

## MUHASEBE EĞİTİMİNDE AHLÂK ÖĞRETİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ\*

Kenneth M. HİLTEBEİTEL-Scoot K.JONES  
(Çev. Yrd.Doç.Dr.Durmuş ACAR\*\*)

### Özet

İş idaresi fakülteleri ahlâk öğretimlerini artırmaya başlamıştır. Fakat bu öğretimin etkinliğinin değerlendirilmesi için çok az şey yapılmıştır. Müfredat çapında yapılan çalışmalar ahlâk ile iş idaresi müfredatlarının bütünleştirilmesinin birbirleriyle çelişen sonuçlarını ortaya çıkarmaktadır. Farklı çalışmalar “İş Ahlâkı” “İş ve Toplum” benzeri derslerin iş idaresi öğrencilerinin ahlâkı farkındalıkları ile ahlâki usamlamaları üzerinde etkili olduklarını ortaya çıkarmaktadır. İş ahlâkı ile ilgilenen pek çok kişinin görüşü şudur: Ayrıca bu konular; Muhasebe, Finans, Pazarlama gibi çeşitli iş idaresi derslerinde de tartışılarak desteklenmelidir.

Bu çalışma iki üniversitedeki on bir muhasebe sınıfına iş ahlâkı derslerinin entegrasyonunun sonucunu sunmaktadır. Muhasebe ve diğer iş idaresi dersleriyle ahlâk eğitiminin birleştirilmesinin etkilerinin ölçülmesiyle ilgili bir yaklaşım ileri sürülmekte, bunun muhasebe sınıfı öğrencileri üzerindeki etkilerini içeren bir değerlendirme yapılmaktadır. Sonuçlar öğrencilerin moral kararlar alırken güvendikleri ilkelerin ahlâk öğretiminden etkilendiğini ortaya koymaktadır. Ahlâk derslerinin eklenmesinden sonra öğrenciler daha fazlasıyla “ifşa kuralı”, “altın kural” ve “profesyonel ahlâk” ilkelerine güvenmektedirler.

Son yıllarda iş dünyasındakilerin ahlâki yönden yaptıkları yanlış davranışlar geniş boyutta medyanın ilgisini çekmektedir. Algılanmakta olan

---

\* Kenneth M. Hildebeitel-Scoot K.Jones, **Journal of Business Ethics** Yayınlanan **An Assessment of Ethics Instruction in Accounting Education** adlı makalesinin tercümesidir.

\*\* Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Öğretim Üyesi.

bu düşük düzeyli ahlâki davranışın sonuçlarından birisi de çeşitli üniversitelerin iş idaresi müfredatlarında ahlâk öğretiminin artması isteği olmuştur. Bok (1976 p.26) kiliselerin, ailelerin ve moral standartlarının yayılmasında mahalli cemaatlerin azalan önemini belirtmektedir. O, İş örgütlerinin, mesleki örgütlerin ve üniversitelerin ahlâki standartların geliştirilmesinde daha çok inisiyatif alması gerektiğini ileri sürmektedir. Bu durum, “Eğer ahlâki değer kaynaklarının değerlerinde etki yönünden bir azalma olursa, eğitimciler ellerinden gelen her hangi bir şekilde öğrencilerinin moral gelişmelerine katkıda bulunma sorumluluğuna sahiptirler” diye belirtilmektedir. Bir çok eğitsel ve mesleki organizasyon ahlâkın işletme eğitimine entegrasyonunu teklif etmektedir. Bunların arasında olan İşletme okulları Assembly (AACSB) (1988) ahlâkın genel Lisans eğitim dersleri içerisinde ana bilim dalı çalışmalarına dahil edilmesi teklifini getirdi.

Hileli Finansal Raporlar Milli Komisyonu (Treadway Commission, 1987) ahlâki eğitimin tüm işletme ve muhasebe derslerine dahil edilmesini istemektedir.

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA, 1988) 150 saatlik aydınlatıcı muhasebe programına ahlâk eğitimini de dahil etmektedir. AICPA programı ahlâk eğitimini genel eğitimin bir parçası, işletme ahlâkını işletme yönetimi derslerinin bir parçası, mesleki ahlâk ve sorumlulukları da kendi muhasebe eğitiminin bir unsuru ya da bir parçası şeklinde belirlemiştir.

İşletme okulları ahlâk eğitimi derslerini artırmaya başlamışlardır. Ana hamle iş ahlâkının başlangıç dersi şeklinde müfredata girmiş ve işletme ve toplumla ilgili derslerde de iş ahlâkının dahil edilmesidir (Arlow ve Ulrich, 1988). Daha az da olsa, Ahlâk eğitimi dış denetim (audit) ve vergilendirme gibi çeşitli teknik işletme derslerinde de giderek artmıştır (Colmen and Part, 1989). Her ne kadar ahlâk eğitiminde bir artış olmuşsa da, bu eğitimin etkinliğinin tayini yönünde çok az şey yapılmıştır.

### **Ahlâk Öğretiminin Etkileri Üzerine Araştırma**

Ahlâk öğretiminin etkinliği, öğrenciler tüm iş idaresi müfredatını tamamladıktan sonra; yani ahlâk tipi dersleri (örneğin “iş ahlâkı” yahut “iş ve toplum”) bitirdikten sonra, veya özel bir iş idaresi dersinde alınan ahlâk dersinden sonra (örneğin bir muhasebe yada pazarlama derslerinden sonra) değerlendirilebilir. Konu ile ilgili müfredat çapında yapılan üç çalışma burada

belirtmeye değer niteliktedir. Ponemom ve Glazer (1990) muhasebe öğrencilerinin moral gelişmelerini iki eğitim kurumundan mezun eski öğrencilerle karşılaştırdılar. “Konu tanımlama testi (KTT) sonucunda muhasebe öğrencilerinin moral uslamalarının birinci ile ikinci yıllar arasında arttığı tespit olunmuştur. Artış, ayrıntılı muhasebe müfredatına sahip kurumdaki öğrencilerde daha fazla olmaktadır. Bu artışın nedeninin açıklanmasında herhangi bir spesifik sebep bulunmamasına rağmen, yazarlar güzel sanatlara ağırlık veren muhasebe müfredatının, moral uslamayı geleneksel muhasebe müfredatına sahip programdan daha fazla geliştirdiğini ileri sürmektedirler.

Armstrong (1987) Yeminli Mali Müşavir (YMM ) lerin moral gelişmelerini incelemiştir. Onun test ettiği varsayım şudur: Bireyler moral gelişimin alt basamaklarından üst basamaklarına uygun bir çevreden mahrum edilmeden ilerlemektedirler. YMM’lerin cevaplarının analiz edilmesine dayanarak, mevcut üniversite eğitiminin YMM arasında süren moral gelişmeyi besleyemediği görüşüne ulaşmaktadır. İş idaresi alanında yüksek lisans çalışması yapanlar üzerindeki bir araştırmada Lane ve arkadaşları Armstrong’un görüşlerine benzer sonuçlara ulaşmıştır. Araştırmacılar şunu belirtmişlerdir : Öğrencilerin iş idaresi okullarında başarılı olmak için zorunlu olduğunu öğrendiği yada öyle algıladığı davranışlar, iş dünyasının yahut toplumun ahlâki yaptırımlarına karşıda işlenebilmektedir.

Weber ahlâk öğretiminin etkinliğinin değerlendirilmesi için “iş ahlâki” ve “iş ve toplum” derslerinde bir literatür araştırması yapmıştır. Yalnızca dört çalışmanın incelenmesinden sonra Weber; şu an için bu sahadaki derslerin etkinliğinin değerlendirilmesinde kullanabilecek çok az çalışma olduğu sonucuna ulaşmıştır. Weber tarafından sunulan dört çalışmada test öncesi - test sonrası dizaynı kullanılmıştır. Biri, çalışmasında ahlâki uslamaya olumlu etkilerini bulurken bir başkası ahlâki uslamada herhangi bir değişim bulamamıştır. Stead ve Miller tarafından yürütülen bir çalışma öğrencilerin sosyal konuların farkındalıklarına olumlu etkilerini bulurken, Arlow ve Ulrich bu skorların aradan dört yıl geçtikten sonra azaldığını bulmuşlardır. Bu çalışmalarla ilgili Weber: “Eğer ahlâk ya da iş ve toplum derslerinin öğrencilerin ahlâki uslamaya ya da farkındalıklarına kısa dönemli bir etkisi olduğu tutarlı bir şekilde ortaya çıkarılırsa iş idaresi müfredatında ahlâki karar alma ile ilgili konulara daha fazla önem verilmelidir. Ahlâk ya da iş ve toplum derslerinin (muhasebe, finansman, pazarlama gibi) diğer iş idaresi derslerindeki ahlâki

ve sosyal konu tartışmalarıyla desteklenmesinin gereği açıkça bulunabilir” görüşündedir.

Sonuç olarak işletme öğrencilerinin ahlâki farkındalıkları veya ahlâki muhakemelerini geliştirilmesi ile ilgili müfredat genişletme çalışmaları birbiriyle uyumlu bulunmamaktadır. Uyumsuz bulunmanın açıklamalarından biri birçok üniversitelerin işletme derslerinde ahlâk ile ilişkili konuları istememeleridir. İş ahlâki ve iş ve toplum derslerinde ahlâki muhakemenin geliştirilmesi ve ahlâki farkındalık ile ilgili çok az çalışma bulunmaktadır. Bununla birlikte bu gelişme kısa vadeli. İş ve muhasebe derslerine ahlâk konularının entegrasyonu ile ilgili hiç bir araştırma bulunmamıştır.

### **Muhasebe Müfredatında Ahlâk Öğretiminin Amaçları**

Birbirleriyle çelişen araştırma bulgularıyla ilgili bazı açıklamalar Weber tarafından ortaya atılmıştır. Çelişen bulgular örneklem tipindeki (sample type) farklılıklarından; örneğin, lisans öğrencilerine karşı yüksek lisans öğrencileri, iş dünyasına karşı bunun dışında kalanlar, ölçüm enstrümanlarından; örneğin ahlâki senaryolar, KTT, konu listesi ya da analiz metodundan ve araştırma konusundan; örneğin ahlâki farkındalık ya da ahlâki uslamla meydana gelebilir.

Pek çok çalışma, artan miktarda test öncesi-test sonrası neticelerle kanıtlanan, ahlâki uslamda yada ahlâki farkındalıktaki gelişmeleri araştırmaktadır. Fakat bunlar ahlâk öğretiminin tek amaçları mıdır? Callahan (1980 pp.64-69), ahlâk derslerinde verilen ahlâk öğretiminin amacını açıklamaktadır. Şaşırtıcı olanı, Callahan'ın “moral davranışın değiştirilmesinin” ahlâk eğitiminin amacı olduğuna inanmamasıdır. Bunun yerine O “değişim potansiyelinin” geliştirilmesinin amaç olması gerektiğine inanmaktadır.

Loeb (1988 pp.319-322), Callahan'ın önemli amaç olarak saydıklarını değişikliğe uğratarak onları muhasebe müfredatında ahlâk öğretiminin diğer bazı amaçlarıyla ilgili olarak sunmaktadır (Tablo I, Panel B). Loeb'in muhtemel amaçları ahlâki zıtlıkları fark edebilme yeteneğini ve ahlâki davranıştaki değişimin “aşamalarının ortaya konmasını” içermektedir. Loeb, Callahan ile aynı olarak, ahlâki davranışın gelişimini ahlâk öğretiminin muhtemel amacı olarak sıralamamaktadır; Loeb'in üstü örtülü amacı, basitçe, ahlâki davranıştaki değişimin aşamalarının ortaya konmasıdır.

Tablo 1: Ahlâki Eğitimin Amaçları

Grup -A
Tüm Ahlâk dersleri için Callahan'ın Önemli Hedefler Listesi
1- Ahlâki tahayyülü canlandırmak
2- Ahlâki meseleleri tanımak
3- Ahlâki (moral) zorunluluk hissini sağlamak
4- Tahlil edici ustalığın geliştirilmesi
5- Anlaşmazlık ve belirsizliklerin azaltılmasının ve ilgili konularda hoşgörü ve müsamahanın sağlanması
Grup-B
Muhasebe Ahlâki Eğitiminde Loeb'in Muhtemel Hedefler Listesi
1-Muhasebe eğitiminin ahlâki (moral) meselelerle ilişkilendirilmesi
2-Ahlâki eğitimini içine alan muhasebe meselelerinin tanınması
3- Ahlâki (moral) zorunluluk ve sorumluluk hissini geliştirme
4- Ahlâki anlaşmazlıkların ele alınma yeteneğinin geliştirilmesi
5- Muhasebe mesleğindeki belirsizliklerin ele alınmasının öğrenilmesi
6- Ahlâki davranışın değişimi için "aşamaların saptanması"
7- Muhasebe ahlâkının bütün yönlerinin düzenlenmesi, tarihi unsurlarını ve genel ahlâk alanlarıyla ilişkilendirilmesi.

#### **Ahlâk Öğretiminin Etkinliğinin Ölçüleri**

Ahlâki farkındalık ya da ahlâki uslamadaki değişimi ölçmeye çalışmak yerine, ahlâk öğretiminin etkinliği, ahlâk öğretiminin diğer bazı amaçlarıyla ilgili olarak öğrencinin yeteneklerindeki değişimin ölçülmesiyle belirlenebilir. Böyle bir değerlendirme öğrencinin şu yetenekleriyle ilintili olarak yapılabilir:

- 1- Bir normal durum karşısında alternatif cevapları belirleme,

- 2- Farklı moral alternatiflerinin etkisini tanımlayabilme,
- 3- Belirli bir muhasebe konusuyla alakalı ahlâki durumu değerlendirme,
- 4- Çeşitli ahlâki ilkelere güvenme.

Öğrencilerin çeşitli ahlâki ilkelere olan güvenleri bu çalışmada incelenmiştir. Bu ölçüt, öğrencilerin almak istedikleri kararlara bakmak yerine, onların moral kararlar alırken güvenmek istedikleri ilkelere bakmaktadır. Bu tarz bir değerlendirme öğrenciye bir moral karar alamamış öğrenci olarak az tehdit edici gelmektedir. Eğer öğrenciden moral bir karar alması istenirse, öğrenci kendi moral karakterinin eğitimci tarafından incelendiği zannına kapılabilir. Ayrıca, öğrencinin belli bir olay karşısında aldığı aktüel ahlâki kararlara ilgili sorulardan çok, ahlâki ilkeleri içeren sorulara daha doğrulukla cevap vermesi ihtimali vardır.

Lewis (1989) Tablo II de listelenen On dört Ahlâki esası bir araya getirdi. Yönetici, orta düzey müdürler ve öğrencilerden bu esasların her birine olan kabul ve ret derecelerini belirtmelerini istedi. Onun amacı birisi ahlâki bir karar verirken hangi esasların (principle) muhtemel yol göstericiler olarak kabul edildiğini belirtmektir. Bu liste ahlâki eğitimin etkinliğinin değerlendirilmesinde ilginç araçları ihtiva etmektedir.

#### Tablo 2: Lewis'in Ahlâki Davranış Esaslarının Listesi

- 1- Benzer durumlarda başka kişinin yapacağı gibi doğru olduğuna inandığım şekilde hareket ederim (Kant'ın sınırsızlığı).
- 2- Tüm kanuni fırsatlar ile yaygın uygulama ve gelenekleri en avantajlı şekilde kullanırım. (Carr'ın güncelliği /gelenekselliği).
- 3- Düşünce ve kararların detaylarının geniş bir izleyici kitlesine sunulduğunu görmenin nasıl bir his verebileceğini sorarım (açıklama kuralı).
- 4- Kararlardan etkilenen başka grupların pozisyonlarından ortaya çıkan probleme bakar ve en faziletli kişiden beklenen sorumluluğun ne olduğunu belirlemeye çalışırım (Altın kural).
- 5- Kendi çıkarıma neyi uygun bulursam onu uygularım (hazcı ahlâk)
- 6- "Aklıma ne gelirse" onu uygularım veya ilgili durumda doğru olduğuna inandığımı yaparım (moore un sezgici ahlâkı).

7- İşle ilgili meselelerde hemen harekete geç ve şahsi kazanımlarla devamlı motivasyonu sağla (Smith in piyasa ahlâkı).

8- Bazen sonuçta güzel şeylerin ortaya çıkmasının ahlâki olmayan yolların kullanılmasının tam meşrulaştırıp meşrulaştırmayacağını sorarım (machiavelli'nin araç-sonuç).

9- Olağan sosyal gelenek ve yasalara saygı duymadan, gücümün yettiğine bu avantajı kullanıp el koyarım (Nietasche/Marx ın olabilir - eşitlikçi - hak (might- equals-right)ahlâkı).

10- Yapılanların organizasyonun amaçlarıyla uyumlu olup olmadığını sorar ve organizasyon için iyi olanı yaparım (Organizasyon ahlâkı).

11- Yapmamda orantısız bir sebep olduktan sonra arzuladığımı yaparım (Garret in esası).

12- Sadece komite arkadaşlarıma izah edebileceksem o kararı uygulayım(meslek ahlâkı).

13- Dua ve ibadet eder derinlemesine düşünür veya daha üstün bir güçle veya varlıkla iletişim halinde olurum (vahiy ahlâkı).

14- Yapılanların içindeki kötülüklerin iyilikler tarafından bastırılıp bastırılmadığını belirlerim (Betham/Mill Faydacılığı).

### **Çalışmanın Amaçları**

Bu çalışmanın amaçları şunlardır:

1- Son sınıftaki muhasebe öğrencilerinin ahlâki davranışla ilgili on dört ilkeye olan güvenlerinin belirlenmesi,

2- Muhasebe derslerine ahlâk öğretimi katılmasının etkilerini, muhasebe sınıflarında ahlâki davranışın on dört ilkesi verilmeden önce ve verildikten sonraki durumu öğrenciler vasıtasıyla değerlendirmek,

3- Ahlâki davranışla ilgili bu on dört ilkeyle ilk sınıflardaki iş idaresi öğrencileri ile son sınıflardaki muhasebe öğrencilerinin verdiği cevaplar arasındaki farkları ve bu yıllarda meydana gelen değişiklikleri belirlemek için incelemektir.

## **Deney**

### **Metot**

*Denekler:* Araştırmaya büyük bir özel üniversitedeki “muhasibeye giriş”ten dört sınıf, “ileri muhasibe”den iki sınıf, “mali kontrol” dersinden beş sınıf öğrenci katılmıştır. Toplam 354 öğrenci kullanabilir cevap vermiştir. Çalışmada iki profesör görev almıştır. Bunlardan biri mali kontrol, ileri muhasibe ve muhasibeye giriş derslerini diğeri de maliyet muhasibesi dersini vermektedir.

*Prosedür:* Araştırma 1989-90 akademik yılının iki s0mestri s0resince y0r0t0lm0şt0r. Test 0nce se0imlik muhasibe dersinin sunulduğu t0m 0ėrencilere d0nem başında y0r0t0lm0şt0r. 0ėrenciler s0mestri s0resince muhasibeye giriş dersi 0ėrencileri hari0 olmak 0zere bir ahl0k dersini tamamlamışlardır. Ahl0k derslerini tamamlayan 0ėrenciler i0in, ahl0k dersinin tamamlanmasından 00-d0rt hafta sonraya kadar test sonrası d0nem y0r0t0lm0şt0r. Test sonrası d0nem sekiz hafta sonrasına kadar devam etmiştir.

Ahl0k mod0lleri muhasibe derslerinin doğasından kaynaklanan 0eşitlilikler ortaya koymuştur. Ahl0k 0ėretiminin hedefleri ahl0ki imalara sahip ve analitik becerileri geliştirici muhasibe konularının fark edilmesini i0ermektedir. Mali kontrol (auditing) 0ėrencileri mesleki (Arens and Leobbecke, 1988) ahl0k ve hukuki y0k0ml0l0k ile ilgili metinleri inceleyip Arthur Anderson & Co. tarafından hazırlanan iş ahl0kıyla ilgili bir video kaset izlediler, sınıfta da iş ahl0ki hakkında makaleler okudular, 0eşitli kısa ahl0ki 0rnek olayları tartıştılar ve bir yazım 0devini tamamladılar. Maliyet muhasibesi 0ėrencileri de milli muhasibeciler tarafından sağlanan video teypleri seyrettiler (Cook,1988) iki ders kitabındaki 0rnek olayları tartışarak (Reyburn, 1989) yazım 0devlerini tamamladılar. Yazım 0devlerinde 0ėrenciden herhangi bir ahl0ki problemle ilgili d0ř0ncelerini, o problemin sırlarını ve doğasını işaret eden 00 sayfalık bir memorandumunu yazması istemektedir.

*Ara0lar:* 0ėrenciler i0in hazırlanan “test”, Lewis tarafından geliştirilen ahl0ki davranışın on d0rt ilkesinden uyarlanmıştır. Aynı test hem Test 0ncesi hem de test sonrasında kullanılmıştır. 0alışma ahl0k dersinin tamamlanmasından sonra bu on d0rt prensibin her birisine olan g0vendeki değişimi 0l0mektedir. Testin giriş kısmında 0alışmanın nihayete erdirilmesinde yardımcı olmaları istenmektedir. 0ėrenciler den bazı demografik bilgileri vermeleri istendi ve ahl0ki davranışla ilgili bu on d0rt soruyu nasıl cevaplandıracakları 0ėretildi. Demografik bilgiler sosyal g0venlik numarasını, 0ėrenim g0rd0kleri ana bilim dalı, 0alışma yılı,

cinsiyeti ve üniversitedeki ahlâk öğretiminin sınırlarını içermekteydi. Her bir ilkeyle ilgili soru için öğrenciler “evet”, “hayır”, “yahut ?” işaretlemekteydi. “Evet”, öğrencinin bu ilkeyi iş dünyasındaki ahlâki kararların alınmasında uygun bir ilke olarak gördüğünü, “Hayır”, ise ilkelerin uygun olmadığını, “Yahut” cevabı ise öğrencinin konunun uygun olup olmadığındaki kararsızlığını göstermektedir.

Öğrencilerin cevapları ve prensiplerle ilgili birinci sorunun formatı aşağıdaki gibidir.

Ahlâki bir seçimle karşı karşıya geldiğim zaman, Ben;

1- Benzer durumlarda başka kişinin yapacağı gibi inandığım şekilde hareket ederim. Evet Hayır ?

*Analiz Metodu:* Tablo IV öğrencilerin on dört ilkeye verdikleri cevapların sıklık dağılımlarını sunmaktadır. Panel A Lewis’in iş idaresi ve muhasebe sınıfları öğrencilerinin cevaplarını, Panel B Ahlâk dersi alan öğrencilerin test öncesi ve test sonrası cevaplarını (yani deney grubunun cevaplarını), Panel C ilk sınıflardaki iş idaresi öğrencilerinin ve son sınıflardaki muhasebe dalındaki öğrencilerin cevaplarını göstermektedir. Ki-kare (C-S) analizi Panel B ve Panel C gruplarındaki öğrencilerin cevaplarındaki istatistiksel yönden anlamlı farklılıkları bulmak için yapılmıştır.

İstatistiksel olarak önemli olan değişmelerin tayinine yardımda, Kohlberg’in (1981) tablo III’de sunulan altı aşamalı ahlâki gelişme ile ilgili tespitlerini birleştirdik.

Esasları sınıflandırmamıza göre 1, 2, 3 ve 4 üncü aşamalar dörtlü, 5 ve altıncı aşamalar birlidir. İdeal olan, panel B veya C gözlemlendiğinde Tablo IV’de önemli bir değişme var ise, bu değişme düşük bir ahlâki aşamadan daha yüksek bir ahlâki aşamaya yansımaktır. Gerçekçi olduğunda ise, bir tek muhasebe kursunda işletme ahlâkıyla sınırlı bir şekilde muhatap olmanın ahlâki gelişme aşamasında ilerlemeyi büyük ölçüde etkilemesini bekleyemeyiz.

Tablo 3: Lewis'in ahlâk esaslarıyla Kohlberg'in ahlâki gelişmedeki altı aşaması arasındaki ilişki

	Lewis'in prensip numarası
Ceza ve itaat aşaması (yani ,cezadan kaçın )	
Kişisel Önemli amaçlar ve değişiklikler aşaması (kişinin kendi amaçlarına hizmet etmesi)	# 2, 5, 7, 9
Karşılıklı kişiler arası bekleyişler ilişkiler ve tastikçilik aşaması	# 1, 4, 6, 12
Sosyal sistem ve sağduyu sağlama aşaması (yani sosyal bakış açısı)	# 3, 10, 11, 14
Öncelikle haklar ve sosyal sözleşme aşaması (yani, en büyük numara en büyük avantaj)	# 8
Evrensel ahlâki esaslar aşaması (yani, insan haklarının hak eşitliğinin evrensel esasları ve insan onuruna saygı)	# 13

### Sonuçlar

Tablo 4, Panel A çalışmamızı katılan muhasebe öğrencileriyle Lewis'in iş idaresi öğrencileri arasında bir karşılaştırma yapmaktadır. Beklenildiği gibi, iki grup arasında ortak pek çok nokta bulunmaktadır. Her iki grup da 1.ve 6. prensiplerin (yani Kant'ın kategorik prensibi ile Moore'un sezgi ahlâki prensibi) iş dünyasında ahlâki kararlar almak için uygun olduğunu, 7. ve 9. prensiplerin (yani Smith'in pazar ahlâki ve Nietzsche Marx'ın güçlü olan haklıdır ahlâki prensiplerinin) uygun olmadığını düşünmektedirler. Bu iki grup 10. ve 11. prensipler hakkında (yani örgüt ahlâki ve Garret'in ilkesi) konusunda oldukça kararsızdır.

Tablo 4 Panel B, muhasebe derslerinde bir ahlâk dersini tamamlayan öğrencilerden (yani deney grubunun) test öncesi ve test sonrasındaki öğrenciler 1. ve 6. prensiplerle bir anlaşım içindeler, 9. ve 5. prensipler en az katıldıkları prensipler olurken 10. ve 13. prensipler haklarında en çok kararsızlığa düştükleri prensiplerdir.

Ki-kare testi on dört prensibin dördü ile ilgili (3, 4, 12, 14) istatistiksel açıdan önemli değişiklik olduğunu göstermektedir. Ahlâk ünitesi tamamladıktan sonra, öğrenciler işletmedeki ahlâki konuların çözümünde 3, 4 ve 12 prensiplerini çok daha uygulanabilir görmüşlerdir. Diğer taraftan 14. Prensip daha az uygun görülmüştür.

Tablo 4: Öğrencilerin Soru Setine Cevapları

Grup - A - Son sınıf işletme öğrencilerinin cevapları	Levis'in Son Sınıf Öğrencileri (n - 47)			Muhasebe Son Sınıf Öğrencileri (n - 238)		
	Evet %	Hayır %	? %	Evet %	Hayır %	? %
1. Kant'ın sınırsızlığı	76.6	17.0	6.4	88.9	8.8	2.3
2. Carr'ın içtimai mevzuatları	8.5	89.4	2.1	42.3	45.1	12.6
3. Açıklama kuralı	68.1	23.4	8.5	66.5	23.7	9.8
4. Altın kural	66.0	25.5	8.5	73.5	18.1	8.4
5. Nefsi ahlâk	10.6	76.6	12.8	13.5	77.7	8.8
6. Moore'in sezgici ahlâkı	72.3	21.3	6.4	80.0	11.2	8.8
7. Smith'in piyasa ahlâkı	2.1	97.9	0	12.1	76.7	11.2
8. Machiavelli'nin araçlar - sonucu	57.4	27.7	14.9	65.6	20.9	13.5
9. N /M m - e - r - ahlâkı	4.2	95.7	0	7.9	81.9	10.2
10. Organizasyon ahlâkı	63.8	21.3	14.9	59.1	22.3	18.6
11. Gornet'in prensipleri	19.1	63.8	17.0	24.2	59.1	16.7
12. Mesleki ahlâk	36.2	53.2	10.6	52.1	36.7	11.2
13. Vahiy ahlâkı	78.7	10.6	10.6	36.7	45.6	17.7
14. Betham / Mill faydacılığı	40.4	44.7	14.9	66.5	21.4	12.1

Tablo 4, Panel C başlangıç, orta ve ileri düzeydeki muhasebe öğrencileri arasında bir karşılaştırma sağlamaktadır. Bütün orta öğrenciler deney grubuna dahil olduğu için, orta öğrencilerin cevapları deney grubunun

cevaplarına benzemektedir. Bununla birlikte, deney grubu küçük bazı başlangıç sınıflarını da içermektedir. Küçük ve orta sınıflar çoğunluk olarak ilke 1 ve 6 da anlaşmışlardır. Bu sınıftan en az uyum ilke 9 ve 5 de olmuştur. En çok belirsizlik ise ilke 10 ve 11’de gerçekleşmektedir.

14 ilkenin üçünde (1, 3, 11) ki kare testi istatistiksel olarak önemli farklılıklar ( $< 0.05$ ) bulmuştur. Yeni işletme öğrencileri ilke 3 ve 11 ile uyum gösterirken orta muhasebe öğrencilerinin bunlardan ziyade 1. ilke ile uyumlu oldukları görülmüştür. İki ilkeye verilen cevapların önem derecesi yaklaşık ( $< 0.10$ ) dur. Yeni işletme öğrencilerinin çoğunluğu 8 ve 12. İlkelere orta muhasebe öğrencilerinden daha uyumludur.

Grup - B - Deneysel Grubun Araştırma başlangıcı ve sonu cevapları	Araştırma Başlangıcı (n - 285)			Araştırma Sonu (n - 265)		
	Evet %	Hayır %	? %	Evet %	Hayır %	? %
1. Kant’ın sınırsızlığı	82.1	12.6	5.2	87.5	9.4	3.0
2. Carr’ın içtimai mevzuatları	40.8	42.2	16.9	42.8	43.1	14.0
3. Açıklama kuralı	60.5	22.5	16.9	70.1	21.5	8.3*
4. Altın kural	64.5	29.4	5.9	73.1	18.1	8.7*
5. Nefsi ahlâk	9.4	80.7	9.8	10.9	80.3	8.6
6. Moore’in sezgici ahlâkı	79.9	9.5	10.5	78.4	11.7	9.8
7. Smith’in piyasa ahlâkı	15.8	69.7	14.4	11.3	77.7	10.9
8. Machiavelli’nin araçlar - sonucu	58.2	25.6	16.1	61.5	23.0	15.4
9. N /M m - e - r - ahlâkı	8.0	82.8	9.1	7.5	83.4	9.0
10. Organizasyon ahlâkı	58.6	21.4	20.0	58.4	22.2	19.2
11. Gornet’in prensipleri	22.8	60.7	16.4	21.8	61.8	16.2
12. Mesleki ahlâk	38.9	47.3	13.6	52.0	35.8	12.0*
13. Vahiy ahlâkı	29.8	52.6	17.5	35.8	46.7	17.3
14. Betham / Mill faydacılığı	72.5	9.4	12.9	66.4	21.1	12.4*

\* 0.01 Önem derecesinde

\*\* 0.05 Önem derecesinde

\*\*\* 0.10 Önem derecesinde

## Tartışma

Lewis'in 14 ahlâkı prensibi sınıflandırmasına göre, dördüncü sınıf muhasebe öğrencileri Kohlberg'in 6 aşamalı ahlâkı (moral) gelişme modelinin üçüncü aşamasında ahlâkı (moral ) kararları veriyorlardı (yani 1, 4, 6 ve 12 numaralı esaslara itimat). Bu aşamadaki ahlâkı (moral) beklentileri karşılıklı kişiler arası bekleyişler, ilişkiler ve onaylamadır. Dördüncü sınıfların çoğunlukla onayladıkları 1 ve 6 nolu prensipler 3 ncü sraya düşmektedir. Dördüncü sınıf muhasebe öğrencilerinin en az görüş birliği içinde olduğu 9, 5 ve 7 nolu prensipler kişilerin şahsi menfaatlerini esas olan kararların verildiği ikinci aşamada sınıflandırılmaktadır. Dördüncü sınıf muhasebe öğrencilerinin üzerinde en kararsız oldukları 10, 11 ve 13 nolu prensipler 4 ncü aşamada sınıflandırıldı.

Grup - C Birinci ve Son Sınıf Öğrencilerin Cevapları	Birinci Sınıflar (n - 87)			Son Sınıflar (n - 238)		
	Evet %	Hayır %	? %	Evet %	Hayır %	? %
1. Kant'ın sınırsızlığı	74.0	23.0	3.0	88.9	8.8	3**
2. Carr'ın içtimai mevzuatları	27.9	54.1	18.0	42.3	45.1	2.6
3. Açıklama kuralı	62.3	14.8	22.9	66.5	23.7	8**
4. Altın kural	68.9	16.3	14.8	73.5	18.1	8.4
5. Nefsi ahlâk	19.7	70.5	9.8	13.5	77.7	.8
6. Moore'in sezgici ahlâkı	83.5	6.7	9.8	80.0	11.2	.8
7. Smith'in piyasa ahlâkı	19.7	65.6	14.7	12.1	76.7	1.2
8. Machiavelli'nin araçlar - sonucu	50.8	23.0	26.2	65.6	20.9	3.5***
9. N /M m - e - r - ahlâkı	9.8	85.3	4.9	7.9	81.9	0.2
10. Organizasyon ahlâkı	65.6	11.4	23.0	59.1	22.3	8.6
11. Gornet'in prensipleri	32.8	39.3	27.9	24.2	59.1	6.7**
12. Mesleki ahlâk	36.0	46.0	18.0	52.1	36.7	1.2***
13. Vahiy ahlâkı	39.3	41.0	19.7	36.7	45.6	7.7
14. Betham / Mill faydacılığı	77.1	14.7	8.2	66.5	21.4	2.1

Dersine ahlâk ünitesini ekleyen bir öğretmen için deney grubundaki öğrencilerin (Tablo 4- Grup B) verdikleri cevaplar oldukça ilginç gelmektedir. Test sonrası cevaplarda 3, 4 ve 12 nolu esaslar üzerinde görüş birliğinde anlamlı bir istatistiki artış gözlemlendiğini ve yine test sonrası cevaplarda 14 nolu esas üzerinde görüş birliğinde anlamlı bir istatistiki azalma gözlemlendiği ortaya çıkmıştır. Sınıflandırmamıza göre 4 ve 12 numaralı esaslar Kohlberg'in 3. aşamasında ve 3 ve 14 numaralı esaslar ise Kohlberg'n 4. aşamasındadır. Eğer sınıflandırmamız makul bir şekilde doğru ise, görünen o ki ahlâk ölçülerinin muhasebe öğrencilerinde kullanımı öğrencileri ahlâki gelişmesi eğitimin ikinci aşaması yerine üçüncü aşamasında pekişmektedir.

Bazı öğrencilerin üçüncü aşamadan daha yukarı bir aşamaya geçebileceği umulabilir, fakat bu makul bir beklenti değildir. Küçük bir ahlâk ünitesinin derse eklenmesinin öğrencilerde çok büyük farklılıklar yapmasını bekleyemeyiz, ama görünen o ki öğrenciler bu ahlâk eğitiminden etkilendiler. Eğer ahlâk ölçütleri çeşitli işletme derslerine dahil edilirse öğrencilerin ahlâki gelişiminin daha yukarı aşamalarına geçmesi ihtimali beklenebilir.

Daha önce belirtildiği gibi birinci sınıflarda olduğu gibi dördüncü sınıf muhasebe öğrencileri en çok 1, 4 ve 6 numaralı esaslarda görüş birliğinde idiler (Tablo 4, Grup -C). 6 ve 4 nolu esaslarda istatistiki olarak dördüncü sınıf muhasebe öğrencileri ile birinci sınıflar esnasında anlamlı bir farklılık yokken, 1 nolu esas üzerinde bir farklılık vardır. Dördüncü sınıf muhasebe öğrencileri bu bir nolu esasta birinci sınıflara göre daha çok görüş birliğindedirler. Yine Dördüncü sınıf muhasebe öğrencileri 5 numaralı aşamada ele alınan 8 nolu esasta daha çok görüş birliğindedirler. İş hayatında ahlâki karar vermede uygun görülmeyen 11 numaralı esas son sınıf muhasebe öğrencileri birinci sınıf muhasebe öğrencilerine göre daha çok uygunsuz olarak değerlendirdiler.

Tablo 4'teki anlamlı farklılıklardan birisi olan Grup-C'nin değerlendirilmesi zordur. Birinci sınıflar 3 nolu esas ifade ettiler (ifşa kuralı). Son sınıflar, birinci sınıflar tarafından belirtilen mübhemlik fikrini ikame edici cevaplarla değiştirdiler. Biz bu esasa ilgili son sınıflardan artan ölçüde bir destek bekledik.

Son sınıf muhasebe öğrencileri, 12 nolu esas (meslek ahlâki) hakkında birinci sınıflara oranla daha destekleyiciler (52 - % e karşılık 36-0 %). Tablo 4, grup B de görüldüğü gibi bu esasa artan destek muhasebe

sınıfında ahlâk ünitesini bitirdikten sonra verildi ( 52.0 % sonra 38.9 % önce). Lewis'in dördüncü sınıf işletme öğrencileri (Tablo 4 Grup-A) birinci sınıf öğrencilerde yapılan çalışma da olduğu gibi 12 numaralı esas için aynı seviyede destek verdiler (36.2 % vs 36.0 % ). Bu alanda başka ek çalışmalar yapmak oldukça ilginç olurdu. Meslek ahlâkıyla ilgili (öğretime) destek muhasebe ana bilim dalıyla uğraşanlarda, işletme dalıyla uğraşanlara nazaran acaba daha mı çok ? AICPA'nın Ahlâk Davranış Yasası çalışması öğrenciler üzerinde, genel işletme ahlâki çalışmalarına nazaran daha mı fazladır? Eğer işletmeciler insanların meslek ahlâk standartları kuvvetlendirilip tartışılıp, veya zorlanırsa mı daha çok ahlâki olmaya özendirilebilirler ?

Birinci sınıfların, son sınıflarla bu çalışmada karşılaştırılması bir kaç sınırlama vermektedir. Bu sınırlamalardan biri çalışma esnasında birinci sınıfların daha henüz işletmede alt ana bilim dalını seçmemiş olmalarıdır. Bu üniversitede yaklaşık olarak normalde birinci sınıfların yüzde 40'ı muhasebeyi ana bilim dalı olarak seçmektedir. Bizim iki grubumuzu karşılaştırmamız yerine birinci sınıf muhasebe öğrencileriyle, son sınıf muhasebe öğrencilerinin karşılaştırılması daha çok açıklayıcı bilgi verici olur muydu ?

Belirtildiği gibi, birinci ve son sınıflar arasındaki istatistiki anlamlılık farklarının aslında muhasebeci olmayan öğrenci farkında mı ? yoksa ana bilim dalı ile üniversitedeki geçirilen yıl sayısına mı bağlamak gerektiği meselelerini belirlemek mümkün değildir. İkinci sınırlılıkta bu çalışmanın zamana yayılmış bir çalışma olmamasından yani aynı gruplarla 4 yıl boyunca çalışılmasından kaynaklanmaktadır. Birinci ve son sınıflar arasındaki ve muhasebe öğrencisi olmayanlar arasındaki farklılıkların gözlenmesi gelecekte yapılacak daha detaylı araştırmalarda ele alınabilir.

### **Özet ve Sonuç**

İşletme amacıyla ilgilenen bir çok insanın ortak görüşü şudur;

Öğrenciler mutlaka ahlâki uyanıklık ve ahlâki muhakeme yeteneğine işletme ahlâki ve İşletme ve Sosyal tip derslerine muhatap edilmelidir ve bu muhataplık çeşitli işletme derslerinde tartışma konuları eklenerek tamamlanmalıdır. Bu makale ahlâkın muhasebe derslerine ünite şeklinde eklenmesinin sonuçlarını belirtmektedir. Ahlâkın muhasebe ve diğer işletme derslerini eklenmesinin ölçülmesinde bir kaç yöntem tartışıldı ve on bir muhasebe sınıfında ahlâk konularının entegrasyonunun etkilerinin tayini

yapıldı. Sonuçlar, öğrencilerin entegrasyondan sonra verdikleri ahlâki kararlarda ahlâki bütünleşmeden etkilendiklerini göstermiştir.

Ahlâki bütünleşmeden sonra, öğrenciler yoğun bir şekilde “açıklama kuralı”, “altın kural” a güvendiler. Öğreticilere bu çalışma cesaret vermelidir. Görünen o ki ahlâk eğitiminin işletme ve muhasebe derslerine entegrasyonu işletme öğrencilerinde pozitif bir etki bırakabilecektir.

## KAYNAKÇA

1. American Assembly of Collegiate Schools of Business: 1988, Accreditation Council Policies, Procedures and Standards (AACSB, St Louis).
2. American Institute of Certified Public Accountants:1988, Education Requirements for Entry into the Accounting Profession (AICPA, New York).
3. Arens A.A.-Loebbecke, J.K.:1988, **Auditing, An Integrated Approach** (Prentice Hall,Englewood Cliffs, NJ).
4. Arlow, P.and Ulrich, T.A.:1983, “Can Ethics Be Taught to Business Students”, **The Collegiate Forum** 14 (Spring).
5. Armstrong, M.B.:1987, “Moral Development and Accounting Education”,**Journal of Accounting Education**, 5 (Spring).
6. Bok, D.C.:1976, “Can Ethichs be Taught ?”, **Change** October.
7. Boyd, D.P.:1981-1982, “Improving Ethical Awareness Through the Business and Society”, 20-1 and 21-1.
8. Callahan, D.:1980, “Goals in the Teaching of Ethics”, in D. Callahan and S.Bok, Eds., **Ethics Teaching ing Higher Education** (Plenum Press, New York).
9. Campbell, D.J.and Stanley,J.C.:1966, **Experimental and Quasi-Experimental Designs for Research**, (Houcghton Mifflin Company, Boston).
- 10.Cooke, R.A.:1988, **Ethics in Business:A Perspective** (Arthur Andersen & Co. Center for Professional Education,St.Charles, IL).
- 11.Cohen, J.R. and Pant, L. W,;1989, “Accounting Educators’ Perceptions of Ethics in the Curriculum”,**Issues in Accounting Education**, 4 (Spring).
- 12.Kohlberg, L.:1981, **The Philosophy of Moral Development** (Harper & Row Publishers, San Francisco).
- 13.Lane, M.S., Schaupp, D., and Parsons,B.:1988, “Pygmalion Effect : An Issue for Business Edcation and Ethices”, **Journal of Business Ethics**, 7 (July).

14. Langenderfer, H.Q. and Rockness, J.W.:1989, "Integrating Ethics into the Accounting Curriculum:Issues,Problems,and Solutions", **Issues in Accounting Education**,, 7 (Spring ).
15. Lewis, P.V..1989, "Ethical Principles for Decision Makers: A Longitudinal Study", **Journal of Business Ethics**, 8 (April).
16. Loeb, S.E.: 1988, "Teaching Students Accounting Ethics:Some Crucial Issues in Accounting Ethics: Some Crucial Issues", **Issues in Accounting Education**, 3 (Fall).
17. Martin, T.R.: 1981-1982, "Do Courses in Ethics Improve the Ethical Judgment of Students?", **Business and Society**, **20** (2) and 21 (1).
18. National Commission on Fraudulent Financial Reporting (The Treadway Commission):1987,**Report of teh national Commission on Fraudulent Financial Reporting**.
19. Ponemon, L.and Glazer A.:1990, "Accounting Education and Ethical Development: The Influence of Liberal Learning on Students and Alumni Accounting Practice", **Issues in Accounting Education**, 5 (2).
20. Rayburn , L.G.: 1989, **Principles of Cost Accounting** (Irwin Publishing Co, Homewood, IL).
21. Stead, B.A.and Miller, J J.: 1988, "Can Social Awaresens Be Increased Through Business School Curricula ?" **Journal of Business Ethics**, 7.
22. Weber, J.:1990 , "Teaching Ethics to Future Managers", **Journal of Business Ethics**, 9,1.