally turns up to be a workspace governed by the ones whose subject is not accounting. Nevertheless, the predominantly existence of the profit-based approaches in the business ethics and principle-based approaches in the accounting ethics is the contradiction of these studies. The most concrete evidence of these conflicting situations is the Corporate Governance Principles, which is developed by CMB in Turkey, in which its content the accountant and ethics is hardly existed, instead of the concept used as “Organization’s Code of Ethics” in the global applications. The importance of corporate accounting ethics education is primarily administered in the corporate educational institutions (university) and the learned vocational ethics habits are administrated in corporate in the governmental and private public organizations. That the organizations are deprived of ethics supporting systems will most probably make the ethical benefits to be provided in the ethics education applications bootless.

The accounting methodology which is the social and economical measuring system, the measuring instruments they have used, methods and the reason for existence of the procedures realizes the ethical integrity. While the accounting carries out these measurements, it depicts the financial facts, defines, classifies and describes its evaluation. Controls and auditing are available already at every stage of all these processes and procedures in principle of accounting essence. Therefore, it uses the accounting concept and principles in defining the financial facts during the evaluation process, adapts these principles to legal rules and other rules and selects the most convenient ones among the preset law code articles in describing the facts. When there are no law codes and rules existed, it develops its own rule/ruling systems according to the ethical overall acceptations or to be accepted as general. He is the one who can perceive this function in linking the accounting system parts to each other is the account himself. Sustaining the accountant with the systems to provide ethical support in processing this function will turn the accounting and the accountant to a position to render technical service intended for the objectives of the administration.

It makes necessary to make a declaration against momentarily developing ethic / non-ethic application or behaviors in classes and encourage the ethical behaviors and impose sanctions to the non-ethical behaviors. However, the quality of the sanction to be applied should be in such an attribution that it will provide a support to the student himself/herself to perceive that value of the student’s non-ethical behaviors in insinuation – which value parameters are violated - so that the student should not be penalized in a non-ethical method.

The Corporate Application out of exams: If the school rendering education is of an adapted official ethic education policy, then the policies of accounting ethic education should be arranged and implemented accordingly. If they have no such corporate education policies, an accounting ethic education programs should be prepared according to the overall principles of ethic value system. Furthermore, the students should be encouraged to do ethic discussion among themselves in the out of class areas. Exam Applications: The objective to do testing is not only to test what the student knows or does not know and grade them, but also describes the testing whether the student is gained target behaviors and information suitable to the education objectives. The quality of the prepared questions should be distributed at the attribution to cover the ethic education targets and the target education scope.

During the execution of the testing, some of the students who cannot assign a meaning to the questions demand the meanings of the questions from the instructors of the lessons or the persons charged in the exams. Moreover, some of the instructors come into the examination halls and openly ask if there are any questions which are not understood and give clues to the student to make the questions clear. This sort of applications will damage the justice feeling not only avoiding the academic

* Dr., Karamaoğlu Mehmet Bey Üniversitesi

equitation in education, but leading the exams to divert from their objectives of being a competition and fair measuring and evaluation as well. Furthermore, they decrease the quality of the education significantly by causing to educate the students who cannot assign a meaning to answer the question and cannot make a choice among what they know. First of all, accounting ethic education encourages to make a choice and lets the decision maker act independently in this choice.

While doing the evaluation of the student's exam paper, the question that the student has answered without knowing should be subjected to sanctioning and points should be downed out of the right answers within a certain percentage. This situation will be able to push the student to make a research to what he/she does not know avoiding him/her to answer about the fields what he/she does not know and provide a contribution to gain ethical behaviors.

Unless the ethical behaviors are not supported with ethic control and auditing mechanisms, it will not go further than that of being subjective applications. Righteous analyzing of the functional corporal mediums and developing control means and auditing procedures congenial to these are required to remove the subjective applications and encourage the ethic behaviors. Not only the control of the education targets and convenience testing of the course contents should be controlled with the accounting ethic education procedures, but also constantly controlled and audited whether it is developed as the part of the student's personality (ethical perceiving sensation) or not with the behaviors of the student.

Keywords: Ethics, Innovation, "Education Audit Tools", Accounting,

The Type of Research: Presentation

GİRİŞ

Muhasebe etiği yerli ve yabancı literatürde ağırlıklı olarak iş etiğinin parçasıymış gibi ortaya konulmaktadır. Tabiatıyla bu durumda muhasebe etiği konusunu da muhasebeci olmayanların güdümündeki bir etki alanı olarak ortaya çıkarmaktadır. Bununla birlikte iş etiğinde fayda temelli yaklaşımların ağırlıkta olması, muhasebe etiğinde ise, ilke temelli yaklaşımların ağırlıkta olması, bu çalışmaların çelişmesini oluşturmaktadır. Bu çelişkili durumun Türkiye açısından en somut kanıtı küresel uygulamalarda "Organization's Code of Ethics" olarak kullanılan kavram yerine, Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından geliştirilen, içeriğinde muhasebecinin ve etiğin neredeyse hiç olmadığı Kurumsal Yönetim İlkeleridir. Bu temelsiz çelişkili durum muhasebe etik altyapısındaki eksikliklerin giderilmesi konusunda, konunun önemini ve muhasebe etik eğitiminin öğrencilik yıllarından başlayarak profesyonel yaşama, Profesyonel yaşamdan, hayat boyu etik öğrenimin sürdürülmesinin, ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

Muhasebe öğrencisinde etik altyapı yeterliliği yanında, bir şirkette şirketin alt düzeyinde çalışanından, şirket üst yönetim kurulu başkanına kadar etik eğitiminin verilmesi ve etiksel cesareti artırmak için etiksel mekanizmalarla desteklenmesi gerekliliği bir zorunluluk oluşturmaktadır. Muhasebeci adayına ve muhasebe karar vericisine etiksel altyapı oluşturulmadan, olmayan bir etiksel altyapı üzerine, etiksel üstyapı mekanizmaları kurmak imkânsız olduğu gibi, etik kontrol ve denetim mekanizmaları yerleştirilmemiş bir sistemden de etiksel karar ve kararların birbirine bağlanmasını ummak hayalcilik olacaktır. Etiksel değerlerin anasözuyası olan Kurumsal Söz Yasalarına (Code Of Ethics) gelişmiş ülke uygulamalarında şirketlerin etik değerlere ve etik kontrol mekanizmalarına bağlı kalacaklarına ait "Organization's Code Of Ethics" beyanları bulunmaktadır (Ünsal, 2007: 244). Bunun yanında üniversitelerin de yine buna benzer uygulamaları bulunmakta ve bu uygulamalar neredeyse bir bilgisayar yazılımı gibi sürekli güncellenmektedirler. Şirketlerin, Üniversitelerin, Uzmanlaşmış meslek kuruluşlarının Anasözuyalarının ifadesi olan Kurumsal söz yasaları ya da meslek söz yasaları olmadan etik uygulamaların hayata geçirilmesi veya denetimin sağlanması çok düşük bir olasılıktır.

Bu durum Türkiye uygulamasında henüz çok sınırlı sayıda üniversitede muhasebe etik dersinin müfredata konması ve diğer üniversite ilgili fakültelerinin ders müfredatlarında yer verilmemesi eksikliği ile birleştirildiğinde etik altyapısının yeterlilik/yetersizlik düzeyini ortaya çıkarmaktadır. Etik üst yapısı ise, eğitimle kazanılan etiksel yeterliliklerin mesleki yaşamda uygulanabilirlik-uygulanamazlıklarını sağlayabilecek etik destek mekanizmaları ile desteklenip- desteklenmemesini içermektedir. Bu anlamda etik eğitim sistemleri ve bunları birbirine bağlayan sistem parçalarının analizi sürekli etkin etik eğitim hedefinin gerçekleştirilebilmesi için son derece önemlidir. Diğer türlü alt ve üst sistem bileşenlerinden kopuk verilen etik eğitimi dersi, müfredatındaki bir ders konusundan ileri gitmeyip, alışkanlığı dönüşmesi düşük bir olasılık olarak kendini gösterecektir.

MUHASEBE ETİK EĞİTİMİ

İskoçya Uzman Muhasebeciler Enstitüsü'nün özgürüsü (vision), doğrunun bulunmasının üyeleri için temel görev olduğudur. Doğru ve dürüst muhasebecilik keyfilikten uzak, daha çok etik davranma isteğini ifade eder. Muhasebeci için "Doğru teorisinin" somut bir örneği, muhasebe dilinin nasıl kullanılması gerektiği ve muhasebe raporlarının dayandığı çeşitli ölçümlerin ve testlerin nasıl uygulanması gerektiği hakkında kapsamlı bir yol gösteren muhasebe kural ve ilkeleri kümesidir. Diğer bir ifadeyle, kavramsal iskelet projesidir (Arthur, 2004: 369- 370).

Muhasebe eğitiminde hedef, öğrencide şimdiki ve gelecek profesyonel yaşamında mali olayı teşhis, tanımlama, kaydetme ve sunmada muhasebe dil ve işlem tekniğinin öğrenciye yerleştirmektir. Muhasebe etik öğretiminde hedef ise, muhasebe hedeflerini öğrencinin doğru biçimde yerine getirmesini ve bunun yanında çatışma ve ikilemleri çözmede kendisine yardımcı olacak yöntemleri öğrenciye kazandırmaktır. Diğer bir ifade ile öngörülen eğitim yoluyla kazandırılabilir nitelikli istendik özellikleri öğrencinin bilgi işlem sistemine yerleştirmektir. Öngörülen hedefler ise; gözlenebilir, ölçülebilir davranışları bünyesinde barındırmaktadır (Senemoğlu,1998: 403). Gözlenebilir ve ölçülebilir davranışlar; (a) muhasebe eğitimi ile etiksel sorunların ilişkisinin açıklanması (b) muhasebede etiksel sorunları ve uygulamaları tanıma (c) ahlaki zorunluluk duygusu ve sorumluluk duygusu geliştirme (d) etiksel çatışma ve ikilemler ile yeterlilikler geliştirme (e) muhasebe mesleğinde belirsizlikle ilgili durumlarla mücadele etmeyi öğrenme ve (f) etiksel davranışların geliştirilmesidir (Loeb, 2001: 321).

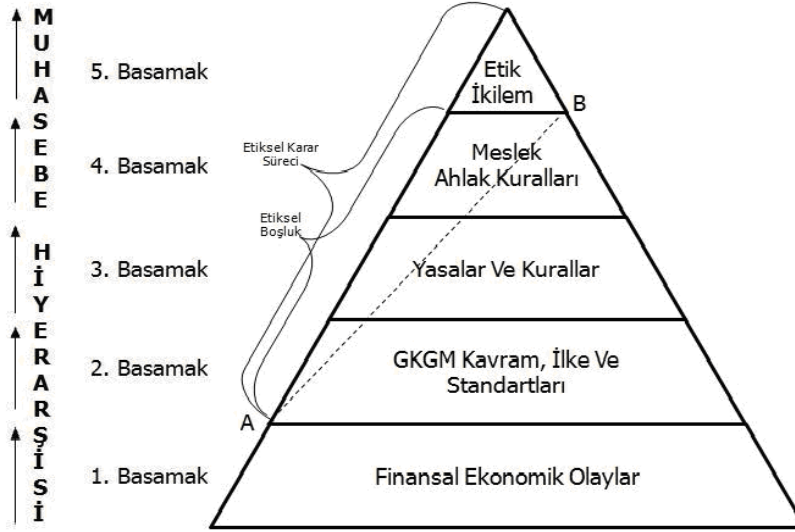
Amerika Birleşik Devletleri (A.B.D) Kaynaklı muhasebe usulsüzlükleri öncesinde birçok ülkede gerek muhasebe derslerinde, gerekse muhasebecinin meslek hayatı boyunca, karşılaştığı ikilemler ve etik eğitimi görmezlikten gelmekte sanki muhasebe derslerinde ve muhasebecinin meslek hayatında etiksel ikilemler yokmuş gibi ihmal edilmekteydi. Oysa son muhasebe usulsüzlüklerinin kötü tecrübeleri muhasebenin özünün etik olduğuna, Kurumsal ve Mesleki Söz yasalarının önemini ortaya çıkarmıştır.

Türkiye'de henüz yeni bir alan olan muhasebe etik eğitimi tartışmaları muhasebecilik mesleğindeki mesleki güvenilirlik düzeyinin artırılmasına ve profesyonel meslek mekanizmalarının gelişimine de katkı sağlayacaktır. Türkiye uygulamalarında muhasebe etiği dersine lisans ve lisansüstü ders müfredatlarında henüz birkaç istisna dışında rastlamak olası değildir. Şayet ders müfredatlarında muhasebe etik dersi konsa bile, bunun tek başına yeterli olup olmayacağı kuşku yaratmaktadır. Bunun temel nedeni ise, muhasebe etik dersinin hedefi sadece öğrencinin belli bilgilere sahip olmasını değil, aynı zamanda da kazanılan bu bilgilerin her bir muhasebe dal derslerinde de kullanılmasını ve davranışlara da yansıtılması bunun yanında hayat boyu devam edecek olan doğru alışkanlıklar kazanma süreci olmasıdır. Doğru alışkanlıkların kazanılması ise, tek başına yeterli olmayıp, bu alışkanlıkların korunması ve geliştirilmesi ile anlamlı olacaktır. Kazanılan bu alışkanlıkların korunması ve geliştirilmesi ise; kurumsal, yönetsel ve ulusal düzeyde etik mekanizmaları ile desteklenmesini, yanlış davranış ve uygulamaların ise, uygun araçlarla cezalandırılmasını gerektirdiği açık bir gerçekliktir. Olumlu Muhasebe alışkanlıklarının içselleştirilmesi, olumsuz alışkanlıkların dışlanması ise, muhasebe etik ilişkisinin kuvvetli bağlarla birbirine bağlanarak derinleştirilebilecektir. Aksi durumda yüzeysel bir bilgi parçasından öteye geçemeyecektir. Bilgi parçası ise, kendisi tek başına bütünü temsil etmemektedir.

Muhasebe Etik İlişkisi

Muhasebe etik eğitiminde üstün eğitim hedeflerinin gerçekleştirilebilmesi, muhasebe-etik ilişkisinin rasyonel temellendirilme gücüne bağlıdır. Bu anlamda muhasebe- etik ilişkisinin bağ bileşenlerinin ortaya çıkarılması son derece önemlidir. Etik bir değerler sistemidir. Değerler ise, insanoğlu tarafından geliştirilen kavramlar olup, bunlar kendi kendine harekete geçip karar veren sistemler değildirler. Bu statik değerleri dinamik sistem haline getiren insan ya da meslek mensuplarıdır. Sistemler ise, bir olayın açıklanmasının rasyonel ve nesnel gerekçeleridir. Etik için söz konusu olan bu değerlerin birçoğu muhasebe biliminin bünyesinde zaten kullanılan yöntemlerdir.

Şekil 1. Muhasebe Hiyerarşisinde Etik Alanlar



Kaynak: Ünsal Ahmet: (2007)

Şekil 1’de muhasebe etik ilişkisi hiyerarşik olarak verilmiştir. Buna göre Sosyal ölçüm aracı olan muhasebe, bir mali olayı muhasebe ölçüm araçları kullanılarak betimler. Muhasebe kavram ve ilkeleri kullanılarak sınıflandırılır ve kayıtlara yansıtılır. Bu işlem süreçlerinin hepsinde olayı en doğru açıklayacak muhasebe kavram ve ilkeleri yardımıyla yapılır. Çok sayıda değer ve ölçüm yönteminin bulunduğu muhasebede, bu değerler arasından en doğru seçimin yapılmasını sağlayan ise, ilkelerdir. Bu nedenle etik değerler arasında da en doğru seçimin yapılmasını sağlayacak yardımcı etik ilkelerin varlığını gerektirmektedir. Etiksel davranış için etik değerlerin ve etik felsefesinin bilinmesi en temel gereklilik olmasına rağmen, bunların sadece bilgisinin bilinmesi tek başına yeterli değildir. Bunun yanında öğrencilere etiksel davranışta bulunma konusunda cesaretlendirilmelidir. Çünkü neyin doğru olduğunun bilgisini bilmek doğru davranışta bulunulacağını garanti etmemektedir.

Şekil 1’de etik muhasebe ilişkisi hiyerarşik yapıdan anlaşılacağı üzere finansal ekonomik olayların tanımlanmasında, Genel Kabul Gören Muhasebe (GKGM) kavram, ilke ve standartlarla birlikte finansal olayı açıklamada kullanılmaktadır. Finansal olaylar tanımlandıktan sonra, en doğru yasa maddesinin ya da kuralının seçilmesinde ya da hakkında düzenleme yapılmamış yasal boşluklarda, meslek ahlak kurallarının doğru uygulanıp uygulanmamasında ve bunun dışında kural çatışmalarının çözümünde etiksel yargılamalar işlev görür. Bu sebeptir ki finansal bildirim alanları muhasebe metodolojisinde etiğin konusunu da oluşturmakta ve etiğin sınırlarını çizmektedir.

Etiksel muhasebe ikilemi, değişik nedenlerden ortaya çıkabilecek çatışmaların ortaya çıkması durumunu ifade etmektedir. Bu ikilem ve çatışmalar çatışmanın konusuna, nesnesine ve öznesine bağlı olarak yüzlerce değişik nedenden kaynaklanabilir. Konuya bağlı çatışmalar, kural çatışmaları, değer çatışmaları, mesleki çatışmalar, kurumsal çatışmalar onlarca çeşit nedenden kaynaklanabileceği gibi, ikilemler daha çok bir şeyin doğruluğuna karar vermede muhtelif karar seçenekleri arasından doğruluk değerindeki eş benzer algılama eşitliklerini arasından seçim yapma zorluğunu ifade etmektedir. Bu çatışmaların çözümünde ve etiksel boşluklarda, etiksel karar sürecinden geçilir. Etiksel karar süreçleri, olayı açıklamada kullanılan ya da kullanılacak en yakın değer parametrelerinin seçimi üzerine kuruludur.

IFAC Etik Eğitim Çerçevesi

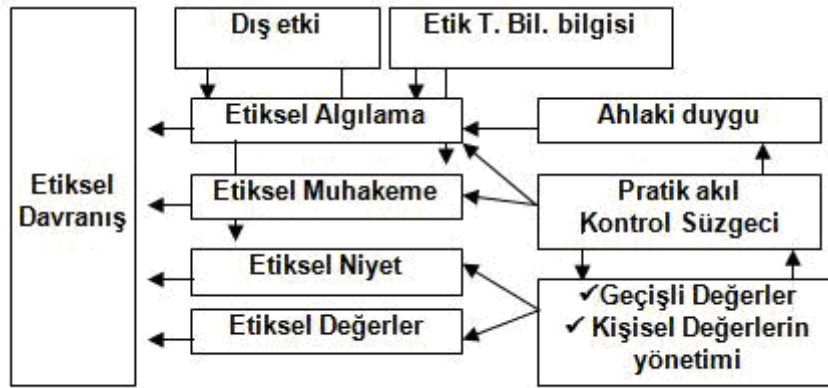
Etik yazılı tarih öncesi çağlardan beri, insanlık açısından merkezi bir rol oynamıştır. 2000’li yıllara gelindiğinde birçok disiplin açısından etik konusu en fazla araştırmaya konu olan çalışma alanlarından birisi olmuştur. Etik üzerinde bu kadar çalışma yapılan alan olmasına rağmen, aynı derecede de suiistimal edilen bir alandır. Suiistimalin temel nedenlerinden biri, etik kavramının ihtiva ettiği anlam bilgisine sahip

olmadan etik ile ilgili değerlendirmelerde bulunulmasıdır. Bu durum tıp doktoru olmayan birisinin bir hastaya reçete yazmasından ya da tedavi etmesinden başka bir şey değildir. Yetkinliklerin kazandırılması ise, öğrencilere etik bilgi eklentileri ve bunların bağlantılarının kazandırılması ile sağlanacaktır.

Mesleki değerlendirme farklılıkları, etiksel çatışmaların çözümünde kullanılacak irrasyonel değer parametrelerini asgariye indirip, ortak temellendirmeyi sağlamak amacıyla muhasebe etik eğitim çerçevesine (EEÇ) ihtiyaç bulunmaktadır. Çünkü çoğu zaman etiğin ne olduğu bir kaç dar kavramla kısırlanmaktadır. Örneğin doğruluk, dürüstlük, özgürlük, haklılık vb. Oysa etik neyin, ne olduğu ile değil, daha çok nasıl olduğu ile ilgili analizi ifade etmektedir.

IFAC bu bilgi kirliliğinin ya da dilgiletilenmenin (disinformation) önüne geçmek ve üyelerine yol göstermek amacıyla muhasebe etik eğitim çerçevesini hazırlayarak yayınlamıştır. Buna göre, IFAC Etik Eğitim Çerçevesinde birikimli dört aşamalı bir çerçeve oluşturulmuştur. Etik eğitim çerçevesinin ortaya koyduğu birinci aşama, mesleki değerler, etik algısı ve tavırlar ile ilgili temel bilgilerin öğretilmesi sürecini kapsar. Muhasebe öğrencileri bu süreçte, geleneksel etik kavramları ve teorileri ile bunların muhasebe mesleği üzerinde taşıdığı anlam üzerinden yetkinlikler edinirler. Rest (1986) etiksel karar sistemini; etiksel sorunun algılanması, sorunun yargılanması, etiksel niyetin oluşturulması ve etiksel davranış olarak dört aşamalı olarak öngörmüştür. Rest'in bu dört öğeden oluşan modeli aşağıda görüldüğü gibi bir işlemsel yapıyı ifade etmektedir (Dunn Vd, 2003: 11). IFAC tarafından ve Muhasebe literatüründe de benimsenmiş olan bu model, etiksel karar sürecini dört kısma ayırır (Shafer, 2002: 246).

Şekil 2. Etiksel Davranış için Kurucu Faktörler ve Değerler



Kaynak: Male Domenic, (2005)

1.Adım; Ahlaki bir sorun olduğunun kabul edilmesi ile başlar. Karar verici, vereceği kararlar ilgili tarafların refahlarını etkileyebilecek kararının yönünü değerlendirir (*Etiksel hassasiyet*).

2.Adım; Karar vericinin uygun bir hareket yöntemi seçebilmesini ifade eder. (*Etiksel Yargılama*)

3.Adım; Karar verici kendi kişisel çıkarlarını, ahlaki değerlerden ayırarak önceliği etiksel değerlere vermektedir. (*Çıkar Çatışmalarından Kaçınma- Etiksel Niyet*).

4.Adım; Karar verici daha önceki adımlarda tanımlanmış kararı uygulamak için yeterli etiksel bilgi ve mesleki bilgiye sahip olmalıdır (*Etiksel Davranış*).

Öğrencilere Etik Teori Bilgisi Kazandırmak

IFAC'ın üç aşamadan oluşan eğitim çerçevesinin birincil temel aşamasını öğrencilere etik teori bilgisi kazandırma aşaması oluşturmaktadır. Bu aşamada öğrencilere muhasebe kararlarını ilgilendiren etik ve mesleki standartlara dair bir algılayış biçimi geliştirmeleri hedeflenmektedir. IFAC Etik İlkelerinde belirtilmiş olan temel meslek etiği ilkeleri ve genel etik ilkeleri ile ilgili bilgi birikimi etik karar verme ve etik davranma yetisinin geliştirilmesi için gereklidir. Bundan dolayı bu aşamada mesleki değerleri, etik algısını ilgilendiren hususlarla ilgili temel bilgiler öğretilir (IFAC, 2006: 3- 10).

Etik Teori Bilgisi, etik teorileri ve temel etik sistemlerinin bilgisine sahip olmayı ifade etmektedir. Etik Teori Bilgisine sahip olmak etiksel değerlendirme yapabilmenin mihenk taşıdır. Bununla birlikte felsefe disiplinleri içinde, çok sayıda teorinin olduğu alanlardan birisi etiktir. Bu çok sayıdaki teori çeşitli ölçülere göre sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmalara rağmen yinede her bir sınıflamanın kendi içinde de çok sayıda alt sınıflaması bulunmaktadır (Özlem, 2004: 39). Muhasebe biliminde ağırlıklı olarak etik sınıflaması “Fayda Bilimi” ve “Değer bilimi” sınıflamasıdır. Etik sistem ya da teorilerinin çoğunu bu iki sınıflama birlikte oluştururlar. Bununla birlikte bu iki temel sistem genellikle birbiri ile zıtlık oluşturur (Cottel - Perlin, 1990: 8) Birbirine zıt bu sistemler daha çok etiksel problemlerin çözümünde, bazı durumlarda kıyas yöntem aracı olarak kullanılmaktadır.

Muhasebe işlem süreçlerindeki bazı tartışmalı sorunları, etik teorilerin bilgisine ve teorilerin sınırlamalarına sahip olunmaması durumunda, etik çerçeveleri uygulayarak çözmek oldukça zordur. Yönetimin ya da kişilerin algı düzeylerinin açık olmadığı durumlarda gerçekte var olan ahlaki problem, problem olarak algılanmayacaktır. Bununla birlikte etik teorileri etik sorunlara her durumda açık yanıtlar verememektedir. Etik çerçevelerin gücü, etik kararları destekleyen temel nedenleri belirlemeye yardımcı olmaktadır. Bir etik teorisi, etiksel ikilemini çözemeyebilir. Fakat bu durum söz konusu teorinin terk edilmesini gerektirecek yeterli bir neden değildir. Çünkü etik teorileri ahlaki düşüncenin gerçekleşmesini sağlamak ve belli bir olayın gerçeklerini/bilgilerini düzenleme ve yorumlamaya yardımcı olmaktadır. Etiksel çerçeveler ayrıca, bir kişinin belli bir etik kararı neden seçtiği veya ret ettiğini açıklamayı mümkün kılmaktadır (Carroll, 1998: 143). Diğer bir ifadeyle gerçeklerin açıklama gerekçelerini oluşturmaktadırlar.

Samimiyet ve doğruluk olmadan etik teoriler sadece belli durumları ve bakış açılarını desteklemek için kullanılır. Bir kişi kendi bulunduğu duruma en iyi destek veren teoriden, diğer bir teoriye geçmesi doğruluğu ortadan kaldırır. Diğer bir ifadeyle kendi kişisel çıkarına göre teorilerden yararlanılması durumunda samimiyet bozulduğu gibi, davranışsal tutarsızlığa da sebep olunur. Tutarsızlık ise, ispatlanırlığı ve güvenilirliği ortadan kaldırır. Hâlbuki etiksel bakış açısı samimiyeti gerektirmektedir. Bireylerin samimi hareket etmelerini, yaptıklarının sorumluluğunu yüklenmelerini ve başkalarına saygılı davranarak doğru olanı yapmalarını talep eder (Carroll, 1998: 143- 144). Ayrıca etik teori bilgisine sahip olmayan kişilerde yapılan analizleri etiksel analizmiş gibi değerlendirebilecektir. Bundan dolayı etik teori bilgisi aynı zamanda kuvvetli bir savunma aracı sağlar. Etik teorileri yol gösterici olmakla birlikte, eleştirel gözle etik bilgiler değerlendirilmeden, nasıl etik olunacağını söylemek işi hafife almak olur. Ayrıca etik teorileri mesleki faaliyete uyarlayabilmek için onların bir değerlendirilme sürecinden geçirilmiş olması gerekir (Irving, 2005: 1). Değerlendirme sürecinin başlayabilmesi nesnenin özellikleri ile mesleki gereklerin uyumlaştırılıp uyumlaştırılmama hassasiyetinin algılanabilme gücüne bağlıdır.

Etiksel Duyarlılık Geliştirmek

Etiksel duyarlılık, hassasiyeti, hassasiyet ise, etik olanı, etik olmayandan ayırt etme, problemi çözülmesi gerekli sorun olarak görebilme yeteneğini ifade etmektedir. Soyut sistemler arasındaki farklılığı görmeyi ya da nesnenin özelliklerini bilmeyi ve bunu diğer nesnelere ayırt edebilme, nesnenin bilgisine sahip olmayı ve bu bilgiyi algılamayı gerektirir. Bunun yanında soyut sistem bağlantılarını anlamlandırabilmeyi gerektirir. Etiksel algılama, bir konunun muhtemel etkilerini tanımayı, mevcut olan faaliyetin alternatif yönlerini belirlemeyi ve bu faaliyetlerin sonuçlarını değerlendirmeyi içerir. Bir konunun muhtemel etkileri doğru bir şekilde belirlenir belirlenmez etik bir yargıda bulunulacaktır (Shafer, 2002: 246) Muhasebeci ya da öğrenci bazı insanların lehinde ya da aleyhinde işlem yapmak isteyebilir. Bunun nedeni lehine ya da aleyhine işlem yapılmak istenen özneye karşı beslenen duygulardır. Bu durumda etiksel davranış ya da uygulama kuşkulu hale gelecektir. Pratik bilgi etiksel duyarlılığı, pratik akıl ise, her durumda etiksel doğruyu kapsar (Mele, 2005: 104).

Etiksel duyarlılık, kişinin karşılaştığı ya da karşılaşacağı davranışta neyin, neden dolayı etik ya da etik olmadığını etik teori bilgisi ile kolayca ayırt etmesini ifade etmektedir. Etiksel duyarlılığın diğer bir yönü ise, bu duyarlılığın içsel bir duyarlılık olmayıp, dışsal bir duyarlılığı ifade etmesidir. Dışsal duyarlılık ise, doğru bilinen bir şeyde fayda sağlama ya da doğacak zarardan korkmadan eylemde bulunmayı ifade etmektedir.

Muhasebe müfredatında muhasebe etiğine yer verilmesi sonuçta ahlaki konulara daha duyarlı davranılmasını sağlayacaktır. Bu durum ise, bilgi kullanıcıları tarafından daha da yüksek güvene neden

olacaktır. Muhasebenin yüksek derecede teknik bir disiplin olması nedeniyle, salt muhasebe teknik eğitimi doğru uygulamaların gerçekleştirilmesi konusunda yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle muhasebe uygulamalarındaki etik konuların anlaşılabilmesi ve tanımlanabilmesi için muhasebe etiği dersi verilmesi kaçınılmaz bir zorunluluktur (Carroll,1998: 159- 160). Öğrenciye etik teori bilgisinin kazandırılması ile öğrenci farkında olmadan ya da farkındalıkla edinmiş olduğu bu bilgiyi problemleri alanları daha kolay algılayabilecek, algıladığı problemleri tanımlamada ve analiz etmede ve sınıflandırarak çatışmaları çözmeye karşı yetenek kazanacaktır. Bunun yanında yapılan ya da yapılacak dilgilendirmeleri (to disinformate) ya da dilgiyi (disinformation) bilgi ve bilgilendirmeden daha kolay ayırabilecektir.

Etiksel Muhakeme Kabiliyetini Geliştirmek

Bilgiyi dilgiden ayırma yeteneği etik teori bilgisinin aynı zamanda bilimsel bilgi ile desteklenmesini de gerektirmektedir. Aksi durumda bilimsel bilginin yerine gerçekliğin küçük bir parçası olan dilimsel bilgiler bütüne teşmil edilerek yapılan dilgilendirmeler ve dilgiler ayırt edilemeyecektir. Diğer bir ifade ile dilginin bilgiden ayırt edilmesi yüksek düzeyde muhakeme kabiliyetinin edinilmiş olup olmamasına göre sonuç ortaya çıkaracaktır. IFAC etik eğitim çerçevesinin ikinci aşamasını oluşturan etiksel duyarlılık geliştirme aşamasında, öğrencilerin, etiğin temel ilkeleri ile ilgili olarak edindikleri birikimlerini muhasebenin işlevsel disiplinlerine uygulamaları sağlanır. Bu aşamada etik eğitimi programlarının, etik duyarlılık ve etik değerlendirme yapabilme yetisi ile birlikte mesleki bir sorumluluk oluşturmaya odaklanmaların sağlanması amaçlanmaktadır (IFAC, 2006: 3- 10).

Mesleki yargılamalar, etik ile ilgili çekirdek değerlerin üzerine kuruludurlar. Muhasebeciler için temel ilkelere uygun tercihler yapabilmek, etik ile ilgili bilgi ve duyarlılığı gerektirmektedir. Bu doğrultuda, etiksel yargılama aşaması uygulama aşaması olarak karşımıza çıkar. Bu aşamada muhasebe öğrencileri veya muhasebeciler, gerekçeli ve bilgiye dayanan kararlar vermek için etik ile ilgili bilgi ve duyarlılığı nasıl bağdaştırıp kullanacaklarını öğrenilir(IFAC, 2006: 3- 10). Bununla birlikte etik teorilerinin hiçbiri tek başına bir davranışın bütün ahlaki özelliklerini teorik yapısı içinde barındırmamaktadır (Stewart, 1996: 13).

Etik teorileri, tartışmalı kararlarda, temel alternatif etik ilkeleri tarafından desteklendiğinde yararlıdır (Carroll, 1998: 143). Etik teorilerinin muhasebeye ilişkin odak noktaları; doğru davranışın ne olduğunu açıklayan kavramlar, muhasebecinin bulunduğu ahlaki gelişim seviyesi ve işyerinde çalışma değerleri tarafından etkilenmektedir. Bu odak noktaları, muhasebecinin etiksel bir ikilemle karşılaştığında, temel etik teorilerin ve etiksel davranışın sınırlamalarının bilgisine sahip olması durumunda, etiksel ikilemlerin çözümünde araç olarak kullanılabilir.

Kohlberg'e göre farklı bireyler aynı ahlaki durumlarda farklı ölçüm araçları kullanarak farklı kararlar alabilmektedir. Bu teoriye göre her bireyin ahlaki gelişim aşamaları ve buna bağlı ahlaki gelişim seviyesi de birbirinden farklıdır (Türk, 2004: 11). Kohlberg'in ahlak gelişim kuramı her bireyin ya da toplumun üç düzeyden ve altı evreden oluşan birbirinden farklı ahlaki gelişim düzeylerine sahip olduklarını ve buldukları evreye göre karar verdiklerini ifade etmektedir. Kohlberg'e göre birey karşı karşıya kaldığı bir durum hakkında ahlaki yargıda bulunurken, bir ikilem içindedir (Yeşilyaprak, 2004: 128). Bireyin ikilemin çözümünde neyin doğru olduğuna karar verirken mevcut duruma gelenekçi, faydacı ya da ilkeci (olması gerekeni) değerlendirmesi kişinin algılamasını etkiler. Bu durumlar ise, her bireyde aynı düzeyde gerçekleşmez. Bu durumu aşmak için IFAC tarafından öğrencilerin yüksek ahlaki değerler kazanması teşvik edilmelidir.

Toplumsal ahlak kuralları ile meslek ahlak kurallarının kaynağı aynı değildir. Meslek ahlakının özünde mesleki değerler bulunmakta iken, toplumsal ahlakın özünde toplumsal değerler bulunmaktadır. Toplumsal değerler genellikle birbirinden oldukça farklıdır. Birincisinde mesleki değerlerin altında mesleki yeterlilik ve bunun unsurları varken, ikincisinde; toplumsal değerlerin altında toplumsal yeterlilik bulunmamaktadır. Ayrıca mesleki değerler bilimsel ölçütlere göre organize edilmiş değerlerden oluşmakta olduğu gibi, her mesleğin kendine özgü standart ölçü farklılıkları bulunmaktadır ve birçok durumda bunlar yazılıdır. Mesleki değerlerin bazıları, bazı durumlarda bir meslek grubundan diğer meslek grubuna değişebilmektedir. Meslek ahlakı; bir meslek mensubu tarafından mesleğe karşı sorumlulukların ve görevlerin yerine getirilmesidir. Her meslek örgütünün ahlak anlayışı görevlerin farklılığından dolayı her bir farklı mesleğin kendi içsel değerleri diğer bir mesleğin değerleriyle örtüşmemektedir(Ünsal, 2007: 26).

Bunun yanında mesleki uygulamalarda ortaya yeni çıkan somut ve soyut aksaklıklar ile bunun yanında somut ve soyut yeni bulgular doğrultusunda mevcut düzenlemelerin en iyilenmesini gerektirmektedir.

Etik Eğitim Politikalarını Sürekli En Yenilenmesi

IFAC etik eğitim çerçevesinde, meslek yaşamında hayat boyu sürecek bir sorumluluk mekanizmasının oluşturulmasına ve bunun güçlendirilmesine odaklanılması tavsiye edilmektedir. Bu aşamanın amaçları şunlardır (IFAC, 2006: 3- 10):

- Muhasebecilerin, etik tehditlerle baş edebilmek için temel etik ilkelere dayanan davranış kalıpları geliştirmeleri gerekmektedir.
- Bu süreç sürekli profesyonel gelişim üzerinden ilerlemelidir.
- Yetkinlik aşamasında kişisel etik ilkeleri ve kurumsal algılayış biçimi etiksel yargılama yapabileme kabiliyeti sınanır

Öğrenciler mesleki çalışma hayatına başladıklarında yüzleşecekleri pek çok etik ikilemlerin farkında olmazsa, böyle ikilemlerin ya da sorunların üstesinden nasıl gelineceğiyle ilgili etik teorilerin bilgisine sahip değilse çoğunlukla kötü veya en azından, zayıf karar verme durumunda kalacaklardır. Öğrenciler etik sorunlar hakkında ve gerçek dünya ikilemleriyle yüzleşmeden önce, sorunları nasıl karşılayacakları hakkında düşünmek ihtiyacındadırlar (Langerdenderfer - Rockness,1989: 61).

Eğitim ve öğretim süreci statik bir süreç olmayıp dinamik bir süreçtir.

Çünkü eğitimin ruhunda sürekli var olan kalite düzeyi yüksek bilgiyi edinmek ve bilimsel bilgiler ve verilerde elde edilen yeni bilgilerin sürekli gelecekle ilişkilendirilmesi bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile kişinin bilgilerini en yenilemesi ya da en iyilemesinin ifadesidir. Bilimin gerisinde bir eğitim anlayışı veya sadece var olan bilginin işlenmesi yeni bilgilere kapalılık bilgiye dayalı eğitim olmayıp, geleceğe dayalı eğilimlerin öğrenciye transferidir. Eğilimler ise, kişiden kişiye ya da toplumdan topluma hatta toplumun bir kesiminden, diğer kesimine değişen alışkanlıklardır.

Etiksel yetkinlik, muhasebecinin toplum içindeki etik yükümlülüklerini yerine getirirken, nitelikli etiksel değerlendirmeler yapabilmesini sağlar. Bunu yaparken muhasebeci sadece çıkarların çatışması gibi etik tavır gerektiren bir durumun varlığını fark etmekle yetinmemelidir. Muhasebeci burada aynı zamanda etiğin gerektirdiği tavrı uygulamalıdır. Teknik ve ahlaki yeterlilik, muhasebecilerin topluma karşı sahip oldukları etik ve mesleki yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için gereklidir. Ancak sadece yeterliliğe sahip olunmuş olması da yeterli değildir. Muhasebeciler, yapabildikleri oranda, ahlaki bakış açısının gerektirdiği şekilde davranma amacını taşımalıdır. Kazanılan etiksel yeterlilik ile “Doğru” davranışı gerçekleştirme de bu davranışın; ekonomik, sosyal veya psikolojik bedelleri olsa bile, güçlü bir etiksel arzuyu gerekli kılar. Muhasebecinin sahip olduğu teknik ve ahlaki yetkinlik, muhasebecilerin topluma karşı sahip oldukları etik ve mesleki yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için gerekli olan bir erdemdir (Mintz, 995:3).

Teknik ve etiksel yeterliliğin bilgisine sahip olunmasına rağmen, etiksel bir davranışın tam tersi bir davranışta bulunmak ahlaki ve teknik yeterliliği bulunmadan etiksel olmayan bir davranışta bulunan birinin davranışına göre çok daha kötü olduğu gibi, yapılan mesleğe saygısında negatif derecesini göstermesi açısından son derece önemlidir. Bu nedenle öğrenciye sadece etik teorisi dersi ya da uygulamaları dersi verilmesi yetersizdir. Etiksel davranışı teşvik için, etiksel davranışı engelleyen etmenlerin ortadan kaldırılması gereklidir. Bunun için ise, gerek eğitim kurumlarında, gerekse mesleki yaşamda etik davranışı destekleyecek kontrol ve denetim mekanizmalarına ihtiyaç bulunmaktadır.

ETİK KONTROL ARAÇLARI VE DENETİM PROSEDÜRLERİ

Etiksel araçlar amacı gerçekleştirmek için kullanılan anlık yöntemlerdir. Amaçlar ise; görev, ödev ve ilkelerdir. Denetim prosedürleri, araçların amaca uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine ilişkin süreç kontrollerini ifade etmektedirler. Muhasebe etik eğitimi lisans ve lisansüstü olmak üzere akademik süreçte veya akademik sürecin herhangi bir aşamasından sonra profesyonel süreçte de devam etmektedir. Şekil 3 de Etkin etik eğitim sisteminin bileşenleri ortaya konulmuştur. Buna göre şekildeki sistem bileşenlerinden biri dahi eksik ya da etkisiz uygulansa, muhasebe etik eğitiminde amaçların gerçekleştirilmesini oldukça güçleştirecektir. Çünkü sistem parçalarının her biri diğerine geçişli ve bütünlüktedir. Bunun yanında muhasebe yapısı itibarıyla kendisi bizatihi değerlendirme sistemidir. Bu değerlemelerin muhasebe amacına

uygun yapılmasını sağlayan ise, muhasebe etiğidir. Bu nedenle muhasebe ve muhasebe etik eğitimi etik eğitim sisteminin çekirdeğini oluşturur. Ayrıca fakültelerde verilen muhasebe eğitimi sadece muhasebeci adayları için değil bunun yanında mali alanda mesleki kariyerini devam ettireceklere ve yönetsel alanda kariyer yapacak olanlar içinde son derece gereklidir.

Şekil 3. Birleşik Etkin Etik Eğitim Ve Öğrenim Sistem Parçaları



Muhasebe etik ders uygulamalarının ve kontrollerinin (Şekil 3: 7a,7b) etkin olabilmesi için ilgili fakültenin fakülte söz yasası ve bunun anasöz yasası (Şekil 3: 6a, 6b) zorunlu bir gerekliliktir. Fakültenin ve/veya üniversitenin söz yasasının olmaması durumunda etiksel davranış ve kontroller için kaynak barındırmayacaktır. Bunun yanında fakülteden mezun olduktan sonra, profesyonel kariyere başlandığında, şirketlerin kurumsal söz yasalarının (Şekil 3: 3a, 3b) olmaması durumunda ise, öğrencilikte etik eğitimi alınmış olsa bile, bu durum, mesleki kariyerde devamı tehlikeye düşürebilecektir. Kamu görevi gören muhasebecinin ahlaki ve etik olmayan zorlanmalardan korunmasının sağlanabilmesi için, sermaye piyasası kurumları ve ulusal mevzuatta etik düzenlemeler ile bunların mekanizmaları bulunmalıdır. Aksi halde etiksel davranış, etik olmayan zorlamalara karşı, cesaretsiz ve savunmasız kalabilecektir.

Muhasebe Etik İşlem Süreçleri Ve Prosedürleri

Öğrencilere olayları nasıl çözümleyecekleri alışkanlıklarının kazandırılması kısa bir süreci ifade etmeyip, üniversitedeki yetenek kazandırma eğitimini ve mesleki yaşamda da bu eğitiminin korunmasını ve sürdürülmesini de ifade etmektedir. Bunun yanında bu süreçlerde her bir kararda sürekli bilişsel kontroller ve denetim yapılmasını ifade etmektedir. Bu kontrol ve denetimlerin ise, kontrol ve denetime imkân sağlayacak bir sistem içinde sürekli verilmesi öğrenciye bilerek davranış kalıplarını seçmede yardımcı olacağı gibi, bu seçimlerinin de zaman içinde değişen durumlara karşı sürekli nedensel olarak en iyilenmesine zemin yaratacaktır. Nedensiz ve gerekçesiz bir kontrol ve denetim öğrenim çıktısı olmayıp, kişi iradesinin başkalarının buyruklarına düşük seviyeli gerekçelerle teslim etmekten başka bir şey değildir.

Öğrenciler mesleki çalışma hayatına başladıklarında yüzleşecekleri pek çok etik ikilemin farkında olmazsa, böyle durumların nasıl üstesinden gelineceği ile ilgili etik teori bilgisine sahip değilse, çoğunlukla kötü veya yanlış karar verme durumunda kalabileceklerdir. Öğrencilerin etik sorunlar hakkında ve gerçek dünya ikilemleriyle yüzleşmeden önce sorunların nasıl üstesinden gelecekleri hakkında düşünmeye teşvik edilmelidir (Langerdenderfer - Rockness,1989: 61). Öğrencilere ikilemleri nasıl çözecekleri bilgisinin verilmemesi, öğrencileri muhasebe uygulamaları ve davranışlarında gerekçe arayışlarında, gerekçeleri sübjektif kaynaklara transfer etmelerine yol açabilecektir.

Etiksel Kontroller

Muhasebe etik eğitimi, teori ile pratiğin birlikte uygulanmasını gerektiren bir disiplindir. Muhasebe etiğinin anlamlı sonuçlar doğurabilmesi için etik değer bilgisinin doğru biçimde yerine getirilip getirilmediğinin sınıf içi uygulamalarda sürekli kontrol edilmesi gerekmektedir. Bunun yanında sınav uygulamalarında ve sınav uygulama sonuçlarının kontrollerinin etik eğitim hedef denetiminin de sürekli yapılarak eksikliklerin giderilmesini, etik davranışa aykırı eylemlerin cezalandırılmasını gerektirmektedir. Şekil 3 den çıkarıldığı üzere birleşik etik eğitim kontrolleri şunlardır;

- Sınıf içi uygulamalar ve kontrolleri
- Sınıf dışı kurumsal uygulamalar ve kontrolleri
- Sınav uygulamaları ve kontrolleri
- Mesleki uygulamalar ve kontrolleri
- Kurumsal mesleki uygulamalar ve kontrolleri
- Teşvikler ve cezalar ve kontrolleri

Sınıf İçi uygulamalar; Muhasebe derslerinde örnek etiksel/ etiksel olmayan olay incelemeleri ya da etiksel çatışmaların çözümüne ilişkin hangi durumda, hangi değer parametrelerinin kullanılacağına ilişkin sistematik analizlerin yapılmasını ifade etmektedir. Ayrıca anlık gelişen etik/ etik olmayan uygulama ya da davranışlara karşı, açıklamalar yapmak ve etiksel davranışa teşvik etmek, etiksel olmayan davranışa müeyyide uygulamasını gerektirmektedir. Ancak uygulanacak yaptırımın niteliği öğrencinin etik olmayan davranışının, hangi değer parametreleri ihlal edilmişse, öğrenciye üstü kapalı olarak o değeri öğrencinin kendisinin kavramasına destek sağlayacak nitelikte olmalıdır ki etik olmayan bir davranış, etik olmayan bir yöntemle cezalandırılmasın.

Sınav Dışı Kurumsal Uygulamalar; Eğitim, öğretim verilen eğitim kurumunun benimsenmiş resmi bir etik eğitim politikası varsa, muhasebe etik öğretim politikaları buna uygun düzenlenmeli ve yürütülmelidir. Eğer böyle bir kurumsal eğitim politikaları yoksa, etik değerler sisteminin genel ilkelerine göre muhasebe etik eğitim programı hazırlanmalıdır. Bunun yanında öğrencilerin sınıf dışı alanlarda kendi aralarında etik tartışmaları yapılması teşvik edilmelidir.

Sınav Uygulamaları; Sınav yapılmasında amaç öğrencinin neyi bildiği ya da bilmediğinin sınanıp öğrenciyi notlamak olmayıp, aynı zamanda öğrenciye eğitim amaçlarına uygun hedef davranışlar ve bilgiler kazandırılıp kazandırılmadığının sınanmasını ifade etmektedir. Hazırlanan soruların niteliği etik öğretim hedeflerine ve hedef öğrenim alanını kapsayacak nitelikte dengeli dağıtılmalıdır. Bununla birlikte sınav süresi soruların cevaplanabilirlik süresine uygun olarak verilmelidir. Bir sınavda soruları cevaplama süresinden daha fazla süre verilmesi, artık sınav zamana yol açacaktır. Bu durum ise, öğrenciyi farklı etik olmayan negatif arayışlara itebilecektir. Bu negatif arayışlar kopya almak- vermek olabileceği gibi, ilk cevapladığı sorular üzerinde tekrar oynama yapmasına yol açabilecektir.

Sınav yürütümü esnasında, soruları anlamlandıramayan bazı öğrencilerin, soruların anlamlandırılmasını ders yürütücü öğretim elemanından ya da sınav görevlilerinden talep edilmesi ve bunun karşılık bulması, iradenin serbestçe kullanımına müdahaledir. Hatta bazı öğretim elemanları sınav salonlarına gelerek anlaşılmayan soru olup olmadığını açıkça sormakta ve sorunun anlaşılmasında öğrenciye ipuçları vermektedirler. Bu durum ise, kendi iradesini yönlendirip yönetemeyen, mevcut bilgilerini organize edemeyen öğrencinin öğretim elemanınca yönetilmesinden başka bir şey değildir. Bu tür uygulamalar eğitimde akademik eşitliği engellediği gibi, sınavların bir yarışma ve doğru ölçme ve değerlendirme amacından uzaklaştırılmasına yol açarak adalet duygusunu da zedeleyeceği açıktır. Ayrıca soruları cevaplandırmak için anlamlandıramayan ve bildikleri arasından doğru seçim yapamayan öğrencilerin okuldan mezun olmasına sebep olarak eğitim kalitesini önemli ölçüde düşürmektedirler. Her şeyden önce muhasebe etik eğitimi doğru seçim yapılmasını ve bu seçimde karar vericinin bilgesel özgürlükle davranmasını teşvik etmektedir. Bilgiye dayalı olmayan özgürlüğün öznel kalacağı ve/veya tehlikeli sonuçlar yaratabileceği dikkate alınması gereken önemli bir unsurdur.

Etiksel Ölçme Değerlendirme Denetimi

Öğrencinin sınav kâğıdı değerlendirilmesi yapılırken, öğrencinin bilmeden cevaplandığı sorular yaptırma tabi tutulmalı ve belli bir oran dâhilinde verilen doğru cevaptan puan düşülmelidir. Bu durum öğrenciyi bilmediği alanlarda cevap vermekten kaçınarak bilmediğini araştırmaya itebilecek ve etiksel davranış kazanmasına destek sağlayacaktır. Bizce etiksel ölçme ve değerlendirme şunları kapsar.

- Sınav soru alanı etik eğitim hedeflerini kapsayıcı olmasına
- Beklenen etiksel geri besleme değer denetimi yapılmasını
- Geri besleme değer düzeyine göre, eğitim programını sürekli en iyilenmesi

Sınav sorularının belirlenmesinde sorular alan bilgisini içermekle beraber, soruların içeriksel sistemi öğrencinin soyut-somut statik bilgisini, statik bilginin sistem parçaları ile birbirine bağlayabilme yeteneğini ve sistem parçalarının birbirine bağlanmasında problemlili ya da ikilemlili alanlar yaratılarak, öğrencinin bu ikilemleri çözebilme yeteneğini ölçebilecek nitelikteki sorularla bu alanların denetimini içermelidir.

Denetim sonucu elde edilen bulgularla önceden belirlenmiş öğrenim hedefleri ve öğretim araçlarının başarı ve başarısızlık durumuna göre öğrenim hedeflerine uygun, yüksek geri besleme değeri yakalanmışsa öğrenim hedeflerinin niteliği yükseltilmeli, geri besleme değeri düşük bulunmuşsa, öğrenim hedefleri ve öğretim araçları değer odaklı olarak yeniden revize edilmelidir. Belli öğretim araçları her durumda, her öğrenci gurubuna karşı aynı derecede katkı sağlayan araçlar değildir. Çünkü öğrencilerin öğrenmeye karşı hazır bulunmuşluk düzeyleri farklı olması kuvvetli bir olasılıktır. Bu gerçeklik ise, öğrenmeyi hızlandıran ya da yavaşlatan bir faktördür.

Etik eğitim yönetiminde, denetim prosedürleri sadece ders yürütücüsünün yapmış olduğu denetimleri içermeyip, kurumsal etik eğitim politikalarının da elde edilen yeni bilgiler çerçevesinde sürekli güncellenmesini ifade etmektedir. Bu denetimler etkili eğitim öğretim araçlarının yönetiminden, ders saatleri, ders kredilerine ve etik eğitiminde belirlenen aksaklıkların giderilmesine dönük kurumsal destek sistemlerinin sürekli en iyilenmesini ifade etmektedir. Bunun yanında her bir fakülte ve üniversitenin kurumsal söz Yasası (KSY) bulunması eğitim öğretim faaliyetlerinde etik kontrol ve etik denetimi temellendirecektir. Aksi durumda etik eğitimi kuvvetle muhtemel işlevsiz bir ders konusu olarak kalacaktır. Etik eğitim sürecinin merkezi kontroldür, amacı yönlendirme, aracı geri bildirim düzenidir. Kontrol geri bildirimini işleterek, kurum performansından beklenenlerin gerçekleşmesini sağlamaya çalışır; etkinlikleri eş güdümlenerek sistemi dinamik bir denge içinde tutmaya çalışır. Gerekirse hedeflerde ve stratejilerde en iyilenmesine olanak sağlayacak bilgiler yönetime sunulur(Altınok, 2008: 48).

Profesyonel Süreçte Etik Kontrol ve Denetim Araçları

İşletmede etik stratejileri, iç kontrol sisteminden daha geniş uygulama alanına sahiptir. Örgütün kontrolü, yönetimi ve performansının değerlendirilmesi de muhasebe yöneticisi ile ilgilidir. Muhasebe yöneticileri etik teknikleri olduğu kadar etiksel davranışın geliştirilmesi ile ilgili gelişmeleri de üst yönetime bildirebilirler ve yıllık raporlarda etik uygulamasının sonuçlarını saptayabilirler (CMA, 1999: 5). Kurumsal etik yönetim ve kontrollerinin dayanağı olan kurumsal söz yasası (KSY), pratik bir belge olup, değer ve ilkeler ile bir yöneticinin ya da yönetim kurulunun sorumluluklarını yerine getirirken karşılaşılabileceği muhtemel çatışmalar ve belirsizlikleri açıklayan ilkelerin, belirli sayıda işlemsel örneklerle tarif edilmesidir. Ayrıca altı çizilen ilkeleri ve değerleri tanımlar, böylelikle bir yönetici belgede belirtilmemiş olan durumlarda örgütün beklentilerini ve şartlarını daha iyi karşılayabilir ve anlayabilir. KSY etik sorunlar ile ilgili diyalogu kolaylaştırabilir. Sözleşmede, tüzükte ve yasalarda yer verilmemiş ya da açıklanmamış durumlarda yanlış yolun seçilmemesini garanti altına almaktadır (Navran, 2002: 1).

Günümüzde kurumsal yönetim ilkeleri uygulamasında geline nokta yatırımcılar ile ilişkilerin uyum yönetiminden daha ziyade *değer odaklı* kurumsal yapının inşası ve kurumsal etik ilkelerine bağlılık anlayışıdır. Bu alanlarda KSY, tüzük ya da görev ve sorumlulukları belirten beyanlardan farklıdır. Kurumsal Söz Yasası belirli yasal şartlara ve yasaklara kaynak olan ya da olmayan önemli temel ilkeler gurubunun taslağını oluşturmaktadır. KSY örgütün değerlerini geniş kitlelere nasıl yansıttığını açıklar. Uzun vadede hangi politikaların oluşturulacağını pek belli olmadığı durumlarda doğru, adaletli ve iyi'nin ne olduğunun tanımlanmasına yardımcı olan işlemsel idealleri tanımlar (Navran, 2002: 1).

Etiksel ikilemlerin çözümünde ve etik eğitim sürecinde ahlaki çevre önemli rol oynar. Ahlak çevresel ilişkilerin farklılığının bilinmesi etiksel değerlendirmelerde yerinde farkındalık yaratır. Örneğin örgüt muhasebecilerinin mesleki ahlak çevresi ile büro muhasebecilerinin meslek ahlak çevresi birbirinin aynı değildir. Bununla birlikte muhasebe öğretim üyesinin mesleki ahlaksal çevresi ile örgüt muhasebecisinin birincil ahlaksal çevresi de aynı değildir. Çevre farklılıkları mesleki faaliyetin fonksiyonları üzerine de etki eder ve beklentileri farklılaştırır (Ünsal, 2007: 223). Bu durum aynı zamanda mevcut muhasebe meslek yasasının işlevsel veya doğal olmayan, zorlama bir yasa olduğunun da açık bir göstergesidir. Çünkü mevcut meslek yasasında muhasebe mesleğinin bütün fonksiyonlarını gören örgüt muhasebecileri meslekte asıl muhasebe faaliyetlerini yapmalarına karşın sanki meslekte yokmuşlar gibi görülmekte ve mesleki unvanlarını bile çalıştıkları işyerlerinde kullanamamaktadırlar.

Etik eğitim Süreç Yönetiminde Vicdani Denetim

Vicdan muhasebesi, subjektif normları ve bunların kontrollerini içermektedir. Davranışla ilgili olarak başkalarının düşüncesinin ya da kendi değerlerinin etkilerini algılamasıdır (Carpenter - Reimers, 2005: 119). Kant'ın ödev etiğinde, vicdan kendi kendimize koyduğumuz etik ilkeler ile eylemlerimiz arasındaki tutarlılığı akılcı ölçütlere göre denetleyen ve bir tutarsızlık olduğunda bunu bize acı olarak yansıtan duygudur. Diğer bir deyimle vicdan ilkeler ve eylemler arasındaki tutarlılık veya tutarsızlığı yargılama yeridir (Özlem, 2004: 36). Profesyonel eylemlerde vicdani hesaplaşma yapılabilmesi için duyguların değil mantığın dinlenmesi gerektiği savunulmaktadır (Paley, 2002: 139). Vicdani denetim bir davranış yapıldıktan sonraki dönemde, yapılan davranış ilkeleri ile yapılması gereken davranış ilkelerinin ya da yapılmış davranış ilkelerinin içsel olarak denetimidir. Ancak bu içsel vicdani denetimin tutarlı ya da uygun çıkması, yapılan davranışın doğru olduğu sonucunu göstermez. Çünkü içsel denetimi yapan bireyin ahlaki gelişim seviyesinin hangi düzeyde olduğu sonuca direkt olarak etki etmektedir.

AICPA'nın Meslek Yönetmeliğine göre (1992b, 4), muhasebeciler hizmetlerinden yararlanan herkese karşı sorumluluk taşımaktadırlar. Bu sorumlulukları giderken, "muhasebeciler, bütün faaliyetlerinde mesleki ve etiksel bakış açısına uygun vicdani kararlar vermelidirler". "Vicdani muhakeme", muhasebecinin, mesleğini uygulama sürecinin temel bir unsurudur (Mintz, 1995: 6). Vicdan yeri (kontrol yeri); hayatın içinde ödüllerin, tecrübelerin veya sonuçların olduğu bir yerdir. Kişinin kendi hareketlerinin yine kendisi tarafından (içsellik) ya da diğer güçler tarafından (dışsallık) kontrol edilmesinin beklendiği şekilde genellenebilir (Shapeero Vd, 2003: 481). Kant dikkate alma ve gözetme duygusuna özel bir önem vermektedir. Çünkü bu duygu, kendisini akıl süzgecinden geçirmiş aynı zamanda kendi kendisini denetleyen bir olgudur. Dikkate alma duygusu, göz önüne alınan duygu eğilimlerini motive eden güce engel olmakta ve eyleme ket vurmaktadır. Kant ahlakiliğin ölçüsü olarak her türlü anlamlandırmanın dışında bırakılan yalın aklı gösterir. Sadece akıl süzgecinden geçirilmiş duygular yalın akılla sosyal yaşam arasında köprü vazifesi görmektedir (Topakkaya, 1998: 77).

Akıl süzgecinde öngörülen davranışsal kontrol; bir davranışı uygulamanın öngörülen kolaylığı ya da zorluğudur. Muhasebecinin sahip olmak istediği kontrol algısıdır ve muhasebeciye verilen gerçek kontrolden güçlü bir şekilde etkilenir. Öngörülen davranışsal kontrolün gelecekte beklenen engeller kadar, geçmiş deneyimi de yansıttığı düşünülür. Öngörülen davranışsal kontrol ne kadar büyükse, bir bireyin davranışı uygulamaya niyeti de o kadar güçlüdür. Öngörülen davranışsal kontrol derecesi, davranışsal tahminin doğruluğuna çok az katkıda bulunur. Yine de, bir birey davranışı uygulamadaki yeteneğine sınırlamalar olduğunu sezerse, bu değişkenin niyet üzerinde önemli bir etkisi olabilir. Bireyler ne kadar çok kaynak ve imkânlarla sahip olduklarını hissedersen o kadar az engellerle karşılaşır ve öngörülen kontrolün davranışlar üzerinde etkisi de o kadar çok olur (Carpenter - Reimers, 2005:119). Sonuçlarının kendinin dışında başka şeylere bağlandığı dışsal kontrol sahip olan bireylerin sonuçlar için kişisel sorumluluk alma ihtimalleri çok azdır (Shapeero Vd, 2003: 481).

SONUÇ

Etik öğrenim ve profesyonel gelişim süreçlerinde öğrenciye ve meslek mensubuna etiksel alışkanlıklar kazandırılmalı ve profesyonel yaşamda bu alışkanlıkların korunması ve geliştirilmesi teşvik edilmelidir. Ancak gerek üniversitelerin ve gerekse şirketlerin etik değer uygulamalarına ilişkin kurumsal söz yasalarının

olmaması durumunda etiksel davranış ve uygulamaların gerçekleşmesi çok düşük bir olasılıktır. Etiksel davranışlar etik kontrol mekanizmaları ile desteklenmediği sürece öznel uygulamalar olmaktan öte gidemeyecektir. Öznelliği yüksek, asgari yasal uygulamaların ortadan kaldırılabilmesi ve etik davranışın cesaretlendirilebilmesi için ise, fonksiyonel kurumsal etik çevrelerinin doğru analiz edilmesi ve buna uygun kontrol araçları ve denetim prosedürlerinin geliştirilmesini gerekmektedir. Muhasebe etik eğitim prosedürlerin de sadece öğrenim hedefleri ile ders içeriğinin uygunluk testinin kontrolü yapılmamalı aynı zamanda bu uygunluğun öğrenci davranışlarında etiksel algı hassasiyetinin gelişip gelişmediği sürekli kontrol ve denetlenmelidir. Bu uygulamaların etkinliği ise, şekil 3 de olduğu gibi etik eğitim sistem parçalarının varlığı ile olanaklıdır. Şirketlerin, üniversitelerin ve sermaye piyasası kurumlarında etik eğitim sistemlerine yer verilmemesi ise, etik eğitim amaçlarının gerçekleştirilmesinde etkin işlev boşluğu teşkil edebileceği açık bir gerçekliktir.

KAYNAKÇA

- Altınok Vicdan, (2008), Yükseköğretim İlke Ve Yönetmelikler Neler Olmalı, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 19, 1302-1796
- Arthur A., (2004), A True Account, Accounting Forum, Volume 28, Issue 4, December, Pages 369-384
- Carpenter Tina D. And Reimers Janr L., (2005), Unethical And Fraudulent Financial Reporting: Applying The Theory Of Planned Behavior, Journal Of Business Ethics, Volume 60, Number 2 / August, 115-129
- Carroll R. F., (1998), The Integrity Factor-Critical To Accounting Education, Teaching Business Ethics, Volume 2, Number 2 / June, Pages: 137-163
- CMA- Canada (1999) Implementing Ethics Strategies Within Organizations, The Society Of Management Accountants Of Canada,
- Cottell Philip G. And Perlin Terry M. (1990), Accounting Ethics, Quorum Books, London, 1990.
- Dunn John, Mckernan John And O'donnell Patrick, (2003) Moral Reasoning And The Accountant Rules And Principles, The Association Of Chartered Certified Accountants Educational Trust, London
- IFAC Approaches To Devolving And Maintining Professional Values, Ethics And Attituedes, 2006, [Http://www.iasplus.com/ifac/0609iepsedethics.pdf](http://www.iasplus.com/ifac/0609iepsedethics.pdf).
- Irving Dianne N., (1994), Quality Assurance Auditors:How To Survive Between A Rock And A Hard Place, Qual Assur.Mar;3(1):33-52.
- Langenderfer Q Harold And Rockness Joanne W., (1989), Integrating Ethics Into The Accounting Curriculum: Issues, Problems And Solitions, Issue In Accounting Educating, Vol.1 No 1,
- Loeb Stephen E. "Teaching Students Accounting Ethics: Some Crucial Issues" Issues In Accounting Education, Fall, Pages: 316-329
- Melé Domènec, (2005), Ethical Education In Accounting: Integrating Rules, Values And Virtues, Journal Of Business Ethics, Volume 57, Number 1 / March, Pages: 97-109
- Mintz Stevan M., (1995), Virtue Ethics And Accounting Education, Issues In Accounting Education, Vol 10, Issue 2, Pages: 247 – 267
- Navran Frank, (2002), Devolving A Code Of Conduct For A Corporate Board Of Director: A Roadmap, Ethics Resource Center,
- Özlem Doğan, (2004), Etik-Ahlak Felsefesi, İnkilap, İstanbul
- Paley John, (2002), Virtues Of Autonomy: The Kantian Ethics Of Care, Nursing Philosophy, Volume 3, Issue 2, Pages: 133 - 143
- Senemoğlu Nuray, (1998), Gelişim Öğrenme Ve Öğretim, Ankara
- Shafer Williem E., (2002), Ethical Pressure, Organizational-Professional Conflict, And Related Work Outcomes Among Management Accountants" Journal Of Business Ethics, Volume 38, Number 3 / July, Pages: 261-273
- Shapeero Mike, Chye Koh Hian, And Killough Larry N., (2003), Underreporting And Premature Sign-Off İn Public Accounting, Managerial Auditing Journal, Volume: 18 , Issue: 6/7 , Pages: 478 – 489
- Steward David, (1996), Business Ethics, New York, Mc Grow Hill

Topakkaya Arslan, (1998), Kant'ın Ahlak(iliğ)in Metafiziği Adlı Yapıtında Etiğın Temellendirilmesi, Dođu Batı Düşünce Dergisi, Sayı 4

Türk Zeynep, (2004), Muhasebe Meslek Ahlakı, Nobel Kitapevi, Adana

Ünsal Ahmet, (2007), İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

Yeşilyaprak Binnur, (2004), Gelişim Ve Öğrenme Psikolojisi, Altıncı Baskı, Pegem Yayıncılık-Ankara