

AKADEMİSYENLERİN ETİK EĞİTİME BAKIŞI: TÜRKİYE VE ABD ÖRNEĞİ

ACADEMICIANS' POINT OF VIEWS ON ACCOUNTING ETHICS EDUCATION: THE CASE OF TURKEY AND USA

Ahmet Hakan ÖZKAN¹

ÖZET

Muhasebe etiği eğitimi felsefi boyut taşıdığı düşünülse de gereklilikten ötürü ortaya çıkan bir disiplindir. Muhasebe etiği eksikliği nedeniyle yaşanan finansal krizleri tecrübe etmiş bir ülkedeki insanlar ile buna ihtiyaç duymamış olan bir ülkede yaşayan insanların düşünme yapısı farklı olabilir. Bu çalışma, bu farkı ortaya koymayı amaçlamaktadır. Ana bilim dalı muhasebe olan 10'u Amerika Birleşik Devletleri ve 15'i Türkiye içerisindeki üniversitelerde çalışan toplam 25 akademisyen ile görüşüldü. Yapılan anket sonucunda Türk akademisyenlerin, Amerikan akademisyenler kadar muhasebe etiği konusuna önem vermediğini ortaya koydu. Bu da göstermektedir ki bir ülkedeki eğitim yapısı ile bu eğitime şekil veren akademisyenlerin bakış açısı arasında bağlantı vardır.

Anahtar kelimeler: Muhasebe etiği eğitimi, finansal kriz, akademisyen bakış açısı.

ABSTRACT

Although accounting ethics considered to have a philosophical perspective, it is a discipline which arose due to necessity. The point of views of the people of a country which experienced financial crises appeared due to the lack of accounting ethics and the people of a country which never needed such a discipline might be different. This study aims to point this difference. Totally 25 academicians with the major of accounting, 10 from the universities located in United States of America and 15 from the universities located in Turkey, are interviewed. The results of the interviews proved that Turkish academicians do not pay as much attention as American academicians use to pay. This also proves that there is a relationship between the education structure of a country and the point of views of the academicians shaping this education.

Keywords: Accounting ethics education, financial crisis, point of view of academicians.

¹ Öğr. Gör. İstanbul Aydın Üniversitesi, İ.İ.B.F. İngilizce İşletme Bölümü, e-mail: ahmetozkan@aydin.edu.tr

I. GİRİŞ

Muhasebe etiği eğitimi, üniversitelerde yoğun olarak uygulanmayan bir derstir. Türkiye’de günümüzde bile muhasebe bölümünde okuyan öğrencilerin muhasebe etiği dersi almaları zorunlu değildir. Diğer taraftan bu eğitim Türkiye’de hiçbir üniversite tarafından lisans düzeyinde verilmemektedir, verilen dersler ise meslek etiği ve türevleri şeklindedir. Oysa muhasebe etiği kendi başına, diğer disiplinler ile ilişkili ancak bağımsız bir disiplindir.

ABD için de durum bazı krizler yaşanana kadar çok da farklı değildi. Kötü niyetli muhasebe uygulamaları nedeniyle Enron ve Worldcom gibi pek çok şirket finansal tablolarını olduğundan farklı gösterdi. Borçlar bilanço dışında tutularak saklandı veya gelirler üzerinde oynama yapıldı. Bir kısım diğer şirketlerin de benzer şekilde hareket etmesi sonucu 2001 yılında ABD ekonomisi sarsıldı. Bu sarsıntının ardından 2002 yılında SAS99 devreye girdi (Shawyer, 2006). Muhasebecilik ile ilgili ciddi ceza ve yaptırımlar uygulanmaya başlandı. Bu cezalardan bazıları 20 yıla kadar çıkmaktaydı (Klutz, 2006). Eyalet bölge muhasebe başkanlıklarının belirlediği kriterler ile CPA sınavı ve CPA lisansı zorunlu hale getirildi ve muhasebe sertifikası verilmeye başlandı (Mastracchio, 2008).

National Association of State Boards of Accountancy (NASBA), yani ulusal eyalet muhasebe başkanlıkları birliği, tüm dikkatleri üzerine topluyordu ve kendisinden bazı öneriler beklenmekteydi. 2003 yılında NASBA herbiri 3 saatlik 2 kurs daha önerdi. Bu kursları üniversite programlarına eklemek istedi (Bernardi ve Bean, 2006). İlk kurs CPA’nın etik ve profesyonel sorumlulukları, ikincisi de işletmelerde etik yapı ve uygulamalarıydı: etiğin doğası, sosyal sorumluluk, profesyonel davranış gibi konuları içeriyordu. Çok da eleştiri aldı. Sonrasında NASBA sadece entegre edilmiş tek bir 3 saatlik etik kursunu önerdi. Sadece Texas ve Maryland bunu uyguladı (Klimek ve Wenell, 2011). TSPBA (Texas) 2005 yılından beri bu kursa katılımı şart koşturmaktadır.

ABD şirketlerinin yaşadığı iflasların sonrasında muhasebe disiplinin hangi noktada olduğu daha iyi farkedildi. Muhasebe disiplini içerisine muhasebe etiğinin de yerleştirilmesinin gerekliliği anlaşıldı. Bu gereklilik zorunlu uygulamalara yetkili organlar tarafından karar verilmesine zemin hazırladı.

II. MUHASEBE ETİĞİ

Muhasebe etiğinin anlaşılabilmesi için etik bağlantı kurma duyarlılığının gelişmesi gerekir. Etik bağlantı kurma duyarlılığı, etik konuları algılayabilme yetisidir. Etik bağlantı kurma duyarlılığının bir adım ilerisi etik nedenselleştirme değildir. Etik bağlantıları görebilen, kavramları ilişkilendirebilen birey etik bağlantı kurma duyarlılığına bir ölçüde sahip olmuş demektir. Bu aşama sonrasında kurduğu bağlantıyı nedensellik ilişkisi içerisinde sorgulayabilen bireyler için de etik nedenselleştirme söz edilebilir.

Etik bağlantı kurma duyarlılığı ölçümü konusunda Kohlberg (1969), CMT adlı bir sistem geliştirmiştir. Yıllarca, pek çok akademisyen bu çalışmayı baz almıştır. Bazı bilimadamları, örneğin Armstrong (1987) çalışmalarıyla etik kurslarının insanlardaki etik bağlantı kurma duyarlılığını güçlendirdiği fikrini benimsemiştir. Kohlberg (1981) çocuklar üzerinde 3 temel yargı tanımlamıştır: konvansiyon öncesi, konvansiyon ve konvansiyon yenilenmesi. Konvansiyon öncesi aşamada çocuk sosyal değerlerin bilincinde değildir. Konvansiyon aşamasında bireyleri, ebeveynleri gibi otorite merkezi olarak görmekten vazgeçer, ama grupları otorite merkezi olarak görmeye başlar. Konvansiyon yenilenmesi aşamasında ise çocuğun sosyal değerleri toplumun bir bireyinin referansından çok daha öteye geçer. Her aşamada Kohlberg sosyal normların gelişmesi için 2 aşama önermiştir:

1. konvansiyon öncesi: ceza ve itaat, tutum değişikliği
2. konvansiyon: kişisel rahatlık, kural ve emir,
3. konvansiyon yenilenmesi: hakların önceliği ve sosyal anlaşma, evrensel normlar

Yaş aralıklarına göre ise, Kohlberg (1984) toplam 6 aşamayı incelemiştir ve ona göre yetişkinlerin %20-25'i son aşamaya kadar gelebilir:

1. aşama 2-6 yaş arası: bireylerden cezadan kaçınmaya çalışır.
2. aşama 5-7 yaş arası: bireylerin ödül vasıtası ile öğrenir.
3. aşama 7-12 yaş arası: bireyler gözlemedikleri grupların beklentilerini karşılayacak şekilde hareket ederler.
4. aşama 10-15 yaş arası: bireyin değer ve normları toplumunkileri de içine alacak şekilde genişler.
5. aşama 12 yaş +: Değerlendirme muamması genelde 12 yaş sonrasında yaşanabilir, kurallar ve normlar sorgulanır.
6. aşamada bireylerin doğruyu değerlendirme kararları evrensel normlardan etkilenir. Kuralların ve sosyal değerlerin geçerli olduğu bu aşamada kabullenilecektir.

Etik olarak kişilerin durumunu tespit etmek için etik ölçüm yöntemleri de geliştirilmiştir. Etik ölçümü amacıyla Rest (1986) CMT çerçevesinde P score sistemini geliştirdi. Svanberg de (2011) çalışmasında DIT yöntemini kullanarak 2 farklı muhasebe grubundaki öğrencileri kıyaslamayı denemiştir.

III. MUHASEBE ETİĞİ EĞİTİMİ

Etik eğitiminin muhasebe öğrencileri üzerindeki etkisi Armstrong (1987) ve pek çok bilim adamı tarafından araştırılmıştır. Etkin muhasebe etiği eğitimi yine Dellaportas (2006) ve Armstrong (1993) gibi bilim adamları tarafından araştırılmıştır. Sikka (2007) ise muhasebe etiği eğitiminin kapsamının sürekli geliştirilmesi gerektiğini ortaya koymuştur.

Öğrencilerin sorunlarından biri profesyonel zorunluluklar ve müşteri taleplerinin uyumlaştırılmasıdır. Müşteri talepleri etik açıdan uygun olmayabilir, zaten bunu da amaçlamaz. Muhasebecinin önceliği müşteri olursa, etik açıdan zayıf hareket edebilir, etik olmayan muhasebe uygulamalarına yönelebilir.

Bamber ve Iyer (2007) müşteri tanımlamasının bağımsız düşünce üzerinde negatif rolü olduğunu görmüşlerdir. Diğer bir deyişle müşterinin kimliği belirginleştikçe ve bir karakter olarak muhasebecinin kafasında şekillendikçe, muhasebecinin bağımsız hareket etme yetisi azalacaktır.

Jeffrey ve Weatherholt (1996), profesyonel katılım ve kuralları algılama yeteneği arasında kuvvetli bir ilişki buldular. Kuralları algılayan kişiler, kişilikleri ile bağlantılı olarak suçluluk duygusu hissederler. Suç algısı, kişiden kişiye değişir.

Suç algısı, sosyal çevrenin etkisi ile şekillenir. Muhasebe etiği öncesinde kişilerin tecrübeleri ve eğitimleri doğrultusunda suç algıları şekillenir. Muhasebe etiği eğitimi suç algısını kullanarak davranış değiştirmeyi amaçlar. Uygun yapıda bir muhasebe etiği eğitimi, suçluluk duygusu ile davranış modifikasyonu sağlayacaktır.

Türkiye’de, serbest muhasebeciler üzerinde yapılan bir çalışma, 219 katılımcının çoğunun daha önce etik eğitimi almadığını göstermiştir (Uyar ve Güngörmüş, 2013). Muhasebe etiği eğitimi gün geçtikçe daha önemli hale gelmektedir. Türkiye’de muhasebe etiği eğitime olan bakış, ABD ile kıyaslanarak incelenmiştir.

IV. METODOLOJİ

ABD içerisindeki üniversitelerde çalışan 10 akademisyen ve Türkiye’deki üniversitelerde çalışan 15 akademisyen araştırmaya katılmıştır. Muhasebe ve finans alanında çalışan toplam 25 akademisyenin katılımı ile kalitatif bir çalışma gerçekleştirilmiştir.

Algının dört boyutu olan seçicilik, organizasyon, değişmezlik ve derinlik dikkate alınarak anket soruları hazırlanmıştır. İlk soruda muhasebe etiği ve katılımcıların algıdaki seçicilikte muhasebe etiği eğitimine verdikleri önem sorgulanmıştır. İkinci soruda muhasebe etiği ile ilgili organizasyonlarda yer alma, bu konunun parçası olma eğilimi sorgulanmıştır. Üçüncü soru ile muhasebe etiği ile ilgili farklı görüşlere açık olup olmama durumu anlaşılmaya çalışılmıştır. Son soru ile de konu ile ilgili ne kadar

derinlik algısı olduğu anlaşılmaya çalışılmıştır. Ancak derinlik boyutu muhasebe etiği için yaygın olmayabileceği, bu anlamda diğer üç boyut ile fark oluşabileceği düşünülerek son soru içerisine çevre unsuru da dahil edilmiştir.

Katılımcılara dört soru sorulmuştur:

-Muhasebe etiği sizce gerekli bir ders midir? Müfredata konulmalı mıdır?

-Muhasebe etiği dersi aldınız mı? Veya bu konu ile ilgili seminere katıldınız mı?

-Muhasebe etiği konusunda kitap veya makale okumayı tercih ediyor musunuz?

-Muhasebe etiği dersi verebilir misiniz? Kurumunuzda verebileceğini düşündüğünüz kimse var mı?

Örnekleme yöntemi olarak kartopu yöntemi kullanılmıştır. Önce 3 Amerikalı akademisyene ulaşılmış ve onların yardımıyla diğerlerine ulaşılmıştır. İlgili akademisyenlerin hepsi muhasebe alanında çalışmaktadır. Türkiye’de ise başlangıçta 9 akademisyene ulaşılmış, diğer katılımcılara ilk katılımcılar vasıtası ile ulaşılmıştır.

V. BULGULAR

ABD kurumlarında çalışan akademisyenlerden 9’u muhasebe etiği dersini gerekli görmüşlerdir. Türk akademisyenlerin ise sadece 2’si muhasebe etiği dersini gerekli görmüştür.

ABD kurumlarında çalışan akademisyenlerin hepsi ya muhasebe etiği dersi almış ya da ilgili seminerlere katılmıştır. Türk akademisyenlerden sadece biri muhasebe etiği dersi almış, hiçbiri bu konu ile ilgili seminere katılmamıştır.

ABD kurumlarında çalışan akademisyenlerden 3’ü bu konu ile ilgili kitap veya makale okumayı tercih etmektedir. Türk akademisyenlerden hiçbiri bu konu ile ilgili kitap veya makale okumayı tercih etmemektedir.

ABD üniversitelerinde çalışan akademisyenlerin hepsi, eğer gerekirse kısa bir hazırlık yaparak bu alanda ders verebileceğini belirtmiştir. Türk akademisyenlerden hiçbiri bu alanda ders vermeyi düşünmemiştir, verebilecek başka bir akademisyen de belirtmemiştir.

IV. SONUÇ VE TARTIŞMA

Muhasebe etiğinin önemi, muhasebesel işlemler sonucu kriz yaşayan ABD içerisinde daha fazla anlaşılmıştır. Yapılan araştırma bu durumun akademisyen boyutunu ortaya koymuştur. Diğer taraftan tedbir almayan tüm ülkeler benzer krizler yaşama riski ile karşı karşıyadır. ABD üniversitelerinde çalışan akademisyenler, muhasebe etiği eğitimini bu gibi krizlere karşı en önemli önlem olarak belirtmiştir.

Ülkelerin etik yapı oluşturmadaki başarısızlığı aslında toplumsal bir sorundur. Okul bünyesinde bir eğitim ile ne noktaya kadar başarılı olunabileceği belirsizdir. Etik davranmaya bizi duygusal olarak iten kavram da aslında suç kavramıdır (Barret, 1995). Suçluluk duygusu da çok yüksek oranda toplum tarafından bireylere zerkedilir. Ayıplama, kınama gibi çeşitli şekillerde bu duygunun oluşması için gereken baskı ortaya çıkar.

Muhasebe etiği eğitimi için yapı oluşturulurken sadece toplumsal yapıya değil, kognitif farklılık yaratan diğer unsurlara da bakmak gerekir. Örneğin mevzuat oluşturan kişilerle, denetçilerin bakış açısı aynı değildir. Bayou (vd. 2011) bu durumu şekil 1 üzerindeki gibi ortaya koymuştur. Bu durum, muhasebe etiği eğitimi için temel alınacak kriterleri belirlemede karşılaşılabilecek güçlükler işaret eder. Aynı şekil içerisinde akademisyenleri de koyabiliriz. Hatta yaptığımız çalışma akademisyenlerin de ülkesel veya bölgesel olarak eşit olmayan değerlendirme kriterlerine sahip olduğunu göstermiştir.

Şekil 1. Standart koyma ve denetleme safhalarının tutarlı ve çatışan tarafları

STANDART KOYUCULAR	DENETÇİLER
KARARLARIN KULLANIŞLILIĞI	DOĞRULUK
DEĞERLENDİRME	≠ DEĞERLENDİRME

Kaynak: Bayou vd., 2011.

Denetleme kısmında görev yapan kişilerin suç algısının daha gelişmiş olması beklenir. Suç algısının oluşmasında kişilerin yaptıkları görevler de önemli rol oynar (Bayou, Reinstein ve Williams, 2011). Suç algısı ABD içerisinde muhasebe eğitimi veren akademisyenler tarafından hissedilmiş ve muhasebe etiği eğitimi onlar tarafından bir görev gibi algılanmıştır. Denetleme alanında etkin olmak istediklerini, seyirci kalmak istemediklerini belirtmişlerdir.

Türkiye'deki akademisyenler, muhasebe denetimi eksikliği kaynaklı bir krize şahit olmadıkları için farklı bir algı içerisinde girmişlerdir. Türk akademisyenler, öğrencilerinin iş bulması gibi noktalara odaklanmışlardır. Odak noktaları, Amerikalı akademisyenlerden farklı olduğu için muhasebe etiği eğitimi konusuna daha az önem veriyor gibi görünmektedirler. Denetleme konusunda ise sadece yeni mevzuatları takip etmenin önemli olduğunu düşünmektedirler.

Yapılan araştırma sonucu elde ettiğimiz sonuçları iki farklı şekilde yorumlayabiliriz. Birinci yorum bu sonuçları Türkiye'deki muhasebe yapısının sorunsuz işlemesine dayandırmak şeklinde olabilir.

Krizlere neden olabilecek kadar vahim durumlar yaşanmamıştır, bu nedenle Türk akademisyenler daha somut noktalara odaklanmayı tercih etmişlerdir.

Amerikalı akademisyenlerin içinde bulunduğu sistem de farklıdır. Öğrencilerin girecekleri CPA sınavı olarak bilinen serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı içerisinde DIT testi zorunludur. Bu test etik nedenselleştirme algısını ölçer. Yani burada öğrenci hem etik davranış sergileyecek hem de etik davranışının nedenlerini ortaya koyacaktır. Böylesi bir sınava öğrenci hazırlayan akademisyenler öğrencilerin etik duyarlılığını da geliştirmeye çalışacaktır.

Eğitim sistemleri arasında amaçlar nedeniyle farklılıklar vardır. İkinci yorum ise bu sonuçları ancak eğitim sisteminin yarattığı kısır döngü ile açıklayabilir. Türkiye'deki muhasebe eğitiminin etkileri benzer görünmektedir. Bu alanda eğitim almış akademisyenlerin tavırlarında da benzerlik vardır. Muhasebe eğitimi sistemi, etiğin önemini empoze etmediği gibi bu önemi daha sonra hissedebilecek bir algı da oluşturmamaktadır. Bu noktada öğrencilerin beklentileri de etkilidir. Bazı Türk akademisyenler öğrencilerin beklentilerinin düşmesinin kendilerinin kısır döngü içerisine girmeye ittiğini savunmuştur. Bu da eğitim sisteminin bir kısır döngü içerisinde devam etmesi anlamına gelir. Larry Greiner (1972), her gelişimin bir kriz sonrası olduğunu söylemektedir. Bu nedenle eğitim sistemi içerisindeki herhangi bir döngü, gelişime engel olma ihtimali olan bir yapıdır. Bu teori ile muhasebe etiği eğitimi sistemi incelendiğinde gelişimin kısıtlı olması daha anlaşılabilir ve kabul edilebilir olacaktır.

KAYNAKÇA

- ARMSTRONG, M. B. (1987) "Moral development and accounting education", *Journal of Accounting Education*, 5: 27–43.
- ARMSTRONG, M. B. (1993) "Ethics and professionalism in accounting education: a sample course", *Journal of Accounting Education*, 11: 77–92.
- BAMBER, E. M. ve IYER, V. M. (2007) "Auditors' Identification with their Clients and Its Effect on Auditors' Objectivity", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 26(2): 1-24.
- BARRET, K. C. (1995) A functionalist approach to shame and guilt. In J. P. Tangney and K. W. Fischer (Eds.), *Self-conscious emotions* (25-63). New York: Guilford Press.
- BAYOU, M. E., REINSTEIN, A. ve WILLIAMS, P. F. (2011) "To tell the truth: a discussion of issues concerning truth and ethics in accounting", *Accounting, Organization and Society*, 36: 109-124.
- BERNARDI, R.A. ve BEAN, D. F. (2006) "Ethics in accounting education: the forgotten stakeholders", *The CPA Journal*; Jul, 76 (7): 56-67.
- DELLAPORTAS, S. (2006) "Making a Difference With a Discrete Course on Accounting Ethics", *Journal of Business Ethics*, 65: 391-404.
- GREINER, L. (1972), "Evaluation and Revolution as Organizations Grow", *President and Fellows of Harvard College*, 50 (4): 35-45
- KOHLBERG, L. (1969) Stage and sequence: the cognitive- developmental approach to socialization. In D. A. Golsin (Ed.), *Handbook of Socialization Theory and Research* (pp. 347-480). Chicago: Rand McNally.
- JEFFREY, C. ve WEATHERHOLT, N. (1996) "Ethical development, professional commitment, and rule observance attitudes: A Study of CPAs and corporate accountants", *Behavioral Research in Accounting*, 8: 8-31.
- KLIMEK, J. ve WENELL, K. (2011) "Ethics in accounting: an indispensable course?", *Academy of Education Leadership Journal*, 15(4): 107-118.
- KLUTZ, A. (2006) Sarbanes-Oxley essential information. *SOX-Online*. <http://www.sox-online.com/basics.html>, 05.02.2012.
- KOHLBERG, L. (1981) *The philosophy of moral development*, San Francisco: Harper & Row.
- KOHLBERG, L. (1984). *The psychology of moral development* (2nd ed.). San Francisco: Harper & Row.
- MASTRACCHIO, N. (2008) The role of NASBA and state boards in accounting education. *The CPA Journal*, March, 64-69.
- REST, J. (1986) *Moral development: advances in research and theory*. New York: Praeger.
- SHAWYER, T. J. (2006) "An exploratory study assessing the effectiveness of a professional responsibility course", *Global Perspectives on Accounting Education*, 3, 49-66.

- SIKKA, P., HASLAM, C. Kyriacou ve AGRIZZI, D. (2007) "Professionalizing claims and the state of UK professional accounting education: Some evidence", *Accounting Education: An International Journal*, 16 (1), 3-21.
- SVANBERG, J. (2011) "Are professional identity and job role beliefs useful targets for teaching accounting ethics? Effects on perceived guilt", *International Journal of Business research*, 11(5): 38-53.
- UYAR, A., & GÜNGÖRMÜŞ, A. (2013) "Accounting Professionals' Perceptions of Ethics Education: Evidence from Turkey", *Accounting & Management Information Systems / Contabilitate Si Informatica De Gestione*, 12(1), 61-75.