

**MUHASEBE EĞİTİMİNİN AKREDİTASYONUNDA STRATEJİK YOL HARİTASI:
KAYNAK TABANLI BİR MODEL ÖNERİSİ VE GERÇEKLEŞTİRME KOŞULLARI****STRATEGIC ROUTE MAPS IN THE ACCREDITATION OF ACCOUNTING EDUCATION: A
RESOURCE BASED MODEL RECOMMENDATION AND REALIZATION CONDITIONS****Doç. Dr. Orhan ELMACI**Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,
Kütahya/Türkiye**Arş. Gör. Dr. Kadir TUTKAVUL**Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,
Kütahya/Türkiye**ÖZET**

Muhasebe ve muhasebe eğitimi ülkelerin vizyonlarını belirlemede stratejik bir yere sahip olduğu yadsınmaz bir gerçektir. Ülkelerin hem yerel hem de küresel bazda geleceğlerinin inşasında hem toplumsal hem de ekonomik olarak çok önemli bir işleve sahip olan muhasebe, ülkelerin ekonomik değerlerin dolayısıyla kurumsallığın genetik kodları (şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk) kodlarının etkinliğini gerçekleştirmenin yanı sıra, bu kodların üretimini sağlayan temel dinamiktir. Muhasebe asimetrik düzlemde bu değerlerin üretimi yerine, etiksel yozlaşma nedeniyle, toplumsal aydınlatma işlevini yeterince yerine getirmekte zorlanmaktadır. Bu araştırma, Türkiye'deki muhasebe eğitiminin yerelden küresel evrilmeye için muhasebe eğitimi veren tüm eğitim kurumlarının mesleki etik çerçevesinde temel yeteneklerinin farklılıklarını oluşturabilecekleri, küresel finansal raporlama kültürünün geliştirilmesine yönelik kaynak tabanlı bir model ile ulusal stratejik değerler tasarımına dair bir rehber oluşturmayı amaçlamaktadır. Kaynak tabanlı bu modelle, mesleki etik çerçevesinde küresel finansal raporlama kültürünün geliştirilmesinin oluşturulmasında kavramsal-kuramsal temelde zenginleştirilmiş ve gerçeğe gitme noktasında diyalektik bir hamleyi ve bağlı değerlendirme argümanlarını ortaya koymayı hedeflemektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Eğitiminde Akreditasyon, Eğitimde Temel Yetenek, Eğitimde Stratejik Değer, Muhasebe Eğitiminde Kaynak Tabanlı Model

ABSTRACT

It is an undeniable reality that accounting and the education of accounting have a strategic place while countries determine their visions. The accounting, having an important function as both social and economic in countries' building of future both local and global base, is main dynamic providing production of these codes as well as countries' economic values thereby realisation of effectiveness of institutionalism's genetic codes (transparency, accountability, equity, responsibility). Accounting, instead of production of these values, is able to perform the function of social enlightening due to ethical corruption in asymmetric level. This research aims to form a source based model related to improving of global financial reporting culture and form a guide related to design of national strategic values for evolution of the accounting education in Turkey from local to global, in the frame of professional ethic of all the education institution giving accounting education. This source based on modeling aims to improve the financial reporting culture in the frame of professional ethic.

Keywords: Accreditation in Accounting Education, Core Competence in Education, Strategic Value in Education, Resource Based Model in Accounting Education

1. GİRİŞ

Dünyanın yaşadığı değişim ve dönüşüm sürecinde Neo-Liberal ekonomik yapı dışında sahneye konan ekonomik modeller, rekabetçi ve yenilikçi iç dinamikten yoksun olmasından dolayı ya kısmen ya da tamamen Neo-Liberal ekonomik yapıya dönüşmüşler ve dönüşmeye devam etmektedirler. Neo-

Liberal ekonomik yapı “Yeni Dünya Düzeni” vizyonu ile sahnelenmektedir. “Yeni Dünya Düzeni” doğal olarak alt yapı da (üretim, istihdam, ticaret, teknoloji, finansal piyasalar vb.) doğal ve zincirleme bir süreç olarak da üst yapılarda (din, kültür, hukuk, sosyal, politik, ahlak vb.) negatif seleksiyona yol açmıştır. Diğer bir deyişle, hedefe ulaşmak için her yolun mübah olduğu, ilke ve kuraldan çok, anlık gelişmelere, konjonktürel etkilere göre kendini ayarlayan, mutasyona uğramış, basmakalıp görüş ve davranışları benimsemiş, her türlü ciddi toplumsal görevden/sorumluluktan kaçınan ve kendi kültürel benliğinden uzaklaşan pragmatist (makyavelist/oportunist) düşünce sisteminin gelişmesine neden olmuştur. Bu süreç tüm ahlâki ve etik değerleri olumsuz yönde etkilemiş ve tepki verme refleksinin yok edilmesinde de temel bir argüman olmuştur. Toplumsal tepkinin yok oluşunun yarattığı boşluk, yerel, ulusal ve hatta evrensel boyutta meslek etiği, iş etiği, çevre etiği, global etik, mesleki davranış ilkeleri vb. gibi etik kategoriler yaratılmıştır.

Bir bilgi sistemi olan muhasebe; izlemeye, teşhis etmeye, önlem almaya ve programlamaya ilişkin bilgilerin kaynağıdır. Bu nedenle fonksiyonel boyutlarıyla muhasebe yaptığı işlemler ile işletmelerin birer bilgi merkezidir. Muhasebe bilgi sistemi, işletmede en eski ve en yaygın kullanılan bilgi sistemidir (Yılancı 2001). İş süreçleri ve diğer ekonomik olaylar, kayıt ve rapor edilmektedir. Defter tutma kavramı ile eş anlamlı olmaktan çıkıp, raporlama, analiz etme ve yorumlama kavramlarını da içine alarak çok daha kapsamlı hale gelmiştir. Yönetim işlevleri ve işletme işlevlerinin tümünde muhasebenin aktif rolü yadsınamaz bir gerçek olarak karşımızdadır. Özellikle yönetim işlevlerinden olan planlama, kontrol ve karar muhasebenin özellikle kamuyu aydınlatma ilkesi, yerel ve küresel barışın sağlanmasında en önemli argümanlarından biri haline gelmiştir. Çünkü bu ilke, genel kabul gören tüm uluslararası kurumsal yönetimin kritik kavramlarından eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk olmazsa olmaz temel kavramları olarak karşımıza çıkmaktadır (Sevim ve diğerleri 2008). Bu olgu; mevcut ve potansiyel hisse senedi ve tahvil yatırımcıları ile diğer sermaye piyasası aktörlerinin aldatılmalarını önleyip ortaklık yararına kazanılmalarını, özel ekonomik gücün ulusal ekonomi gereklerine ve faydasına uygun çalışmasına, dolayısıyla hem ulusal hem de küresel barışın sağlanmasını çok büyük katkı sağlamaktadır. Kamuyu aydınlatma ilkesi, muhasebenin diğer temel kavramları içinde yer alan sosyal sorumluluk ve kişilik kavramlarının bir sonucu olarak doğmuştur. Sosyal sorumluluk kavramı, işletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyen tüm paydaşların aynı finansal tablolardan yararlanmalarını, bilgi alıcıları arasında çıkar çatışmalarını ortadan kaldırmayı, doğruyu, gerçeği belirlemek için standartlara uyulmasını zorunlu kılar. Kişilik kavramı ise, tam anlamıyla varlıkların, borçların ve karın tayini ve dağıtılması için gerekli, uygun bir sistemin kurulmasında, bunun mali tablolara yansıtılmasında önderlik eder (Sevim ve diğerleri 2009). Muhasebe topluma karşı olan sosyal sorumluluklarını yerine getirmede en büyük gücü ve desteği işletme içi ve işletme dışı parayla ölçülebilen ya da ölçülemeyen bilgi birikiminden almaktadır. Bilginin önemli bir üretim faktörü olması ve bilgi üretme, iletme ve paylaşım teknolojilerinin küresel ölçekte geniş kullanım bulması hem şirketleri hem de toplumları önemli derecede etkilemektedir (Sevim ve Elmacı 2008).

İşletmelerin temel yeteneklerinin sürekliliği, işletmelerin değişen koşullara uyum sağlamalarına, doğru kararlar almalarına ve kurumsallaşmalarına bağlıdır. Değişen koşullara uyum sağlamak, doğru kararlar ve kurumsallaşmak da işletmeler de ki finansal ve finansal olmayan nitelikli bilgilerin kalitesine bağlıdır. Bu bağlamda; meslek mensuplarından, sadece yatırımcılar ve kreditorlerin gereksinimlerine değil aynı zamanda diğer finansal ve finans dışı bilgi kullanıcılarının bilgi gereksinimlerinin karşılanmasına bağlıdır. Finansal ve finansal olmayan etkin, etkili ve verimli bilgi gereksiniminin karşılanması da muhasebenin pozitif görünümünü teyit eden önemli bir argüman niteliği taşımaktadır. Bu da muhasebenin dirençlerini, zayıflıklarının ortadan kaldıracak yeni paradigmaların ortaya konmasını zorunlu kılmaktadır (Sevim ve Elmacı 2008). Başka bir deyişle, muhasebenin; sadece devlet çıkarlarına hizmet eden yasalara sıkıştırılmış bir muhasebe görünümünden daha çok ortakların/toplumun çıkarlarını gözetken, evrensel standartlarla desteklenen muhasebeye dönüşümü ifade etmektedir. Yaşanılan finansal skandallar neticesinde şirketlerin faaliyetlerinin eksik ve yanıltıcı bir şekilde kamuoyuna aktarılması, bir kurum olarak şirketlerin meşruiyetini ve kamuoyu önündeki güvenini tartışmaya açık hale getirmiş, sermaye piyasalarına olan

güvenin sarsılmasına neden olmuştur. Sarsılan güvenin yeniden kazanılması amacıyla soruna çözüm olarak kurumsal yönetim anlayışı doğmuş ve küresel alanda ülkeler kendi değer ve ilkelerine uygun olarak kurumsal yönetim uygulama rehberleri yayınlamışlardır. Rehberlerde ortak vurgu olarak finansal raporlamada şeffaf, hesap verebilir, doğru, dürüst, eş zamanlı ve hızlı bilgi sunumuna değinilmiştir. Bu kapsamda yapılan düzenlemelerde, yaşanan sorunlara bir çözüm olmak üzere doğru, zamanlı, ilgili, hesap verebilir, şeffaf bir bilgi sunumu ve sorumlu bir yönetim anlayışının sağlanması amacıyla işletme yönetimleri ile muhasebe ve denetim meslekleri esas alınarak köklü düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Bu düzenlemelerin bazıları da mesleki etik ve mesleki davranış ilkelerinde olmuştur. Etiğin kapsayıcılığı karşısında, çalışmamızı meslek etiği ve mesleki davranış ilkeleri çerçevesiyle sınırlamak, toplumsal yaşamda değişik kimlikleri olan insanın sorumluluğunu sadece meslek alanlarındaki davranışlarına indirgemek olacaktır. Böylesi bir yaklaşım da toplumda süregelen yapısal bozukluklara yenilerini eklemekten öte bir anlam taşımayacaktır. Etik, kişiye has, kişinin vicdan ve bilincine bağlı bireysel değerler değildir. En genel anlamda etik tarihi, toplumsal ve dinamik bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle etiği ve türevlerini tüm ilişki ve bağlantılarıyla birlikte ele alıp bir bütünlük içinde değerlendirmek kaçınılmaz olmaktadır. Yaşanan olumsuzluklara bakıldığı zaman böylesi bir hesaplaşmanın ancak muhasebe meslek eğitiminin kaynak tabanlı olarak yeniden yapılandırılmasının gerekliliği bir kez daha teyit edilmiş olmaktadır. Muhasebe eğitimi, mesleki etik ve mesleki davranış ilkelerini de içerecek bir biçimde, kaynak tabanlı bir yaklaşımla tekrar yapılandırılması zorunlu hale getirmiştir. Aksi halde, ekonomik aydınlanma, eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ilkeleri çerçevesinde işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması, işletme ile pay sahipleri dâhil tüm menfaat sahipleri arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi ve hakların korunmasında en yüksek yararın sağlanması, işletmenin finansal tablolarının şeffaflığı ve güvenilirliğini negatif yönde etkileyecektir. Bu çalışma muhasebe eğitiminin, uluslararası yakınlaşma, mesleki etik ve mesleki davranış ilkeleri perspektifinde yeni bir paradigma (zihin haritası) çerçevesinde kaynak tabanlı bir modelleme ile ulusal bir muhasebe eğitim model ortaya koymayı amaçlamaktadır.

2. KAVRAMSAL/KURAMSAL ÇERÇEVE (ÖNCELİKLİ VE ÖNEMLİ KAVRAMLAR)

Muhasebe meslek mensupları ve denetçilerince gerçekleştirilen denetimlerin şeffaflığı ve kalitesi, küresel finans altyapısının işleyişi için hayati öneme sahiptir. Muhasebe mesleğinin toplumun refahı açısından en önemli mesleklerden biri olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Muhasebecilerin en önemli temel görevi, toplumun yararına hizmet etmek ve çıkarlarını korumaktır. Mesleği icra eden/edecek kişilerin yüksek mesleki ahlak standartlarına sahip olmaları ise olmazsa olmaz temel koşuldur. Bu koşul aynı zamanda mesleğin toplumda ki imajı ile de doğru orantılıdır. Bu bağlamda, muhasebe meslek mensuplarının mesleğini etkileyen faktörler eğitim, deneyim ve kültürdür. Bu kritik faktörlerden belki de en önemlisi eğitimidir. Eğitim gelecekteki muhasebe meslek mensuplarının tamamladığı eğitim programlarıyla sağlanmaktadır. Deneyim ise, bilginin profesyonel bir ortamda uygulanması yoluyla kazanılmaktadır. Meslek mensubunun kültürel geçmişi esasen kişinin aldığı eğitim ve içinde bulunduğu çevre ile yakından ilgilidir. Literatür de etik ile ilgili çok sayıda çalışmanın olması da konunun ne kadar önemli olduğunu vurgulamaktadır. Bu nedenle muhasebe eğitiminde stratejik yol haritasının öncelikli olarak etik/ahlak üzerine inşa etmek doğru bir yaklaşım olacaktır.

2.1. Etik/ Ahlak ve Etkileştiği Önemli Kavramlar

Ahlâk, kültürel değerler ve ideallerle ilgili doğru ve yanlışları ve bunlara uygun olarak nasıl davranılması gerektiğini yazılı olmayan toplumsal değerler silsilesini açıklar. Ahlâk kavramına değişik açılardan bakıldığında, çeşitli gruplarda geçerli olan değer yargılarının değişik nitelikler taşıdığı, hatta aynı gruplar içinde de bu değer yargılarının değiştiği görülmektedir. Değişen zaman ve koşullara bağlı olarak, eskiden yasaklanmış davranışlar, zaman içinde teşvik edilen davranışlara dönüşebilmektedir. Aynı eylemin, farklı ahlak anlayışları açısından farklı yorumlandığı da bilinmektedir. Ahlâkın etkisi, yaptırımı, zorlayıcı gücü, insanın vicdanıdır. İnsan, duygusunu, düşüncesini, davranışını, tutumunu, eylemini “vicdanının sesine” kulak vererek doğru-yanlış, iyi-

kötü, olumlu-olumsuz olarak değerlendirmektedir. Böylece birey, kendisi ile başkaları arasındaki ilişkilerde denge, düzen, denetim ve uyum sağlamaktadır.

Etik, belirli bir alana ilişkin daha spesifik kuralların açık ve yazılı olarak ortaya konulmasıdır. Etik sözcüğü, Yunanca "karakter" anlamına gelen "ethos" sözcüğünden türetilmiş olup ahlâk kurallarının ve değerlerin felsefi olarak incelenmesini ifade etmektedir. Başka bir deyişle, neyin yapılacağı ya da yapılamayacağı; neyin isteneceği ya da istenemeyeceğinin; neye sahip olunacağı ya da olunamayacağına ilişkin normların ortaya konmasıdır. Başka bir deyişle insan tutum ve davranışlarının iyi-kötü, doğru-yanlış açısından değerlendirilmesidir. Etik kavramını, değer, ilke, kural, standart gibi kavramlardan ayırmak pek mümkün değildir. Çünkü bu kavramların varlığı etiğin güçlenmesine ve gelişimine katkıda bulunmaktadır (Aydın 2003).

Etik; yozlaşmaya giden yolları engelleyen, toplum, siyaset, yargı ve yönetim sisteminin düzgün işlemlerini sağlayan, onların kalitesini artıran, bireylerle kurumlar arasında güven unsurunu güçlendiren ve dolayısıyla pozitif dışsallığı yüksek olan değerler ve davranışlar bütünüdür. Ahlak üzerine düşünebilme etkinliğidir. Ahlak alanında geçen kavramları analiz eder, iyinin, doğrunun anlamını açıklayıp, bir eylemi iyi ya da kötü kılan ölçütler üzerinde yoğunlaşır. İyi ve kötü hakkındaki inancımızı epistemolojik olarak temellendirme çabası, etiğin en önemli sorunsalıdır (Aydın 2003).

Etik, uygulamalı, normatif ve meta olmak üzere üç ayırmak mümkündür. Birisinin belirli (spesifik) bir durumda nasıl davranması gerektiğini "uygulamalı etik", birisinin etik bir durum veya görüşü nasıl kanıtlayacağı "normatif etik", birisinin etik veya etkin kökten yapısını nasıl anlayacağı "meta – etik" kavramları ile açıklanmaktadır.

- ✓ Meslek Etiği (Professional Ethics): Belirli bir meslekte uyulması gereken davranış kurallarını konu edinir.
- ✓ İş Etiği (Business Ethics): İş dünyasında hüküm süren doğru ve yanlış davranışları ele alır. Uygulamalı etik olup, karar verme durumundaki yöneticilerin ve çalışanların ahlaki sorumluluklarının incelenip netleştirilmesini içerir.

Endüstri devrimi sonrasında karmaşıklaşan dünyasında iş etiğinin varlığı çok daha kaçınılmaz hale gelmiştir. İş hayatında başarılı olmak ve firmalarının başarı grafiklerini yükseltmek, yöneticiler ve firma sahipleri için eskiden daha kolaydı. Özellikle son 40 yılda tüketicilerin farkındalık ve duyarlılık düzeyleri yükselmiş, tüketici örgütleri daha bilinçli ve güçlü duruma gelmiş, çevreci kuruluşlar işletmecileri zorlamaya başlamış, sivil toplum kuruluşları ve medya, işletmelerin topluma ne katkıda bulduklarını sorgular hale gelmiş, çalışanların eğitim düzeyi ve beklentileri yükselmiş, devletin çeşitli konularda denetleme-düzenleme girişimleri artmıştır. İşletmeler de tüketiciyi, toplumu, çevreyi ve çalışanını gözeten sorumlu ve etik firma imajını yaratmanın gerekliliğini fark etmişlerdir. Bir bakıma mali sermaye kadar itibar sermayesi de önem kazanmıştır (Berkman 2010, 38-39).

Etik değerler ve değer yargılarının sınırlarının daha kesin çizildiği bu dönemin geride kalması ve rekabete dayalı bir piyasanın günümüz iş hayatına egemen olmasıyla, yönetici olmak ve iş etiğine bağlı kalmak gün geçtikçe daha da zorlaşmaktadır. İş etiği anlayışının gerilemesine ve dolayısıyla kendisine duyulan gereksinimin artmasına neden olan bazı faktörler, işletme dışı ve işletme içi olarak sınıflamak mümkündür:

İşletme dışı faktörler:

- ✓ Hayat tarzının değişimi ve buna bağlı olarak tüketimdeki aşırı artış
- ✓ Kitle iletişim araçlarının etkisiyle kültürlerin hızlı değişimi
- ✓ Adalet mekanizmasının etkin olmayışı
- ✓ Haksız kazanç yollarının artışı
- ✓ Genel olarak toplum ahlakının zedelenmesi
- ✓ Ekonomik yapının işletmeleri ahlaksızlığa teşvik etmesi

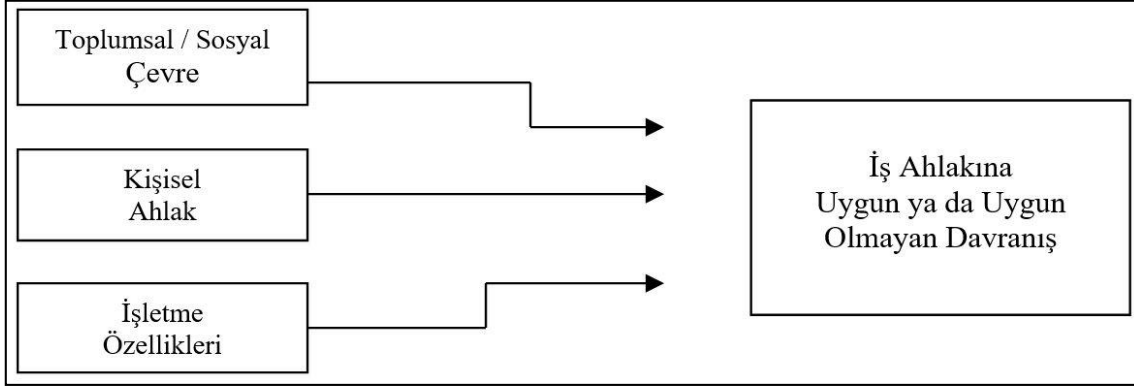
İşletme içi faktörler:

- ✓ Karın maksimizasyonu amacının sosyal sorumluluk amaçlarının önüne geçmesi

- ✓ İşletme sahipleri, ortakları ve yöneticilerinin kişisel ahlaki algılamaları, hırsları
- ✓ Yöneticilerin çalışanlara ulaşılması zor hedefler koyması
- ✓ Çalışanların iş hedeflerine yetişme kaygısı
- ✓ Kriz zamanlarında batmamak için her yolun denenmesi

Şekil 1’de de görüldüğü gibi meslek etiğinin temelini bireysel ahlâk, işletme ahlâkı ve toplumsal ahlâk oluştururken; toplum, müşteriler, rakipler, hissedarlar, yasal ve siyasal çevreyi oluşturan kurumlar da meslek etiğini etkileyen dış çevre etkenleri olarak ortaya çıkmaktadırlar.

Şekil 1: İş Etiğini Etkileyen Faktörler

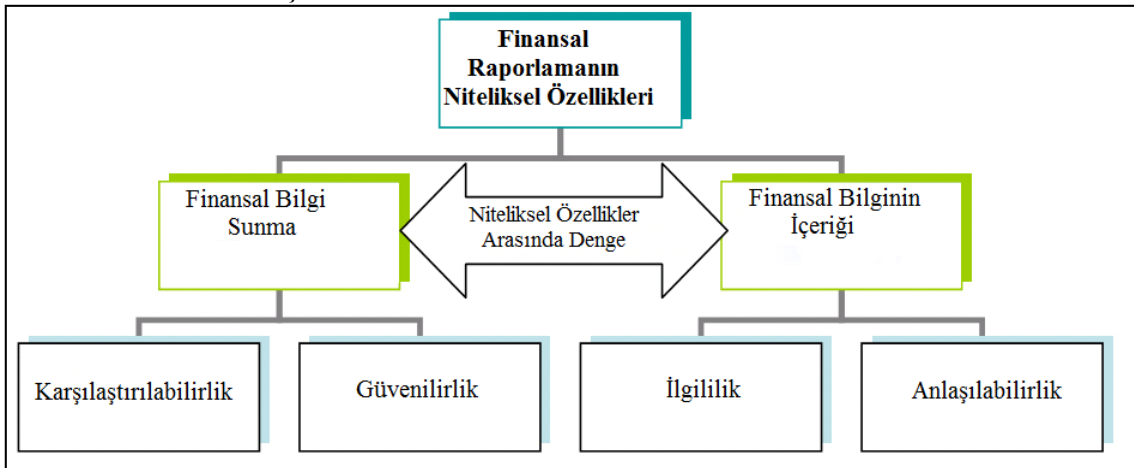


Kaynak: Selimoğlu 1997, 2

Meslek etiği ilkeleri/ kodları, çalışanların hangi davranışlarının kabul edilebilir bulunduğu ile ilgili olarak yol gösteren, meslek ya da kurum tarafından beklenen normlardır (Ferrel ve Fraedrich 2013, 170).

Küresel beklentilere uyum sağlamak açısından meslek kuruluşları için etik kodları bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, yetkinlik ve yargı temeline şekillenmiştir. Örneğin, ICAEW giriş için ‘Rehberlik Meslek Ahlakı’ (ICAEW 1997, 178) içeren bir liste beş temel ilke diğer ilkelerin özünü oluşturmaktadır. Bu ilkeler: i-dürüstlük, ii-adil muamele, iii-doğruluk, iv. nezaket, v-beceri ve vi-çalışkanlık olarak sıralanmaktadır (Mahdavikhou ve Khotanlou, 2011).

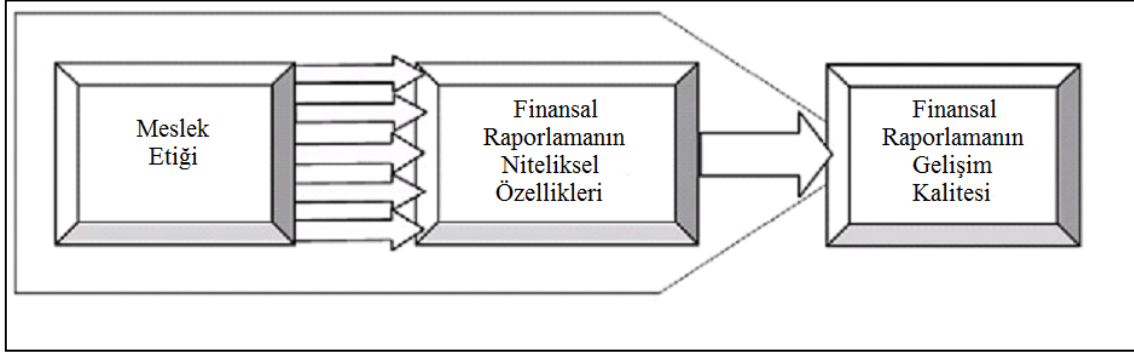
Şekil 2: Mali Tabloların Niteliksel Özellikleri



Kaynak: Mahdavikhou ve Khotanlou, 2011, The Impact of Professional Ethics on Financial Reporting Quality. Australian Journal of Basic and Applied Sciences. 5(11): 2092-2096, 2011, 2093.

Niteliksel özellikler finansal raporlardan bilgi sağlayan kullanıcılar için yararlı nitelikleri ifade etmektedir. Bu nitelikler Şekil 2’de görüldüğü üzere anlaşılabilirlik, güvenilirlik, ilgililik ve karşılaştırılabilirlik olmak üzere dört temel nitelikten meydana gelmektedir.

Şekil 3: Finansal raporlama kalitesinin Belirlenmesinde Mesleki Etik Etkisi



Kaynak: Mahdavihkhov ve Khotanlou, 2011. The Impact of Professional Ethics on Financial Reporting Quality. Australian Journal of Basic and Applied Sciences. 5(11): 2092-2096, 2011, 2093.

Mesleki etik, finansal raporların niteliksel özellikleri ile bir ya da bire yakın bir Korelasyon ilişkisi mevcuttur. Ne kadar muhasebe Standartı ve kuralları geliştirirseniz geliştirin, mesleki etik ve iş etiğinde erezyonu olduğu sürece, hileli finansal raporların üretilmesi kaçınılmazdır. Etik dışı davranış, ekonomik ve sosyal özgürlüğün temelini sarsacak en önemli paradigmalardan biridir. Şirket politikaları ve iç kontrol etik olmadan etkili değildir. Aynı şekilde, muhasebe mesleğinin geleceği etik kodlara bağlıdır(Smith 2003; Mahdavihkhov ve Khotanlou, 2011).

Mesleki / iş etiği ile finansal bilgilerin kayıtlanması ve raporlanması arasında bir ya da bire yakın bir korelasyon ilişkisi bulunmaktadır. Etik kodların uygulanması ne kadar kuvvetli ise finansal raporların güvenilirliği o kadar kuvvetlidir (Smith 2003; Mahdavihkhov ve Khotanlou, 2011).

2.2. Muhasebe Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek İlkeleri

Muhasebede etik yeni bir obje olmamasına karşın son yıllarda etik eğitime karşı ilginin arttığı görülmektedir. ABD’de kamu muhasebesi en azından 20. Yüzyılın başlangıcından beri bazı etik standart kalıplarına sahiptir (Mele 2005, 97). Muhasebeciler sadece içerisinde bulunan kurumun çıkarlarını değil, tüm paydaşlar, kredi verenler, çalışanlar, tedarikçiler, devlet ve diğer paydaşlar karşıda sorumludurlar. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde ise mesleki etik önemli bir paradigmadır. Dünyada ve ülkemizde ki geçmiş deneyimler, mesleki etik olmadığında finansal raporların her zaman manipülasyona açık olduğudur (Bakhtiari ve Azimifar 2013, 2862). Bu deneyimler muhasebe eğitiminde etiğin önemini bir kez daha teyit etmiştir (Sundem 2003, 5; Loeb ve Bedingfield 1972, 811;Mele 2005, 97).

2.2.1. Dünyadaki Mesleki Etik İle İlgili Gelişmeler

Son 20 yılda muhasebe çevrelerinde meslek etiği konusunda kayda değer gelişmeler ilk olarak Amerika’da yaşanmış ve Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri (AICPA), “mesleki davranış yasası ilkeleri” ve “mesleki davranış yasası kuralları” başlıkları altında muhasebe meslek mensupların uyması gereken etik ilke ve kuralları yayınlamıştır. Bu kuralların yanı sıra Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (IFAC) Muhasebeciler İçin Etik Standartlar Kurulu (IESBA) tarafından 2010 yılında “Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar El Kitabı” isimli bir çalışma yayınlamasıyla birlikte ülkemizde de etik standartları oluşturma adına 2011 yılında TÜRMOB tarafından Türkçeye çevrilerek yayınlanmıştır. Aynı zamanda IFAC eğitim komisyonu tarafından hazırlanan, IES 4 kodlu “Mesleki Değerler, Etik ve Davranışlar Standardı” 2005 yılından bu yana yürürlüktedir. Ayrıca IFAC’ın standart oluşturma görevlerindeki en önemli hizmetini; muhasebe meslek mensuplarına yönelik Mesleki Etik Kuralları (Code of Ethics for Professional Accountants), Uluslararası Denetim Standartları (ISAs) ve Uluslararası Eğitim Standartları (IESs) ile Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSASs) oluşturmaktadır (Aksoy 2006, 112).

2.2.2. Ülkemizde Etik İle İlgili Gelişmeler

Ülkemizde muhasebe meslek etiği ile ilgili doğrudan veya dolaylı olarak yapılan düzenlemeler bulunmaktadır. Mesleki düzenlemeleri yapmakla yetkili olan meslek örgütü TÜRMOB, 18 Ekim 2001 tarihli ve 24557 sayılı Resmi Gazetede “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlak Kuralları” ile ilgili “Mecburi Meslek Kararı”nı yayınlamıştır. Böylece ülkemizde meslek etiği ile ilgili kurallar geliştirilmiş ve bunların uygulanmasında önderlik etmek suretiyle önemli adımlar atılmıştır (Yıldız 2010, 174). TÜRMOB’un dışında halka açık şirketlerin bağımsız denetimini yapan meslek mensubu denetçiler için düzenleme getiren Sermaye Piyasası Kurulu’da muhasebe mesleğine yönelik meslek etiği kuralları belirlemiştir (Aksoy 2006, 148). Aynı zamanda bir IFAC üyesi olan TÜRMOB tarafından yürürlüğe girecek olan en son ki etik çalışması tabloda da görüldüğü gibi herkesin uymak zorunda olacağı dürüstlük, tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranış ilkeleri açıkça belirtilmiştir. TÜRMOB tarafından 1 Ocak 2011 tarihinden itibaren yürürlükte olan en güncel etik kurallar aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: TÜRMOB Mesleki Etik Standartları

| BİRİNCİ BÖLÜM | İKİNCİ BÖLÜM | ÜÇÜNCÜ BÖLÜM |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Herkesi uymak zorunda olduğu ilkeler | Bağımsız çalışan meslek mensuplarının uyması gereken etik ilkeler | Bağımlı çalışan meslek mensuplarının gereken etik ilkeler |
| <ul style="list-style-type: none"> • Dürüstlük • Tarafsızlık • Mesleki Yeterlilik ve Özen • Gizlilik • Mesleki Davranış | <ul style="list-style-type: none"> • Mesleki Görevlendirme • Çıkar çatışması • İkincil Görüşler • Ücretler ve Diğer Gelirler • Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması • Hediyeler ve İkramlar • Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar • Tarafsızlık – Bütün Sözleşmeler • Bağımsızlık, Denetim ve İnceleme Sözleşmeleri • Bağımsızlık ve Diğer Güvence Sözleşmeleri | <ul style="list-style-type: none"> • Potansiyel Anlaşmazlıklar • Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması • Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme • Finansal Çıkarlar • Rüşvetler |

Kaynak: <http://www.tnud.org.tr/> (Erişim Tarihi: 26.01.2016).

İlk olarak IFAC’ın yayınladığı mesleki etik standartlarını, Türkiye muhasebe meslek mensuplarının en üst mesleki örgütü olan TÜRMOB tarafından çevirisi yapılarak ülkemizde etik ilkelerin yazılı hale getirilmiştir. Muhasebe meslek mensupları haricindeki diğer meslekler içinde yapılan etik düzenlemelerin bir özeti aşağıdaki tabloda sunulduğu gibidir.

Tablo 2: Ulusal Alanlarda Mesleki Etik Standardı Oluşturan Birimler

| Meslek | Türkiye Mesleki Etik Kuralları Düzenleyen Kuruluşlar | Uluslararası Etik Kuralları Esas Alınarak Düzenlenen Mesleki Etik Kurallar |
|--------------------|------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Akademisyenler | Üniversite Etik Kurulu | - |
| Banka Çalışanları | Türkiye Bankalar Birliği | - |
| Gazeteciler | Medya Etik Konseyi | - |
| Gümrük Çalışanları | Gümrük Müsteşarlığı Etik Komisyonu | Dünya Gümrük Örgütü “Arusha Deklerasyonu” 2000 tarihli “Avrupa Konseyi Kamu Görevlileri İçin Davranış Kuralları” |
| Avukatlar | Türkiye Barolar Birliği | - |
| Kamu Personeli | Kamu Görevlileri Etik Kurulu | - |
| Kütüphaneciler | Türkiye Kütüphaneciler Derneği | - |
| Muhasebeciler | TÜRMOB | Uluslararası Muhasebeciler Fedarasyonu IFAC |
| Mühendisler | Mühendisler Birliği | Dünya Mühendisler Birliğinin Etik Kodları |
| Öğretmenler | MEB Etik Komisyonları | - |

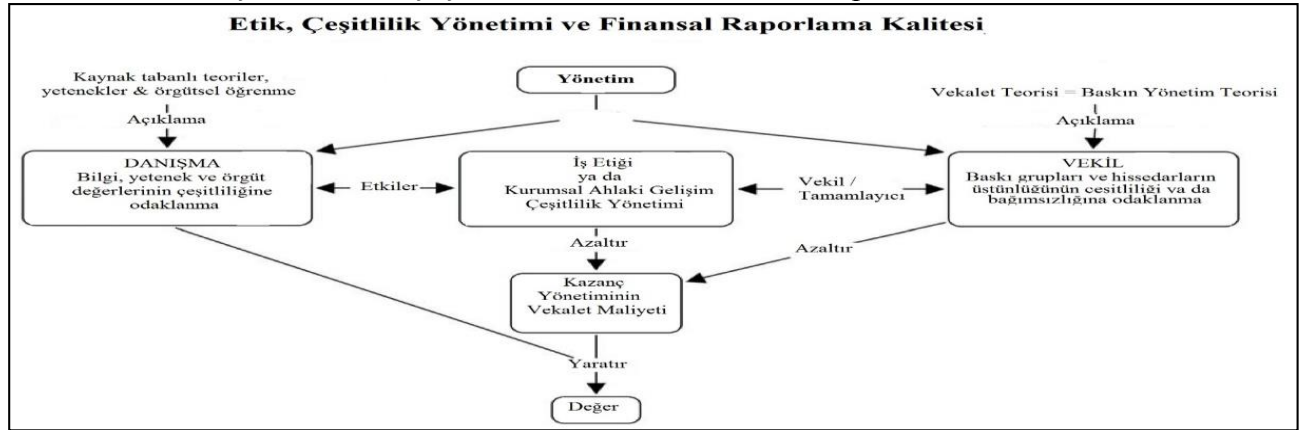
| | | |
|------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|
| Sermaye Piyasası Çalışanları | Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği Olağanüstü Genel Kurulu | Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Örgütü (IOSCO) |
| Hekimler | Türk Tabipleri Birliği | Dünya Tabipler Birliğinin Bildirgeleri |

Kaynak: Salı ve Cagle, 2014.

IFAC ile AICPA arasındaki etik kuralları açısından farka bakıldığında IFAC etik kuralları uluslararası bazda hazırlanan ilk kurallar olması ve bu nedenle IFAC kurallarının vergi uygulamaları ve sınırötesi faaliyetleri kapsamaması nedeniyle AICPA'ya kıyasla uluslararası etkinliklerde üstünlük içermektedir. Bu nedenle uluslararası faaliyet yürüten meslek mensupları açısından, ülkelerarası farklı vergi uygulamaları ve para birimlerindeki farklılık dikkate alınarak IFAC etik kurallarının AICPA'ya göre üstünlüğü ve işlevselliği söz konusu olmaktadır. Ayrıca AICPA etik kurallarının IFAC'ın aksine sadece kamusal alanda meslek icra eden meslek mensuplarını kapsıyor olması yani muhasebe mesleğini kendi bürosunda yürüten meslek mensuplarına yönelik olması nedeniyle mesleği bağımlı olarak yürüten meslek mensupları için bağlayıcı ve kapsayıcı olmaması nedeniyle IFAC standartlarının daha kapsayıcı ve avantajlı olmasına neden olmaktadır (Aksoy 2006, 218).

Etiksel kodlar, üst yönetimin değerlerine, kurumsal değerlere ve örgüt kültürüne entegre olması gerekir. Aksi takdirde, bir şirketin etik ve ahlaki gelişim derecesinin düşüklüğü finansal raporlama kalitesini de olumsuz yönde etkileyeceği aşikârdır. Muhasebe meslek etiği ve muhasebe meslek ilkeleri ile finansal raporlamanın kalitesi arasındaki ilişki Şekil 4'te gösterildiği gibidir:

Şekil 4: Etik, Çeşitlilik Yönetimi ve Finansal Raporlama Kalitesi



Kaynak: Labelle ve Gargouri, 2009. Claude Francoeur, Ethics, Diversity Management and Financial Reporting Quality. Journal of Business Ethics. Published Online 11. November.

Şekil 5: Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Raporlama İlkeleri



Kaynak: Georges E. 2004. The Ethics Of Financial Reporting, The Global Reporting Initiative, and The Balanced Concept of The Firm. www.corwin.com/upm-data/5020_Brenkert_Chapter_8.pdf (Erişim Tarihi: 26.01.2016).

3. KAYNAK TABANLI MUHASEBE EĞİTİMİ MODELİ

Kaynak tabanlı yaklaşım (resource -basedview) işletmeleri benzersiz ve organize kaynakların birleşimi şeklinde tanımlamaktadır. Kaynak kavramına işletmecilik yazınında çok geniş bir anlam yüklenmiş olup, kavram; şirketin etkinliğini, verimliliğini ve rekabet gücünü geliştirebilecek stratejiler oluşturmasına ve uygulamasına olanak sağlayan her çeşit unsuru kapsamaktadır. Dolayısıyla işletmenin mal/hizmet üretmek için gerçekleştirdiği süreçlerde girdi olarak kullandığı her unsur bir kaynak olarak kabul edilmektedir. Kaynak tabanlı yaklaşım iki temel kavram üzerine inşa edilmiştir: varlık ve yetenek. Varlıkları kullanabilme ve değer üretebilme kapasitesi ise işletmenin yeteneğini ifade etmektedir. Bu yetenek, firmanın değer yaratmasına olanak verdiği sürece firmaya sürdürülebilir rekabet avantajı kazandırabilir. Bunun için kaynakların değerli ve nadir olması, taklit edilmesinin çok zor olması ve sundukları avantajın başka kaynaklar tarafından ikame edilemeyecek olması gerekir (Elmacı, 2014:19). Bu bağlamda kaynak Tabanlı Görüş (KTG-Resource-Based View of Firm) kurumların bilgi ve beceri yaratmaya dönük yeteneklerini stratejik/temel yeteneğe dönüştürebilme noktasında tüm örgütsel etkinliklerinin kalıcı başarı sağlamak için harekete geçirilmesini/yönetilmesini öngören stratejik bir yaklaşımdır. Örgüt içindeki birçok işlevin karşılıklı Kurgusal (Spekülatif) Model: Fraktal Ağ çerçevesinde dinamik bir sarmalın oluşturulmasına ve “stratejik niyet” birlikteliğinin sağlanabilmesinin önünü açacaktır. Eğitimde girdi çıktı dengesinden söz edebilmek için eğitimin tüm faaliyetlerini bütünlük olarak ortaya koyabilecek ölçütlere gereksinim vardır. Bu ölçütler muhasebe eğitiminin performansını ölçme/değerlendirme ve kontrolünde de geçerlidir. Ölçütler; stratejik yönetimin belirlediği stratejilerle paralellik göstermelidir (Ağca ve Tunçer, 2006: 174). Özellikle değişimin algılanması ve yönetimin liderliğinde yapılan çalışmalar; stratejin anlaşılabilirliğini temin etmek için kavramların tanımlanması, organizasyonun stratejiye uygun hale getirilmesi, insanları güdüleme ile yönetme ve bunlarla ilgili alt unsurlar stratejik odaklı uygulama organizasyonu ile “Balance ScoreCard” modeli ve “Finansal Performans Değerleme” yöntemleri bir bütün halinde uyumlu hale getirilmelidir (Akal, 1998: 5; Akman, 2003: 40-41). Muhasebe eğitim çıktıları performansının değerlendirilmesi ise, konulacak hedefler ve değerlendirme kriterlerine muhasebe eğitim yapısına göre farklılıklar arz edecektir. Bu nedenle her eğitim kurumuna ait özgün model uygulamasının tek merkez tarafından akredite edilmesi yerinde olacaktır.

Çalışmamızda önerdiğimiz Kaynak Tabanlı Modelin omurgasındaki/temellindeki ana fikir Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’nin ülkemizin ekonomik yapısına uygun tüm paydaşlar tarafından anlaşılabilir ve onların beklentilerini karşılayabilir hale nasıl getirilebilir? sorusunun yanıtını arayıp, küresel düşünerek yerel davranma stratejisini geliştirmeyi hedeflemektedir. Bu stratejik hedefe ulaşmak için, muhasebe eğitiminin kalitesini etkileyen faktörleri sinerjik etki yaratacak bir bütünlük çerçevesinde analiz etmek, kaynak tabanlı modelin ana temasını oluşturmaktadır. Bu perspektifte önerilen model Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (IAESB) tarafından oluşturulan ve aşağıdaki şekilde gösterilen muhasebe eğitiminin temel modeline uyumlu olması yerinde olacaktır:

Tablo 3: Muhasebe Eğitiminin Temel Modeli

| Küresel Finansal Altyapı | Muhasebe Mesleği | Standart Belirleyiciler ve Düzenleyiciler |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Muhasebecilerin ve denetçilerin mesleki uzmanlığı, küresel finansal altyapının işleyişi için gerekli şarttır. | Muhasebe meslek mensupları ve denetçilerin nitelikleri için IAESB IES, profesyonel muhasebe kuruluşları için IFAC uygunluk programı | Uluslararası, bölgesel ve ülke standart belirleyicileri, IFRS, ISA'lar ve küresel finansal altyapının işleyişini düzenleyen karşılaştırılabilir standartlardan sorumludur. |
| Ülke Özellikleri | Muhasebe Eğitimi | Uluslararası Gelişmeler |
| Ülkeler arasındaki farklar: Kültürel geçmiş Yasal sistem Ekonomik pozisyon Yükseköğretim Ülke özellikleri, bir ülkedeki muhasebe eğitiminin düzenleyici çevre ve yapısını tanımlar | Muhasebe eğitiminin temel unsurları: Mesleki yeterlilik amacı ve standartları Mesleki yeterliliğin final sınavı Profesyonel eğitim Pratik Genel eğitim | Uluslararası gelişmelere dayalı kanun halinde toplama/kodlama: Standartlar Yönetmelikler Direktifler IAESB'nin IES'leri uluslararası karşılaştırılabilirlik ve niteliklerin tanınması için karşılaştırma noktaları olarak kullanılabilir. |

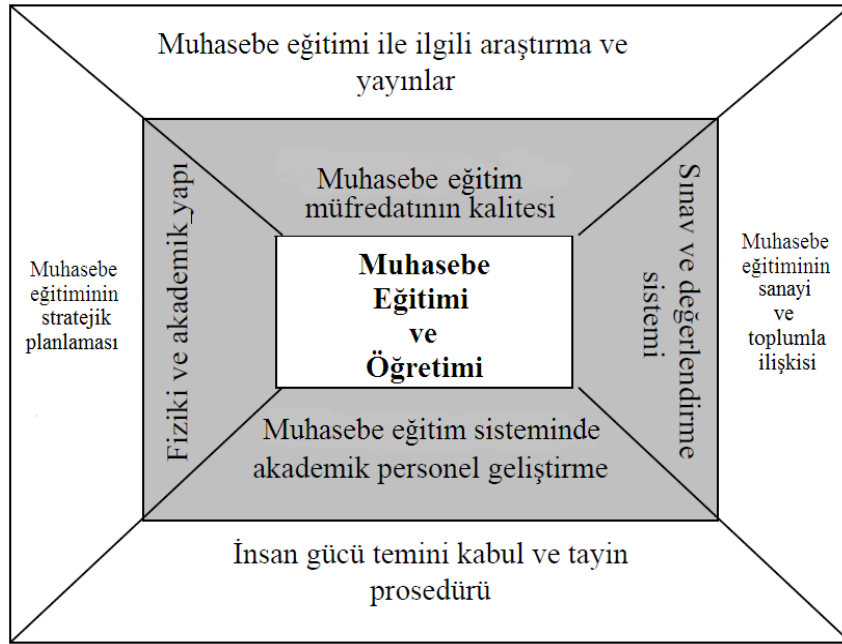
| Kamu Yararı İçerisinde Muhasebe | Muhasebe Eğitiminin Özellikleri | Uluslararası İşbirliği |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Muhasebe eğitimine paydaş yaklaşımı: | Sertifikasyon gereksinimleri: mesleki muhasebe eğitimi, pratik deneyim, nihai değerlendirme | Küresel ve bölgesel girişimler: |
| Standart belirleyiciler | Tedarikçiler: profesyonel muhasebe organizasyonları, üniversiteler ve eğitim enstitüleri, hükümet | IAAER akademik ve mesleki ortaklığı UNCTAD kapasite geliştirme girişimi Bölgesel akademik birlikler Global muhasebe firmaları ve meslek odaları Twinning (Eşleştirme) |
| Profesyonel muhasebe ve denetim organları | Sorumluluk: hükümet, meslek sahibi, profesyonel muhasebe organizasyonu, üniversiteler | Uluslararası ağlar karşılaştırılabilirlik ve ilerlemenin sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. |
| Devlet kurumları | Lisanslama: akademik çalışma, pratik deneyim, lisans incelemesi, yeniden inceleme/değerlendirme | |
| Düzenleyiciler | | |
| Hibe edenler/Bağışçılar | | |
| Eğitimciler | | |
| Yatırımcılar | | |
| Paydaşlar arasındaki işbirliği, muhasebe eğitimi için ülke düzeyinde ve uluslararası standartlarla uyumlu olması şarttır. | | |

Kaynak: Karreman, 2013, Dynamics of Global Accountancy Education, Tilburg Universit, Tilburg: s. 28.

Bu model muhtemel muhasebe eğitimi veren kurumu/kuruluşu içten-dışa yönelen süreçleri üzerine temellendirilmiştir. Çünkü gerçekçi bir eğitim-öğretim anlayışı başka bir deyişle teori ile uygulamanın uyumunun sağlanmasında iki temel ilke gözetilmektedir: Bunlardan birincisi yetiştirilen bireyin ortama uydurulmasındansa, ortamın bireye uyarlanması; ikincisi ise, öğretimin güncel olması yani çağın düzeyini tutturabilmesidir. Bu ise modelin başlı başına bir inovatif ve profesyonellik ilkesini de ortaya koymaktadır. Dolayısıyla modelin uygulanma koşullarının yaratılması ve uygun atmosferin oluşturulmasında profesyonellik temel argüman olarak karşımıza çıkmaktadır.

Muhasebe eğitiminin kalitesini etkileyen içsel ve dışsal kurumsal faaliyetler Şekil 6'da gösterildiği gibidir.

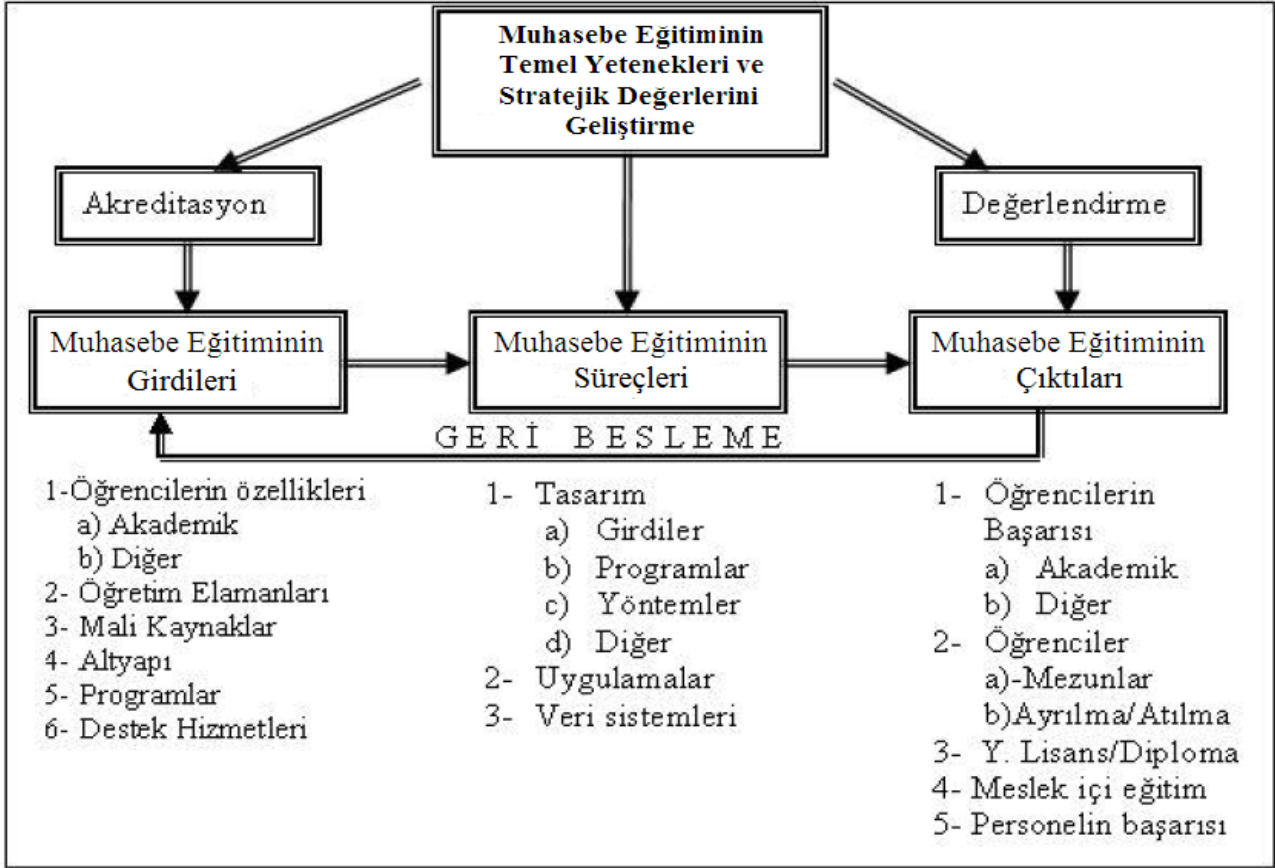
Şekil 6: Muhasebe Eğitiminin Kalitesini Etkileyen İçsel ve Dışsal Kurumsal Faaliyetler



Kaynak: Elmacı 1996, 76.

Muhasebe eğitiminin mesleki ve iş etiği çerçevesinde temel yetenekleri ve stratejik değerleri bir unsurun değil çok farklı değişkenlerin karşılıklı etkileşimi sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, hiçbir yetenek unsuru tek başına ele alınmamalıdır. Eğitimde, mesleki ve iş etiği çerçevesinde temel yetenek hem tasarımda, hem de süreçte birlikte ele alınması sonuca ulaşmada önemli bir kilometre taşı olacaktır. Tasarımda yetenek, kaliteli bir çıktı için gerekli unsurlardır. Temel yetenek ve unsurları bir bütündür. Tasarımda yetenek, hem çıktı (örneğin, öğrencilerin gereksinimlerini karşılayan akademik bir program) hem de süreç ile (örneğin, müfredat, araç-gereç, planlama ve programı etkileyen diğer faktörler) ilgilidir (Elmacı 1996, 76).

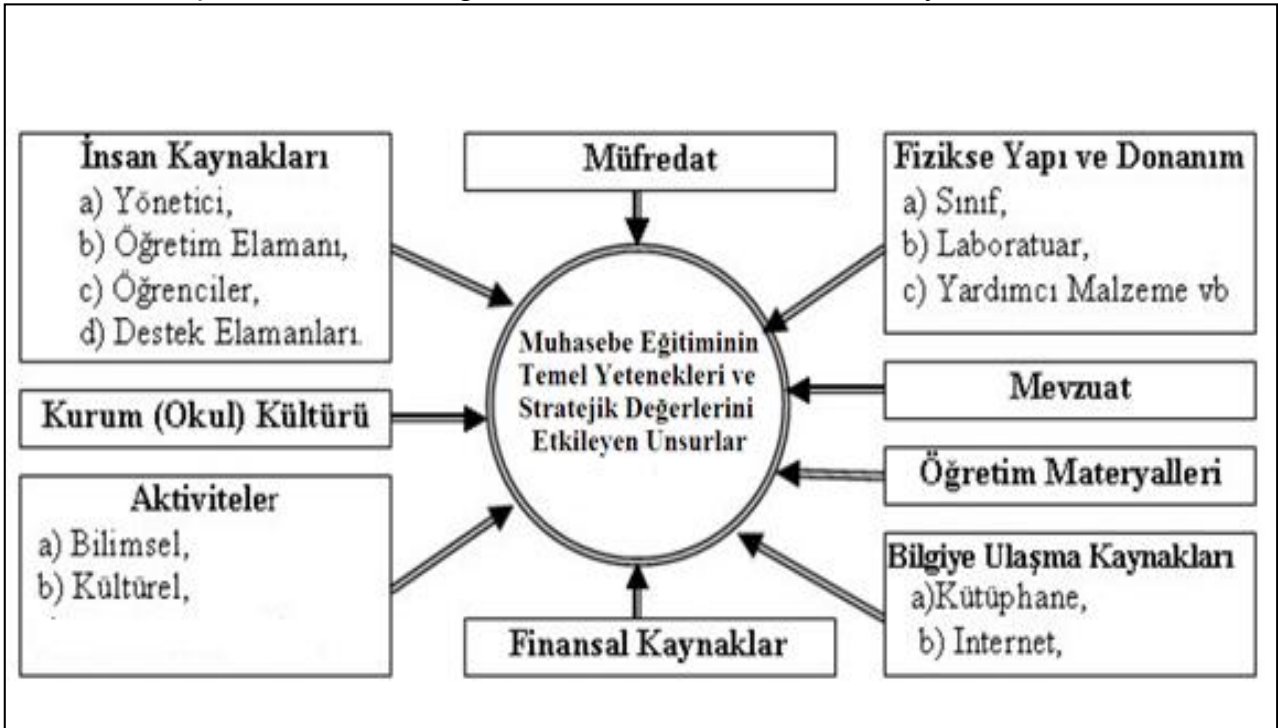
Şekil 7: Muhasebe Eğitiminde Girdi, Süreç ve Çıktılar



Kaynak: Elmacı 1996, 76.

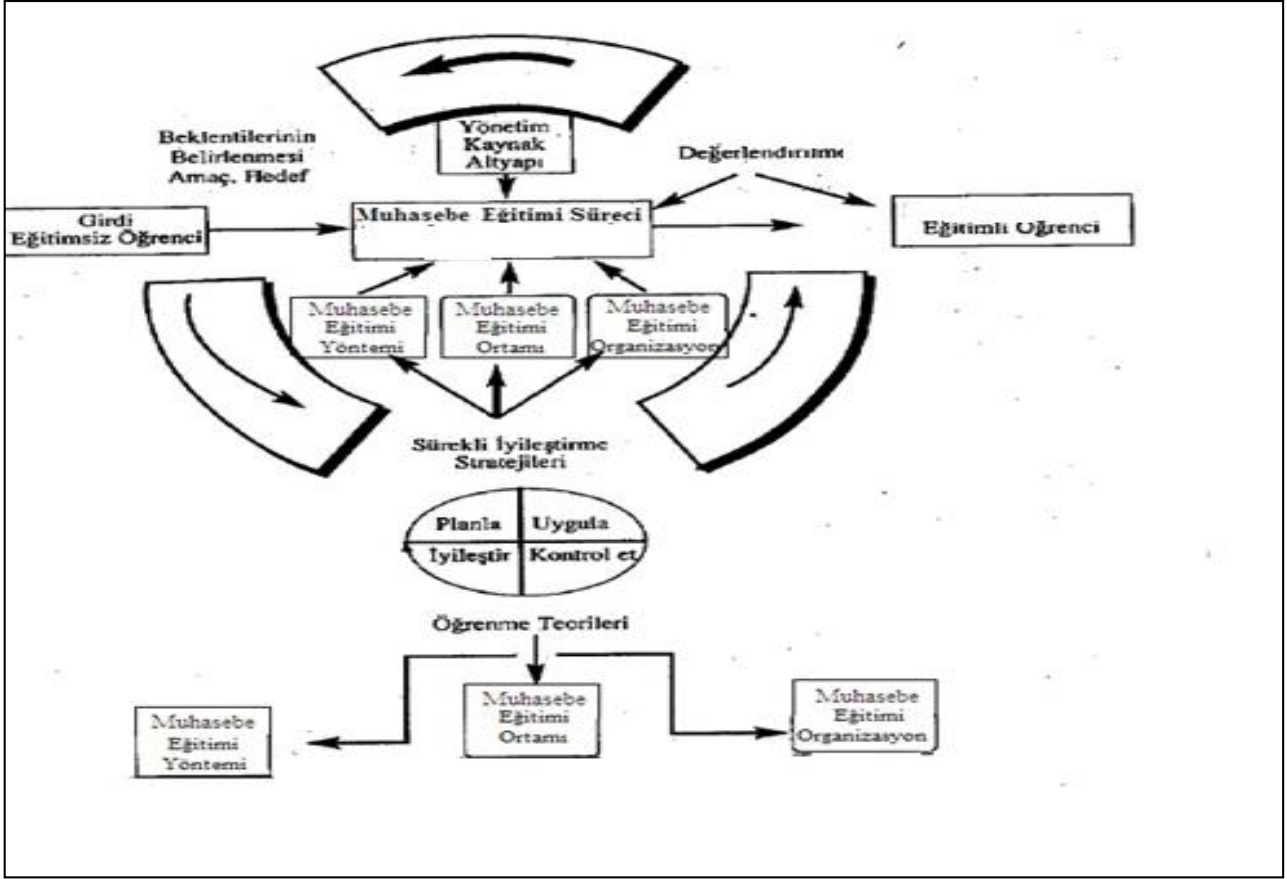
Kaynak Tabanlı Muhasebe Eğitim Modelini geliştirebilmek için muhasebe eğitiminin temel yeteneklerini etkileyen unsurları (Şekil 8) ve muhasebe eğitim sürecinde temel yetenekleri geliştirme (Şekil 9) aşağıdaki gibi göstermek mümkündür:

Şekil 8: Muhasebe Eğitiminin Temel Yeteneklerini Etkileyen Unsurlar



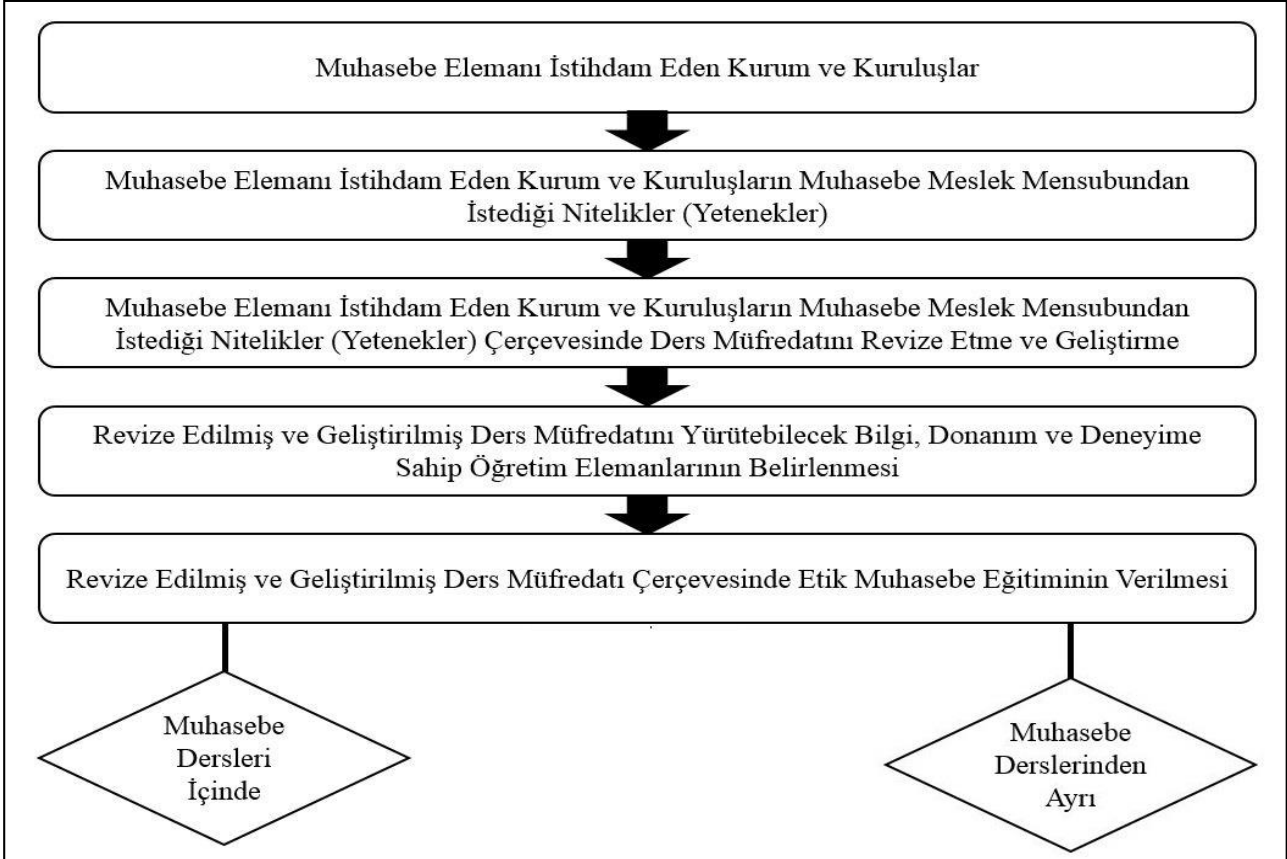
Kaynak: Elmacı 1996, 76.

Şekil 9: Kaynak Tabanlı Muhasebe Eğitim Sürecinde Temel Yetenekleri Geliştirme



Kaynak: Elmacı 1996, 76.

Şekil 10: Kaynak Tabanlı Muhasebe Eğitim Modeli.



Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Muhasebe eğitim çıktıları kullanan paydaşların beklentilerinin arama konferansları ile saptanarak onlara en iyi uluslararası eğitim standartlarına göre muhasebe eğitim hizmetinin verilmesini sağlayacak müfredatın ve akademik personelin belirlenmesinde etkili olacaktır. Ayrıca bu arama konferanslarının, gelecekteki muhasebecilere hayat boyu öğrenimi, ön yeterliliği eğitiminin amaçlarının nasıl gerçekleştirilebileceği, muhasebe eğitiminin nasıl tasarlanıp, uygulamaya konulacağı ile ilgili paydaşlara, muhasebe eğitiminde iyileştirme gereksinimi ve muhasebe eğitiminin geliştirilmesinin teşvik edilmesi nasıl sağlanacağı konusunda farkındalık yaratması açısından da bir dizi yarar sağlayacaktır (Karreman, 2013: 27).

Aşağıdaki tabloda performans ölçüm verileri ve analizlerinin paydaşlara sağlayacağı katkılar gösterilmiştir:

Tablo 4: Performans Ölçüm Verileri ve Analizlerinin Paydaşlara Sağlayacağı Katkılar

| Paydaşlar | Temel Kullanım | Temel Teşvik |
|-----------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|
| Standart Belirleyiciler | Benimseme ve uygulama durumunu belirleme | Standartlar, iletişim ve dışarıya ulaşımın geliştirilmesi |
| Profesyonel Muhasebe ve Denetleme Kuruluşları | Uyumlulukta ilerleme gösterme | Üyelerin uluslararası düzeyde tanınması |
| Devlet Kurumları | Geliştirilmiş kamu politikaları için alanların belirlenmesi | Daha elverişli sermaye piyasalarının tanımlanması |
| Düzenleyiciler | Uyumsuzluğun tanımlanması | Uygulamanın iyileştirilmesi ve olumsuz sermaye piyasası puanlarının azaltılması |
| Hibe edenler/Bağışçılar | Yardım için stratejik önceliklerin belirlenmesi | Sürekli sonuçlar veren hedefli yardımların sağlanması |
| Eğitmciler | Mevcut finansal gerçeklerin daha iyi anlaşılması | Müfredat ve iş dünyasıyla ilişkilerin geliştirilmesi |
| Yatırımcılar | Ülke risk profillerinin daha iyi anlaşılması | Risklerin azaltılması |

Kaynak: Karreman, 2013, Dynamics of Global Accountancy Education, Tilburg Universit, Tilburg: s. 21.

Eğitim çıktılarının performansının değerlendirilmesinde hem finansal hem de finansal olmayan göstergelerin (metriklerin) karşılıklı dinamik etkileşimlerinin performans ölçümünde dikkate alınması, gerçeğe uygun değerlendirmelerin yapılmasını sağlayacaktır. Bu durum performans ölçüm sistemi olarak Balanced Scorecard (BSC)'yi gündeme getirmektedir. BSC performans ölçümlerini i. Finansal perspektif, ii. Müşteri/paydaş perspektifi, iii. İşletme içi süreçler perspektifi, iv. Öğrenme ve gelişme perspektifi olmak üzere dört ana boyutta ele almaktadır. Bu sayede BSC eğitim kurumlarının belirlenen strateji ve amaçlar doğrultusunda gelişim seyrini ölçmeye çalışmaktadır.

BSC yaklaşımının eğitim kurumlarında uygulanabilirliği için aşağıdaki adımların izlenmesi gerekmektedir (Al-Ali, 2012: 1485):

- ✓ Vizyon ve stratejik yön hakkında fikir birliğinin sağlanması
- ✓ Stratejik hedeflerin ve önlemlerin yükseköğretim kurumlarına bildirilmesi ve bu kurumlarla iletişim kurulması
- ✓ Bölüm hedeflerinin ve kişisel hedeflerin, yükseköğretim kurumlarının vizyon ve stratejisine göre düzenlenmesi
- ✓ Plan yapılması, hedefler koyulması ve stratejik girişimlerde bulunulması
- ✓ Periyodik ve sistematik stratejik incelemeler yapılması
- ✓ Strateji hakkında bilgi edinmek ve geliştirmek için geribildirim alınması

BSC'nin eğitim kurumlarına uyarlanmasına yönelik literatürde farklı çalışmalar bulunmaktadır. Bu bağlamda geliştirilen ve bir eğitim kurumuna entegre edilen örnek bir BSC uygulaması aşağıda gösterildiği gibidir:

Tablo 5: Finansal Perspektifin Amaç ve Ölçümlerine Genel Bakış

| Konu/Tema | Amaç | Ölçüm |
|-----------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|
| Akademide öz finansmanın geliştirilmesi | Fon arttırma, bağış toplama, inşaat projeleri ve bağışların finansmanı için bir birim kurulması | Fonda büyüklük ya da % büyüme |
| | Müfredat fiyatlamasında karar vericilere yardımcı olmak için lisans ve lisansüstü öğrenci hedef grupları arasındaki fiyat esnekliğinin incelenmesi | Gelirde % artış |
| Finansal yönetim | Finansal politika ve uygulamaları kullanarak giderlerdeki azalmanın yönetilmesi | Yıllık giderlerde % azalma |

Tablo 6: Paydaş Perspektifinin Amaç ve Ölçümlerine Genel Bakış

| Paydaşlar | Amaç | Ölçüm |
|----------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Öğrenci | Yüksek kaliteli öğrencilerin cezbedilmesi | Kabul edilen öğrencilerin sayısı ve reddedilen öğrencilerin sayısı |
| | Ülkenin iş piyasasına uygun müfredat içeriği geliştirme | Müfredatın işgücü piyasasına ne ölçüde bağlı olduğu |
| | Staj fırsatlarını arttırma | İmzalanan protokol, staj ve staja kabul edilen öğrenci sayısı |
| | Kültürel, sportif ve sosyal etkinliklerin özendirilmesi | Olayların sayısı, öğrenci memnuniyeti derecesi |
| | Üniversitenin internet sitesi gibi çeşitli yollarla öğrencilerin kabul ve transfer politikaları, dağıtım disiplinleri, kararlardan ve cezalardan çekilme, öğrencileri açık ve basit bir yöntemle yönlendirme konularında öğrenciler için erişilebilir olmanın sağlanması | Öğrenci memnuniyeti derecesi |
| İş Dünyası (İşveren) | İşveren memnuniyeti | Mezunların kalitesi, mezunların bir üst dereceye yükselme yeteneği, lisansüstü programların kalitesi ve kapsamı |
| Toplum | Ülkenin işbirliği olanaklarının geliştirilmesi ve kamu kurumlarının desteklenmesi, "mühendislik - yönetim - lojistik - ulaşım vb." uzmanlık alanlarında devlet personeline ve kamu kuruluşlarına öğretim elemanlarının katılımının teşvik edilmesinin sağlanması | Yapılan çalışmaların sayısı ve bu açıdan verilen hizmetler |
| Mezunlar | Mezunların memnuniyetinin arttırılması | İstihdam edilen mezunlar |

Tablo 7: İçsel Süreç Perspektifinin Amaç ve Ölçümlerine Genel Bakış

| Stratejik Konu/Tema | Amaç | Ölçüm |
|------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
| Kaliteli eğitim hizmetleri sunma konusunda mükemmellik/üst ünlük | Akademik ölçümlerde kalite güvencesi merkezinin rolünün etkinleştirilmesi ile ülkedeki ve uluslararası kurumlardaki ister lisans eğitimi olsun ister lisansüstü eğitim olsun her seviyedeki eğitim programlarının benimsemeye başlanması | Kabul edilen programın yüzdesi |
| | Çeşitli disiplinlerde ortak veya iki derece kazandırmak için batı üniversiteleriyle akademi ortaklığı imzalamak | İmzalanan protokol sayısı |
| | Yerli ve yabancı eğitici personelin cezbedilmesi, uluslararası bir kurumdan çok sayıda bölgesel uzman ve konuşmacıya üniversite olarak üstün akademik değeri sağlamak için mesleki rehabilitasyon sağlanması | Yerli ve yabancı öğretim elemanı sayısı |
| | Problemleri çözme ve zihinsel becerileri test eden sınavların geliştirilmesi, mesleki becerilerin kazandırılması ve hedeflenen öğrenme çıktılarının elde edilmesi | Geliştirilmiş sınavların gerekli becerileri ne ölçüde ölçtüğü |

Tablo 8: Öğrenme ve Gelişme Perspektifinin Amaç ve Ölçümlerine Genel Bakış

| Konu/Tema | Amaç | Ölçüm |
|----------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Bilimsel araştırmalarda mükemmellik/üstünlük | Bilimsel araştırma kültürünün desteklenmesi ve öğretim elemanlarının araştırma konusunda yönlendirilmesi | Uluslararası dergilerde makalelerin nasıl yayınlanacağı konusunda farkındalık düzeyini arttırmak için düzenlenen seminerler |
| | Tüm akademik disiplinlerdeki uluslararası yayının teşvik edilmesi | Uluslararası dergilerde yayınlanan makale |
| | Yerli ve yabancı üniversitelerde mükemmellik/üstünlük araştırma ekipleri ile bilimsel araştırma ve işbirliği için fon sağlayıcılarla iletişimin sağlanması | İmzalanan fonlar veya hibeler |
| Tesislerin kalitesi | Çalışma salonlarının ve laboratuvarların sayısal yoğunluğunun gözden geçirilmesi ve öğrencilerin belirlenmiş alanlarında uluslararası standartlara uygunluğu | Paydaşların memnuniyet derecesi |
| | Tüm branşlarda kütüphane hizmetlerinin iyileştirilmesi, kitaplar, modern referanslar ve arama cihazları tedarikinde uluslararası standartlara uygunluğun sağlanması | Öğrencilerin memnuniyet derecesi |
| | Güvenlik ve emniyet sisteminin geliştirilmesi ve öğrencilerin güvenliğini sağlamak için gözden geçirilmesi, öğrencilerin maksimum güvenliği ve korunmasının sağlanması | Gelişmiş sistemler |
| | Spor alanlarının kalitesinin yükseltmesi ve teknik şartnamelere uygunluğunun sağlanması | Öğrencilerin memnuniyet derecesi |
| | Besleyici branşların geliştirilmesi | Öğrencilerin memnuniyet derecesi |
| | Gıda güvenliğinin sağlanması | Paydaşların memnuniyet derecesi |
| | Ofis odalarının çalışma ortamının rahatlığının sağlanması, modern ekipmanların temin edilmesi, yeterli sayıda idari asistanın sağlanması | Çalışanlar ve öğretim elemanı memnuniyeti |

Çıktılara ilişkin ölçümler stratejilerin başarı ile uygulanabilirliğinin göstergesi olduğu durumlarda anlamlı olmaktadır. Anlamlı başarı ölçülerinin seçilmesinde temel ilke göstergelerin ortaya koyduğu ile uzun vadeli amaca ulaşan adımlar arasında bir sebep sonuç ilişkisinin bulunması olarak ifade edilmektedir (Basık, 2012: 194). Bu açıdan değerlendirildiğinde yükseköğretim kurumlarında BSC uygulamalarında genellikle kullanılan göstergeler; öğrenci ve fakültenin demografik istatistikleri, kayıt, not ortalamaları, standart test puanları, sınıf sıralaması, kabul oranları, bellek/akılda tutma oranı, fakülte öğrenci oranları, mezuniyet oranları, fakülte öğretim yükü, fakülte yayın ve hibe sayıları, fiziksel kaynaklar ve kütüphane kaynakları olarak sıralanabilmektedir (Al-Ali, 2012: 1485). Kullanılan göstergelerin eğitim kurumlarının strateji ve amaçlarına göre de değişim göstereceğini ifade etmek gerekmektedir.

4. SONUÇ

Türkiye’de muhasebe mesleğine yönelik eğitim genellikle İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinde verilmektedir. Verilen eğitim muhasebe mesleğinin çağdaş gerekliliklerine uygun düzeyde değildir. Bir ülkenin muhasebe eğitimi, ülkenin içinde bulunduğu iç ve dış çevre faktörleri dikkate alınarak ve kendi bünyesine uygun ve kendi gereksinmelerine yanıt verebilecek şekilde oluşturulmalıdır. Bu bağlamda ülkemizde de uluslararası muhasebe eğitim standartlarına uyumlu muhasebe eğitimi verebilmek için IFA, UNCTAD, AB, IASB ve IAAER tarafından yapılan çalışmaların özellikle de Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (IAESB) tarafından oluşturulan Uluslararası Eğitim Standartları (IES)’in dikkate alınması ve muhasebe eğitiminin bu standartlara uyumlu hale getirilirken, eş zamanlı olarak yerel ve küresel işletme beklentileri çerçevesinde muhasebe eğitimi sisteminin stratejik master planının geliştirilmesi ve bu plana iş çevrelerinin desteğinin sağlanması en önemli bir kilometre taşı olacaktır. Muhasebe eğitim sistemi dinamik bir yapıya sahiptir. Gerek iç gerekse dış çevre unsurlarındaki değişim sistemi etkilemektedir. Etkileşimin sağlıklı bir biçimde sürdürülebilmesi stratejik planlama anlayışı ile mümkündür. Bu çalışmada önerdiğimiz ve uygulama sonuçlarını gösterdiğimiz kaynak tabanlı Balanced Scorecard (BSC) modeli, muhasebe eğitimi veren

kurum/kuruluşlarda ve yönetiminde kullanılarak performans, verimlilik ve eğitim kalitesinin artırılması, örgütsel değişime ayak uydurulması, kurum içi işleyişin iyileştirilmesi, öngörülen misyon ve vizyonun fiziksel ölçüler haline dönüştürülerek sürekli gelişim ve değişimi sağlayarak stratejik hedeflere ulaşılması, paydaşların beklentilerinin saptanarak onlara en iyi dünya hizmetinin verilmesi, kurum personelinin eğitimi ve gereksinimlerinin karşılanarak hizmet kalitesi ve personel memnuniyetinin ve performansının artırılmasını sağlayacaktır.

Ülkemizin gereksinimlerini karşılayacak bu yapılanmada en önemli görev akademisyen muhasebecilere düşmektedir. Mevcut durumda tek akademik örgüt olarak MÖDAV yeni yapılanmanın öznesi olmalıdır. Yeni paradigmada belirlediğimiz uluslararası eğitim standartlarının uygulamaya konması ve bu standartlar çerçevesinde fakülte düzeyinde muhasebe eğitimi, uluslararası muhasebe düzenlemelerini içselleştirme, ilkelere göre mesleki uygulamalar, mesleki çeşitlenme, gelişmenin sürdürülebilirliği, yetişkinlerin sürekli eğitimi” unsurları yeni yapılanmada gözden kaçırılmamalıdır.

- i. Muhasebe eğitimi verecek kurumların MÖDAV tarafından akredite edilmesini sağlayacak yasal düzenlemenin yapılması.
- ii. Muhasebe mesleğinin uzmanlık dallarında çalışacak Bağımlı Muhasebecilik meslek adayları için, işletmelerle işbirliğinin sağlanması ve sürdürülmesi
- iii. Muhasebe mesleğine giriş şartlarının mesleki ve iş etiği dikkate alınarak yeniden yapılandırılması
- iv. Muhasebecilik mesleğinin uluslararası normlara uyum sağlamasına yönelik girişimlerde bulunulması.

Muhasebe bölümleri/fakülteleri tarafından her yıl düzenli olarak yetişkinler muhasebe eğitim programlarının uygulanması. Bu programlarda öncelikle mezun öğrencilere ve yerel iş çevrelerinde görev alan muhasebecilere gelişmelere yönelik eğitim verilmelidir. Programlar eğitim kurumları ile iş dünyasının bilgi alışverişi ve eğitim ile uygulamanın uyumlaştırılmasında etkili olacaktır.

Muhasebe eğitiminin temel yeteneklerini ve stratejik değerlerinin kaynak tabanlı yaklaşım ile bütünleştirilmiş modeli ile muhasebe eğitiminin stratejik amaçlar oluşturulmakta ve oluşturulan bu stratejik amaçları ölçmek suretiyle muhasebe eğitiminin güçlü zayıf, başarılı – başarısız yönleri belirlenebilecektir. Olumsuz gelişmeleri nötr/pozitif hale getirmek, pozitif gelişmeleri de daha pozitif hale getirmek için gerekli öneriler ortaya koymak, çıkan sonuçlar çerçevesinde muhasebe eğitiminin mevcut durum tespiti yapılarak, gelecekte muhasebe meslek etik kodları ile uyumlu stratejiler, yöntemler, geniyöntemler ve politikalar belirlemek mümkün olacaktır. Bu her alanda hesap verebilirlik ve şeffaflık düzeyinin artmasına, toplam finansal altyapının geliştirilmesinde bir temel oluşturacaktır. Özetle, muhasebe eğitiminin stratejik yol haritasının belirlenmek suretiyle gelecekteki eylem planı ortaya koymak mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

Ağca, V. ve Tunçer, E. 2006. Çok Boyutlu Performans Değerleme Modelleri ve Bir Balanced Scorecard Uygulaması. Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. Cilt 8.

Akal, Z. 1998. İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi: Çok Yönlü Performans Göstergeleri. MPM Yayınları No:473. Ankara.

Akdoğan, H. 2008. “İktisat ve İşletme Alanlarında Verilen Eğitim İçerisinde Meslek Etiğinin Yeri ve Önemi”, Ekonomik Yaklaşım Dergisi, Cilt 19, Sayı 67.

Akman, Ö. 2003. Bir Stratejik Yönetim Sistemi Olarak Dengelenmiş Skor Tablosu (Balanced Scorecard) Sistemi ve Sistemin İşletmelerde Uygulanmasına Ait Bir Örnek Olay. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.

Aksoy, T. 2006. Ulusal ve Uluslararası Etik İlkelerine Yönelik Bir İnceleme. Yetkin Yayınları. Ankara.

- Al-Ali, Abdulsattar Mohammad, 2012, Developing the Balanced Scorecard Framework for Higher Education: Conceptual Study, Proceedings of the 2012 International Conference on Industrial Engineering and Operations Management, July 3 – 6, 2012, Istanbul, Turkey.
- Armstrong, M.B., J. E. Ketz, D. O. 2003. Ethics Education In Accounting: Moving Toward Ethical Motivation And Ethical Behavior. Journal of Accounting Education. Cilt: 21.
- Aydın, İ. 2003. Kamuda Etik. https://www.tbmm.gov.tr/etik_komisyonu/belgeler/makale_KamudaEtik-InayetAydin.pdf (Erişim Tarihi: 26.01.2016).
- Bakhtiari M. ve M. Azimifar. 2013. Impact Of Professional Ethics On Financial Reporting Quality. Advances In Environmental Biology. Vol 7. No 10.
- Barney, J. B. 2002. Gaining and Sustaining Competitive Advantage. New Jersey: Prentice Hall.
- Barney, J. B. 2001. Looking Inside for Competitive Advantage. Academy of Management Executive. Vol. 9. No: 4. s.56.
- Basık, Feryal, Orhon, 2012, Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Berkman, Ü. 2010. Yolsuzlukla Mücadelede Yeni Strateji Arayışı: Devlet Merkezli Yaklaşımdan Toplum ve Paydaş Merkezli Stratejiye Yöneliş. İş Ahlakı Dergisi. Cilt: 3. Sayı:6.
- Brown, J. B. ve McDonnell, B. 1995. The Balanced Scorecard: Short Term Guest or Long Term Resident. International Journal of Contemporary Hospitality Management. Vol: 7. Issue: 2. s: 1.
- Chawla, S.K ve diğerleri 2015. Evaluating Ethics Education for Accounting Students. Management Accounting Quarterly. Vol.16. No.2.
- Cheng, K.W. 2007. The Curriculum Design In Universities From The Perspective Of Providers In Accounting Education, Vol 127, Issue 4.
- Elias, R. 2008. Auditing Students Professional Commitment and Anticipatory Socialization and Their Relationship to Whistleblowing. Managerial Auditing Journal.
- Elmacı O.2014. A Model Proposal Concerning Balance Scorecard (BSC) Application Integrated with Resource Consumption Accounting (RCA) In Enterprise Performance Management, AIM Journal, Industrial management institute ,International Journal of Organizational Leadership,2014, Vol. 2; No. 2; 18-24
- Elmacı O. 1996. Muhasebe Eğitiminde Konsensüs: Kalite ve Akreditasyon. Türkiye XV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu. Belek-Antalya. 13-17 Kasım 1996. Süleyman Demirel Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi. (13-17 Kasım 1996). s.75-100.
- Elmacı, O. ve diğerleri. 2007. İşletme Stratejilerinin Eyleme Dönüştürülmesinde Strateji Haritası ve Kurumsal Karne (BSC)'nin Oluşturulmasına Yönelik Bir Model Önerisi. Khazar Journal of Humanities and Social Sciences (former Journal of Azerbaijani Studies). Vol, 10. No 3-4. <http://dspace.khazar.org/jspui/handle/123456789/750> (Erişim Tarihi: 26.01.2016).
- Elmacı, Orhan. 1996. Muhasebe Eğitiminde Konsensüs: Kalite ve Akreditasyon. XV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu. Manavgat-Antalya. Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. 1996.
- Erdem, A.R. 2012. Bilim İnsanı Yetiştirmede Etik Eğitimi, Yükseköğretim ve Bilim Dergisi, Cilt 2, Sayı 1.
- Ellis, J.L. 2013. “Accounting Ethics Education: Proposed Pedagogy Applying Cognitive Moral Development, Journal of Business and Accounting”, Vol. 6, No.1.
- Ferrel ve Fraedrich. 2013. Business Ethics: Ethical Decision Making & Cases. https://college.cengage.com/business/course360/business_ethics_exp_1111746915/casestudy/casestudy_18.pdf/ (Erişim Tarihi: 26.01.2016).

- Georges E. 2004. The Ethics Of Financial Reporting, The Global Reporting Initiative, And The Balanced Concept Of The Firm. www.corwin.com/upm-data/5020_Brenkert_Chapter_8.pdf (Erişim Tarihi: 26.01.2016).
- Kaplan, R. S. ve Norton, D. P. 2006. Strateji Haritaları. Alfa Basım-Yayın-Dağıtım. İstanbul.
- Kaplan, R. S. ve Norton, D. P. 1996. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. Harvard Business Review. Jan./Feb. s.75-85.
- Kaplan, R. S. ve Norton, D. P. 2003. Balanced Scorecard (Çeviren: S. Egeli). Sistem Yayıncılık. ISBN: 975-322-125-8.
- Kaplan, R. S. ve Norton, D. P. 2007. Balanced Scorecard Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek. (Çev. Serra EGELİ). Sistem Yayıncılık. İstanbul.
- Kaplan, R. S. ve Norton, D. P. 2006. Strateji Haritaları; Gayrimaddi Varlıkları Maddi Sonuçlara Dönüştürmek. (Çev. Seyda ÖZTÜRK). Alfa Yayıncılık. İstanbul.
- Kaplan, R. S. ve Norton, D. P. 2004. Maddi Olmayan Varlıkların Stratejik Hazırlığının Ölçümü. İnsan Kaynakları ve Yönetim Dergisi. Sayı 5.
- Kaplan, R. S. ve Norton, D. P. 2002. Stratejinizle Bir Sorununuz mu Var? Öyleyse Bir Haritasını Çıkarın; Stratejide İlerlemeler. (Çev. Ahmet Kardam). Mess Yayınları. İstanbul.
- Kaplan, R. S. ve Norton, D. P. 2001. The Strategy Focused Organization. Harvard Business School Pres.
- Kaygusuz, S. 2005. İşletmelerde Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi. (<http://www.anadolu.edu.tr/arastirma/hakemlidergiler/sosyal-bilimler/pdf/2005-1/sosyal-bil.10pdf>). (Erişim Tarihi: 26.01.2016).
- Karreman Gert.H., 2013. Dynamics of Global Accountancy Education, Tilburg University (Tilburg) <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/other-PDFs/gae2012-dynamics-of-global-accountancy-education.pdf>
- Kızıl C., V. Akman, S. Aras, N.O. Erzin. 2015. “Yalova İlinde İkamet Eden Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Algısı”, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 8, Sayı.1.
- Kutlu, H. A. 2008. Muhasebe Meslek Mensupları Ve Çalışanlarının Etik İkilimleri: Kars Ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi. Cilt 63. Sayı:2.
- Labelle, R. ve Gargouri, R. M. 2009. Claude Francoeur, Ethics, Diversity Management and Financial Reporting Quality. Journal of Business Ethics. Published Online 11. November.
- Lopez, V. A. 2003. Intangible Resources as Drivers of Performance: Evidences from a Spanish Study of Manufacturing Firms. Irish Journal of Management. 24/2: 125-134.
- Loeb, S. E. ve J. P. Bedingfield. 1972. Teaching Accounting Ethics, The Accounting Review, Vol. 47, No. 4.
- Mahdavikhou, M. ve Khotanlou, M. 2011. The Impact of Professional Ethics on Financial Reporting Quality. Australian Journal of Basic and Applied Sciences. 5(11): 2092-2096. 2011ISSN 1991-8178.
- Mele, D. 2005. Ethical Education in Accounting: Integrating Rules, Values and Virtues. Journal of Business Ethics. Vol:57. Journal of Business Ethics. 57: 97)109. 2005. Springer DOI 10.1007/s10551-004-3829-y
- Merih, K. ve Çınar, F. 2012. Örgüt Yapılarındaki Değişimin Modellenmesinde Kompleksite (Complexity) Yaklaşımı. 32. Ulusal Yöneylem Araştırması ve Endüstri Mühendisliği Kongresi. Haziran 2012. <http://yaem2012.org/>. İstanbul.
- Mintz, S.M. 1995. Virtue Ethics and Accounting Education, Issues In Accounting Education, Vol. 10, Issue 2.

- Naktiyok, A. ve Karabey, C. N. 2007. İşletmelerin Maddi Olmayan Kaynakları ve Çevresel Olumsuzluk Algıları İle Stratejik Yönelimleri Arasındaki İlişki. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi. 62-4.
- Needles, B.E. ve M. Powers. 2011. Principles Of Financial Accounting, Eleventh Edition, Cengage Learning.
- Ordaz, C. C. ve diğerleri. 2003. Intangible Resources and Strategic Orientation of Companies: An Analysis in the Spanish Context. Journal of Business Research. 56: 95-103.
- Ordu, G. 2004. Stratejik Yönetim Aracı Olarak Dengelenmiş Hedefler Tablosu (Balanced Scorecard) ve Farklı Sektörlerde Araştırmalar. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Ogbonna, G.N. ve A. Ebimobowei. 2011. Ethical Compliance By The Accountant On The Quality of Financial Reporting and Performance of Quoted Companies in Nigeria, Asian Journal of Business Management, Vol.3, No.3.
- Onyebuchi, V.N. 2011. Ethics in Accounting. International Journal of Business and Social Science. Vol 2. No. 10.
- Ölçer, F. 2005. Dengeli Stratejik Performans Ölçüm ve Yönetim Sistemi'nin (Balanced Scorecard) Tasarımı ve Uygulanması, Amme İdaresi Dergisi. Sayı 2. Cilt 38.
- Özbirecikli, M. ve Ölçer, F. 2002. Stratejik Odaklı Performans Ölçüm Sistemi: Balanced Scorecard. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi. Cilt 31. Sayı 2.
- Papatya, N. 2003. Sürdürülebilir Rekabette Stratejik Yönetim ve Pazarlama Odağı Kaynak Tabanlılık Görüşü Kavramsal ve Kurumsal Yaklaşım. Nobel Yayın Dağıtım. Ankara.
- Sanchez, A. A. ve Marin, G. S. 2005. Strategic Orientation, Management Characteristics and Performance: A Study of Spanish SMEs. Journal of Small Business Management. 43/3: 287-308.
- Salı, M.B.D ve M.N. Cagle. 2014. Farklı Mesleklerde Temel Etik İlkelerine Genel Bakış, 5. Türkiye Etik Kongresi, TÜRMOB Yayınları-473, Aydın.
- Selimoğlu, S. K. 1997. Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı, Muhasebe Denetimi Sempozyumu. İSMMMO Yayınları. <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http%3A%2F%2Farchive.ismmmo.org.tr%2Fdocs%2FSempozyum%2F03.SEMPOZYUM%2F1GUN3OTURUM%2F03-1SEVALKARDES.doc> (Erişim Tarihi: 26.01.2016).
- Sevim, Ş. ve diğerleri. 2008. Muhasebe Mesleğinin Değişen Paradigması ve Bu Paradigma Çerçevesinde Türkiye İçin Aksiyon Öneriler. 6.Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi. 25-28 Mayıs 2008. Calalabat, Kırgızistan.
- Sevim, Ş. ve diğerleri. 2009. İşletme Stratejilerini Eyleme Dönüştürülmesinde Strateji Haritası ve Kurumsal Karne (BSC)'nin Oluşturulmasına Yönelik Bir Model Önerisi. The International Symposium Modern Developmental Trends And Turkic World. KHazar University. Bakü. 29-31 Mayıs, 2009.
- Sevim, Ş. Elmacı, O. 2008. Sürdürülebilir Rekabet Gücü Elde Edilmesine Yönelik Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi Modeli ve Modelin Uygulanabilirliğine Yönelik Ampirik Bir Çalışma. 6.Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi. 25-28 Mayıs 2008. Calalabat. Kırgızistan.
- Smith, M. L. 2003. Fresh Look At Accounting Ethics. Accounting Horizons. 17(1): 47-49.
- Sundem, G. L. 2003. Ethics and Financial Reporting in a Post-Enron Environment, Professional Development Network.
- Tarım, M. 2004. Sağlık Organizasyonlarında Performans Ölçme ve Dengeli Puan Cetveli. Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi. Cilt 7. Sayı 2.

Wahba, Mohamed, Balanced Scorecard in Higher Education Applied Case Study On “Arab Academy for Science, Technology and Maritime Transport”, file:///C:/Users/Kadir/Downloads/5155_77_8_What%20is%20balanced%20scorecard-1%20(1).pdf, (Erişim Tarihi: 06.06.2017).

Uslu, S. 1998. Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler. Muhasebe Denetimi Mesleđinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı. III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. (İstanbul: İSMMMMO Yay.).

Ülgen, H. ve Mirze, S. K. 2004. İşletmelerde Stratejik Yönetim. Literatür Yayınları. İstanbul.

Yıllancı, M. 2001. Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. C: 3. S: 3. ss.37.

Yıldız, G. 2011. Muhasebe Mesleđinde Meslek Etiği Ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi36/010_g-yildiz.pdf (Erişim Tarihi: 26.01.2016).

<http://www.tmud.org.tr/> (Erişim Tarihi: 26.01.2016).

https://www.tbmm.gov.tr/etik_komisyonu/belgeler/makale_KamudaEtik-InayetAydin.pdf (Erişim Tarihi: 26.01.2016).

<https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=http%3A%2F%2Farchive.ismmmo.org.tr%2Fdocs%2FSempozyum%2F03.SEMPOZYUM%2F1GUN3OTURUM%2F03-1SEVALKARDES.doc> (Erişim Tarihi: 26.01.2016).

https://college.cengage.com/business/course360/business_ethics_exp_1111746915/casestudy/casestudy_18.pdf/http://bba12.weebly.com/uploads/9/4/2/8/9428277/9781133816300.pdf (Erişim Tarihi: 26.01.2016).

http://www.cengagebrain.co.uk/content/fraedrich51289_0538451289_02.01_chapter01.pdf (Erişim Tarihi: 26.01.2016).

https://www.cgapdnet.org/non_verifiableproducts/articlepublication/ethicsfinancialreporting/ethicsfinancialreporting.pdf (Erişim Tarihi: 26.01.2016).