

# Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma

*A Research About Ethical Judgment Levels of Accountants*

Filiz Angay KUTLUK<sup>1</sup>, Ayten ERSOY<sup>2</sup>

## ÖZET

Muhasebecilerin etik davranışı, mesleğin toplumdaki güvenirliliğinin sağlanması açısından çok önemli olup etik yargı düzeyi becerisi, meslek ortamında karşılaşılan etik ikilemlerde karar verme aşamasını etkiler. Bu çalışmanın amacı, meslek üyelerinin etik yargı düzeylerini ve etik yargı düzeyi puanlarında demografik değişkenlere göre farklılaşma olup olmadığını tespit etmektir. Meslek üyelerinin etik yargı düzeyi ve değişkenlerin etkisi, Rest'in (1986) geliştirdiği Değerlerin Belirlenmesi Testi'yle ölçülmüştür. Değerlerin Belirlenmesi Testi'nin sonucuna göre muhasebe meslek üyeleri geleneksel düzeydedir ve kadınların etik yargı düzeyleri erkeklerden daha yüksektir.

**Anahtar Sözcükler:** Muhasebe etiği, ahlaki gelişim, etik yargı

## ABSTRACT

Ethical behavior of the accountants is important to maintain the public confidence of the profession and their ethical judgment ability effects the decision making stage when ethical dilemmas are encountered at the accounting environment. The aim of this study is to determine the ethical judgment levels of the accounting professionals and the effect of the demographic variables on the ethical judgment level scores. Ethical judgment levels of the accounting professionals and the effect of the demographic variables are measured by Defining Issues Test improved by Rest (1986). Accounting professionals are in the conventional level and ethical judgment levels of the women are higher than men according to the Defining Issues Test.

**Keywords:** Accounting ethics, moral development, ethical judgment

## 1. GİRİŞ

Muhasebe mesleğinin toplumdaki yeri ve güvenirliliği ile meslek itibarının korunması açısından muhasebecilerin teknik bilgi ve becerilerinin yanında meslek etiği konusunda bilgili olmaları ve etik kurallara uyup etik davranmaları gerekmektedir. Muhasebeciler meslekleriyle ilgili karar verme aşamalarında zaman zaman etik ikilemlerle karşılaşabilmektedirler ve bu ikilemlerin çözümünde, etik kurallara bağlılıkları ve ahlaki gelişim düzeyleri çok önemli rol oynamaktadır. Ahlaki gelişim düzeyini geliştirip etik davranma sürecine katkıda bulunmada muhasebe etiği çok önemli rol oynamakta olup özellikle Enron ve WorldCom gibi şirket skandallarının da toplum güvenini zayıflatmasıyla, muhasebe etiğine gittikçe daha çok önem verilmekte olduğu, etik kurallarla ilgili çeşitli düzenlemelerden ve eğitim programlarında müfredata dahil edilmesinden anlaşılmaktadır.

## 2. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ VE ETİK İKİLEMLER

Ahlak, "insanın doğuştan getirdiği veya sonradan kazandığı, bir takım davranış şekilleri, huyları, tavırlar, manevi seviyesini belirten tutum ve davranışlar" olarak tanımlanırken, etik, "insan arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan değerleri, ahlaki bakımdan iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış olanın niteliğini ve temellerini araştıran felsefe" şeklinde tanımlanabilir (Kotar, 1997:1). Etiğin ahlak felsefesi olması, ahlakın ise etiğin araştırma konusu olmasından dolayı, etik ve ahlak aslında birbirlerinden farklı kavramlardır, ancak pek çok yazar bu iki kavramı aynı anlamda kullanmıştır (Aydın, 2002:6).

Muhasebede "meslek ahlakı meslek mensubu olan kişinin bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve moral dürüstlüğü" ifade etmekte olup "müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara oturtulmuş ahlaki davranışlarla hizmet edilmesi"

<sup>1</sup> Yrd. Doç. Dr., Akdeniz Üniversitesi, Ayşe Sak Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu, angay@akdeniz.edu.tr

<sup>2</sup> Prof. Dr., Akdeniz Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, aytensoy@akdeniz.edu.tr

demektir (Selimoğlu, 1997:3). Toplum içinde saygın bir meslek olarak yer edinen muhasebecilik mesleği, ahlak kurallarına uygun davranışlarla pekişmekte, uygun olmayan davranışlarla da bu saygınlık zarar görmektedir (Türk, 2004: 46). Diğer mesleklerde olduğu gibi, muhasebe mesleğini icra edenler de ahlaki sorunlarla karşı karşıya kalabildiklerinden, bu sorunların anlaşılması ve çözümlenebilmesi için meslek ahlakına gereksinim artmaktadır.

Selimoğlu'na göre (1997:2-3) işletmelerde meslek ahlakı sorunları, ahlaki ikilem ve ahlaki sapma olarak iki genel kategoride toplanmakta olup ahlaki ikilem, bir konunun birbiriyle çatışan ancak iki tarafın da tartışılabilir doğru yanları olması durumunda ortaya çıkmakta, ahlaki sapma ise, bir kişinin ahlaki olmayan bir karar alması durumunda ortaya çıkmaktadır. İşletmeler meslek ahlakı ile ilgili olarak en çok ahlaki ikilemlerle karşı karşıya gelmektedirler. Her meslekte olduğu gibi muhasebe meslek mensupları da değer yargılarında çelişkiye düşme, kurallarda ve kararlarda anlaşamama ve mesleki problemler gibi çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalmakta ve mesleki görevlerini yerine getirirken ahlak kurallarıyla çelişkiye düşebilmektedirler. Muhasebede etik ikilem, muhasebecinin bir gruba karşı olan görev ve sorumluluklarının diğer bazı gruplara olan görev ve sorumluluklarıyla veya kendi çıkarlarıyla uyuşmaması durumunda oluşmaktadır (Mintz, 1995:250). Örneğin, muhasebe ilkelerine uygun uygulamalarla ilgili müşteriyle olabilecek görüş farkı, müşteri tarafından ve belki de muhasebe firması tarafından, bağımsız muhasebecinin kamu güvenine bağlılığını test eden baskılara neden olabilecektir. Muhasebecilerin mesleki yargıları, kurallar ve düzenlemelerin teknik olarak uygulanmasından daha çok şey gerektirmektedir (Thorne, 2000:140). Mevcut kuralların eksikliği, tutarsızlığı veya belirsizliği, muhasebecilerin doğru bir teknik çözümü olmayan kararlarda mesleki yargıda bulunmasını gerektirmektedir. Bu yüzden muhasebecilerin mesleki yargıları, sık olarak etik ikilemlerin çözümünü de içermektedir. Etik ikilemler yaşandığında önemli olan etik değerler doğrultusunda karar verebilmektir (Kutlu, 2008:153). Tüm gerçekler değerlendirilerek etik kavramlardan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen taraflar iyi tanımlanmalı, sonra alternatif davranışlar belirlenip sonuçları karşılaştırılarak ahlaki ve kanuni standartlara uygun olarak karar verilmeli ve bu etik davranış kararlılığı sürdürülmelidir (Sözbilir, 2000:125-126).

Muhasebe ve meslek ahlakı ile ilgili çalışmaların çoğu Piaget tarafından başlatılan ve Kohlberg tarafından geliştirilen ahlaki gelişim teorisine dayan-

makta ve bu teoriye göre bireylerin ahlaki gelişimleri çeşitli aşamalardan oluşmaktadır ve her birey ahlaki gelişim aşamalarının farklı düzeylerinde olduğundan, farklı bireyler aynı ahlaki durumlarda farklı kararlar alabilmekte ve yüksek ahlaki gelişimi başaran bireyin daha fazla ahlaki davranışlarda bulunması beklenmektedir (Türk, 2004:11-12).

### 3. AHLAKİ GELİŞİM

Selçuk (2003:110)'a göre ahlaki gelişim, çocuğun toplumsallaşma süreci içinde neyin iyi, neyin kötü olduğu konusunda bir bilinç geliştirmesiyle ilgilidir.

Çağdaş ve Seçer (2002:95)'e göre ahlaki gelişim, çocuğun hayatının ilk yıllarında başlayan ve yaşamı boyunca devam eden, içinde yaşadığı toplumun değer yargılarını kabullenme ve sosyalleşirken o toplumun iyi ve kötülerini öğrenme sürecidir.

Ahlaki gelişimle birlikte toplumun kuralları ve gelenekleri çerçevesinde kişinin kendisini denetleyebilmesi beklenmekte; kişi, kendini toplumsal kurallara uygun şekilde denetleyebiliyorsa içten-denetimli, çevresindeki kişilerin etkisiyle karar veriyorsa dıştan-denetimli bir ahlaki gelişim içinde olmaktadır (Selçuk, 2003:110).

Ahlaki gelişimle ilgili görüşlerden en önemlileri Piaget ve Kohlberg'e ait olup onlara göre temel bilişsel yapı, organizma ve dış dünya arasındaki etkileşimin sonucudur (Aytar Güngör, 2008:114). Piaget, ahlak gelişimini açıklamak için ahlaki yargıların bilişsel bir temeli olduğunu varsayan bir evre kuramı geliştirmiş ve çocukların toplumdaki kurallara karşı tutumlarını, doğru-yanlış anlayışlarını ve yargılarını incelemek için ahlaki karar verme öyküleri geliştirip anlatmış ve çocukların düşüncelerini belirtmelerini istemiştir. Piaget'ye göre ahlak gelişimi, bilişsel gelişime paralellik göstererek yavaş ve hiyerarşik bir sıra izleyen dönemler içinde ortaya çıkmakta ve bilişsel gelişim için geçerli olan ilkeler, ahlaki gelişim için de geçerli olmaktadır (Selçuk, 2003:110).

Piaget ahlak gelişimini, dış kurallara bağlılık dönemi ve ahlaki özerklik dönemi olmak üzere 2 dönemde incelemiştir (Çağdaş ve Seçer, 2002:112):

Dış kurallara bağlılık dönemine göre çocukta ilk görülen ahlak biçimi, yetişkinin baskısına karşı yapılan karşılıklardan oluşmakta, çocuk, yetişkin ile kendi arasında karşılıklı bir ilişki kuramayıp kendi benliği içinde kapalı kalmakta, 7-8 yaşına kadar böyle bir ahlaki düşünceye sahip olmaktadır (Çağdaş ve Seçer, 2002:112-113). Yetişkinlerin koyduğu kurallara körü körüne bağlılık söz konusu olup çocukta eşitlik düşüncesi söz konusu değildir.

Ahlaki özerklik döneminde çocuk, 9-10 yaşlarından itibaren kuralların anlamını ve nedenini fark etmeye başladığı için eşitliği otoriteden üstün tutmaya başlamakta, yetişkinlerin somut emirlerine değil genelleştirilmiş bir kurala uymaya başlamaktadır (Çağdaş ve Seçer, 2002:113). Bu dönemde çocuğun ebeveyni ile olan tek taraflı otoriter ilişkilerden çok yaşlıları ile olan kooperatif faaliyeti önem kazanmakta olup otorite yerine karşılıklı, emir ve kumanda yerine işbirliği esasına dayalı bir ilişki içine girer.

#### 4. KOHLBERG'İN AHLAKİ GELİŞİM SÜRECİ

Ahlaki gelişimi bir inşa süreci olarak gören Piaget'nin zihin ve ahlak gelişimi alanında ortaya koyduğu dönemleri dikkate alarak ahlaki gelişimi inceleyen Kohlberg, ahlaki gelişimi, evrensel ahlaki ilkelerin keşif süreci olarak görmektedir ve bireylerin ahlaki yapılarını ortaya koyacak ikilemlerden yararlanmıştır (Selçuk, 2003:112). Kohlberg'in ikilemleri, yasa ve yaşam gibi değerlerin karşı karşıya geldiği durumları içerir; burada önemli olan seçilen değer olmayıp yapılan seçimin değeridir ve seçilen değerle ilgili nedenler, bireyin ahlak evresinin belirleyicisidir (Aytar Güngör, 2008:118).

Ahlak gelişiminde daha çok adalet kavramı üzerinde duran Kohlberg, ahlaki gelişimi, her birinde ikişer dönem olan üç ana düzeye, dolayısıyla altı döneme ayırmıştır (Selçuk, 2003:112).

##### 1. Düzey: Gelenek Öncesi Düzey

1. Dönem: *Ceza-İtaat Dönemi*: Ceza ve otoriteye körü körüne bağlılık, doğru kabul edilmekte, cezadan ve maddi zarardan kaçınmak için kurallara uyulmakta, ben merkezli bakış söz konusu olup birey, diğer insanların istekleriyle ilgilenmemektedir (Selçuk, 2003:113). "Yapmalıyım, çünkü ceza almamak istiyorum" ilkesiyle hareket edilir (Çağdaş ve Seçer, 2002:117).

2. Dönem: *Çıkara Dayalı Alışveriş*: Bu dönemde göze göz, dişe diş anlayışı hakim olup ihtiyacı karşıladığı sürece kurallara uyulmakta ve birey, kendi ihtiyaç ve çıkarları doğrultusunda davranmakta ve diğer insanların da çıkarları olduğunu göz önünde tutabilmektedir (Selçuk, 2003:114). Bu dönemin adalet anlayışının temel göstergesi, maddi eşitlik ilkesidir ve temel içgüdü, kişisel ihtiyaçların doyurulmasıdır. "Yapmamalıyım, çünkü ödül almak istiyorum" ilkesiyle hareket edilir (Çağdaş ve Seçer, 2002:117).

##### 2. Düzey: Geleneksel Düzey

3. Dönem: *Kişiler Arası Uyum*: Bu dönemin temel özellikleri iyi olmak, başkalarıyla ilgilenmek, dürüst ve

güvenilir olup kurallara uymaktır (Selçuk, 2003:114). Birey, amaçlarına ulaşmak için başkalarını kullanmayıp kendisinden beklenen roller doğrultusunda davranır, kendisini karşısındakinin yerine koyar. İyi davranış, başkalarını memnun eden ve onlardan takdir gören davranıştır, "yapmamalıyım çünkü insanların beni beğenmesini istiyorum" ilkesine göre hareket edilir (Çağdaş ve Seçer, 2002:117).

4. Dönem: *Kanun ve Düzen Dönemi*: Bu dönemde birey, toplum düzenini korumayı kendisine hedef edinip çok özel durumlar haricinde kanunlara uyar (Selçuk, 2003:114). Birey, toplumdaki insan davranışlarını düzenleyen bir sosyal sistem olduğunun farkındadır ve bireyi doğru davranmaya yönelten nedenler, sistemin işleyişini korumak, benlik saygısı ve vicdani sorumluluktur.

##### 3. Düzey: Gelenek Ötesi Düzey

5. Dönem: *Sosyal Anlaşma*: Bu dönemde toplumun üstünde bir bakış açısı vardır ve sosyal bir anlaşma olup çoğunluğun hakları bu yolla korunduğu için kanuna uyulur (Selçuk, 2003:115). Kanuna körü körüne uyulmaz ve mevcut kanunların genelin yararına olması gerektiği savunulur. Çoğunluğun görüşüne ters düşmek pahasına da olsa, hayat ve özgürlük kavramlarını korumak gerektiği savunulur. Yasal görüş kabul edilmekle birlikte topluma daha fazla yarar sağlayabilmek için yasaların değişebileceğine inanılır ve "yapmamalıyım, çünkü zorunluluğum yok" ilkesine göre hareket etmek önemlidir (Çağdaş ve Seçer, 2002:118).

6. Dönem: *Evrensel Ahlaki İlkeler*: Bu dönemin önceki dönemden farkı, önceki dönemde sosyal sisteme, bu dönemde ise mantığa ve evrenselliğe yer vermesidir. Doğruluk, karşılıklılık ve eşitlik gibi evrensel ilkeler hakim olup bu dönemdeki bireyler, diğer bireylere karşı yüksek bir duygusallığa sahiptir (Selçuk, 2003:115). Doğru ve yanlış, sosyal düzenin yasa ve kurallarıyla değil, kişinin kendi vicdanı ile ve kendi geliştirdiği ahlak ilkeleriyle tanımlanmakta olup bu ilkeler somut ahlak kuralları değil, evrensel adalet ilkelerini, insan haklarının eşitliğini ve insana saygıyı içerebilen genel soyut ilkelere (Çağdaş ve Seçer, 2002:118). "Yapmamalıyım, diğerleri ne söylerse söyleyin, bu doğru davranış değil" ilkesine uygun hareket edilir.

Kohlberg'e göre bir bireyin ahlaki ikilemlere getirdiği çözümler 4 şekilde sınıflandırılabilir Çağdaş ve Seçer (2002:121):

1- Kuralları izleyen şekil: Mevcut kurallara göre ahlaki yargıya varma.

2- Faydacı şekil: Kararın maddi sonuçlarına göre yargıya varma.

3- Mükemmeliyetçi şekil: Kişisel veya kişilerarası gerçek bir uyum sağlamak için yargıya varma.

4- Hak, adalet ve yaşamın değerlerine göre yargıya varma.

Aytar Güngör (2008:121)'e göre gelenek öncesi düzey genellikle çocukların düşünce biçimini göstermekle birlikte, bazı ergenlerin-yetişkinlerin ve yetişkin suçluların bu düzeyde olduğu gözlenmiştir. Geleneksel düzey, ergenlikte tam olarak benimsenmektedir ve yetişkinlerin birçoğu bu düzeydedir. Gelenek ötesi düzey ise az rastlanan düzeydir. Kohlberg'e göre bütün kültürlerdeki insanlar adalet, eşitlik, sevgi, saygı ve otorite gibi aynı temel ahlaki kavramları kullanır ve kültür farklılığına bakmaksızın akıl yürütme evrelerinden geçerler; insanların ahlaki yargıları ve eylemleri, içinde buldukları grup ya da kurumların ahlaki atmosferinden önemli ölçüde etkilenmektedir (Aytar Güngör, 2008:122).

#### 4.1 Kohlberg'in Kuramının Başlıca Nitelikleri

"Kohlberg'in kuramının araştırmalarca desteklenen başlıca nitelikleri şunlardır (Selçuk, 2003:117, Aytar Güngör, 2008:117-118):

- Her bireyin ahlaki yargısı aynı sırada ve dönemlerde gelişir.
- Ahlaki gelişim yavaş ve devamlıdır.
- Gelişim, herhangi bir evrede sona erebilmektedir.
- Bireyin ahlak yargısı, ara sıra bir üst ya da alt evreye yoğunlaşmakla birlikte baskın olarak bir evrede yoğunlaşmaktadır.
- Birey baskın olduğu evre düşüncesinden bir üst düşünceye yönlenebilir, ancak bir alt evreye yönlenebilir.
- Yaş, her zaman gelişim göstergesi değildir, bazı gençler, yetişkinlerden daha yüksek evrelere ulaşabilmektedirler.
- Bilişsel gelişim, ahlaki gelişim için gerekli, fakat yeterli değildir.
- Eğitim, en fazla bir sonraki ahlaki yargı dönemine geçilmesine yardımcı olabilir.

#### 4.2 Kohlberg'in Kuramının Eleştirilen Yönleri

Kohlberg'in çalışmaları genel olarak kabul görmesine rağmen bazı açılardan eleştirilmektedir (Selçuk, 2003:117):

- Kullandığı ölçme araçlarının kültürler arası ge-

çerliliğinin olmaması,

- Ahlaki düşünceyle ahlaki davranış arasında uygun olmayan bağlantıların kurulması,
- Dönemlerin çok kesin tanımlarla ayrıştırılamaması,
- İkilere verilen cevapların birden fazla döneme girebilmesi.

### 5. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Kurnaz ve Gümüş (2010)'ün muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe mesleğiyle ilgili etik olmayan davranışlara ilişkin algılamalarını belirleyebilmek için yaptıkları çalışmanın sonuçlarına göre öğrencilerin büyük bir çoğunluğu, muhasebe mesleğiyle ilgili etik olmayan davranışları tasvip etmemektedir. Öğrencilerin etik davranışlara ilişkin algılamalarında, buldukları sınıflara göre farklılık çıkmış, üst sınıftaki öğrencilerin bu davranışlara gösterdiği hassasiyetin daha fazla olduğu gözlenmiştir.

Kutlu (2008)'nin muhasebe mesleğiyle uğraşanların yaşadığı etik ikilem düzeyini belirlemek amacıyla yaptığı çalışmasının sonuçlarına göre muhasebe meslek mensupları etik ikilemler yaşamakta, ancak ikilemin yoğunluğu gelir, yaş ve müşteri gibi değişkenlerin etkisiyle farklılaşabilmektedir. Yaşı daha genç olanlar, erkekler, daha az eğitim almış olanlar, daha az sayıda müşterisi olanlar ve aylık geliri daha düşük olanlar, meslek hayatlarında daha çok etik ikilem yaşamaktadırlar. Müşteri kaybetme endişesi de yine bu gruplarda daha fazla etik ikilem yaşanmasına neden olmaktadır.

Tükenmez ve Kutay (2005)'in meslek mensubu açısından Türk toplumunun ahlaki prensiplere duyarlılık düzeyini ve ahlaki prensiplere duyarlılık düzeyi belirlenen meslek mensubunun farklı koşullar altında ahlaki davranışlarını etkileyen faktörleri belirlemek amacıyla muhasebe meslek mensuplarına uyguladıkları çalışmanın sonucuna göre muhasebe meslek mensubu gözünde, Türk toplumunun ahlaki ilkelere duyarsız bir toplum olduğu ortaya çıkmış, muhasebecilerin karar alma sürecine etki yapan ahlaki faktörlerin yanı sıra, her bir olaya özgü durumsal koşulların ve olayın muhasebeciler üzerinde yarattığı baskının, alınan karar üzerinde önemli etkisi olduğu düşünülebileceği öne sürülmüştür.

Stanga ve Turpen (1991) beş muhasebe senaryosunu muhasebe son sınıf öğrencilerine uygulayarak muhasebeyle ilgili etik ikilemlerle karşılaştığında muhasebecilerin yargılarını incelemiştir. Sonuçlar muhasebe öğrencilerinin çoğunun etik olmayan davranışa kalkışmayacakları şeklinde çıkmıştır, ancak

bazıları, bahsi geçen etik ikilemlerle karşılaştıklarında ne yapacakları konusunda kuşkuludur. Stanga ve Turpen'e göre muhasebe öğrencilerinin etik farkındalığı uygun ödevlerle geliştirilebilir. Etik yargılarda cinsiyete göre fark gözlenmemiştir.

Armstrong (1987)'un muhasebecilerin ve üniversite öğrencilerinin ahlaki yargı puanlarını karşılaştırdığı çalışmanın sonucunda, muhasebecilerin etik yargı puanları hem mezun, hem de mezun olmamış öğrencilerden ve genel olarak yetişkinlerin puanlarından daha düşük çıkmıştır.

Shaub'un (1994) demografik değişkenlerin denetim öğrencilerinin ve denetçilerin ahlaki yargılarıyla ilgili olup olmadığını değerlendirmek için denetim öğrencileri ve denetçilerle çalışma yapmış ve bu çalışmanın sonucunda yaş ve eğitimin ahlaki yargıyla ilişkisi her iki örnek için de anlamlı bulunmamıştır. Ağırlıklı not ortalaması yüksek olan kız öğrencilerle etik dersi alanların, her iki örnekte de ahlaki yargı seviyeleri yüksektir.

Eynon ve diğ.'nin (1997) küçük firmalarda çalışan muhasebecilerle serbest çalışan muhasebecilerin etik yargı becerilerini belirlemek için yaptıkları çalışmada, küçük firma çalışanlarının etik yargı becerileri diğerlerinden düşük, erkeklerin etik yargı becerileri de kadınlarınkinden daha düşük çıkmıştır. Ayrıca yaş büyük olanların puanları da daha düşük çıkmıştır. Daha liberal olanların puanları, daha muhafazakar olanlardan daha yüksek, mezuniyetin üzerinden yıllar da geçse, etik dersi almış olanların etik yargı becerileri, daha yüksek çıkmıştır. Katılımcılar işletme müfredatına etik derslerinin katılması konusunda büyük destek vermişlerdir.

Mugan ve Atay (2003) Türk kız ve erkek işletme öğrencilerinin etik duyarlılık düzeyini ve ceza yargılarını muhasebe ve işletme konularındaki etik ikilem senaryolarıyla ölçmüştür. Öğrenciler daha önce aldıkları muhasebe derslerinden dolayı muhasebe ve işletme senaryolarını anlayacak düzeydedirler. Senaryolar genel olarak muhasebecilerin ve işletmecilerin gerçek hayatta karşılaşılabilecekleri ikilemlerle ilgilidir. Sonuçlar, muhasebe konularındaki etik yargılarda cinsiyete göre bir farklılık göstermemiş, ancak işletme ile ilgili senaryolarda önemli cinsiyet farkı gözlenmiştir, kız öğrenciler daha etik farkındalık içindedirler. Ceza konusunda, muhasebe ortamında erkeklerin kızlardan daha sert cezaları uygun gördükleri gözlenmiş, işletme ortamındaki cezalarla ilgili anlamlı bir farklılık gözlenmemiştir.

Fleming ve diğ. (2009), denetçilerin veya şirketler muhasebecilerinin karşılaşılabileceği dört etik ikilem kullandıkları çalışmada, muhasebe etiği

ikilemlerinin mesleki ortamının muhasebe öğrencilerinin ahlaki yargısını etkileyip etkilemediğini araştırmışlardır. Sonuçlara göre, muhasebe öğrencilerinin denetim şartlarında, şirket şartlarına göre daha yüksek ahlaki yargı seviyesi olduğu görülmüştür. Öğrenciler etik bilgilerini muhasebe ortamına esnek bir şekilde taşımayacak gibi görünmekte olduklarından bu sonuç, muhasebe akademisyenlerine ve uzmanlarına, muhasebe müfredatındaki etiğin denetime dayalı olarak vurgulanmasının, öğrencilerin, muhasebe mesleğinin farklı bölümlerinde gereken etik karar verme yeterliliğini geliştirmede yetersiz kalabileceğini bildirmektedir.

O'Leary ve Radich'in (2001) muhasebe son sınıf öğrencilerinin etik tutumlarıyla ilgili Avustralya'da yaptıkları çalışmada, bir kamu kurumunu veya hissedarları dolandırmak için rüşvet almak, sınavda kopya çekmek ve farklı durumlarda gammazcı olmak üzerine anket uygulanmıştır. Sonuçlara göre yüksek oranda öğrenci, rüşveti kabul edecek görünmekte, yakalanılma riski öne sürüldüğünde ise bu oran düşmektedir. Erkek ve kız öğrencilerin cevaplarındaki fark anlamlı olup erkekler, kızlara göre dört kat daha fazla etik olmayacak şekilde davranacak görünmektedir. Sonuçlar, etik eğitimine önem verilmesi gerektiğini göstermektedir.

## 6. ARAŞTIRMA

### 6.1 Araştırmanın Tasarımı

Bu araştırmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının etik yargı düzeylerini ve etik yargı düzeyi puanlarında demografik değişkenlere göre farklılaşma olup olmadığını tespit etmektir. Araştırma, Antalya il merkezinde faaliyette olup bürosu bulunan ve çalışan listesine kayıtlı olan 750 Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler arasından tesadüfi örneklemeyle seçilen 150 kişiye uygulanmıştır. Yazıcıoğlu ve Erdoğan (2007)'in  $\alpha=0.05$  için örneklem büyüklükleri tablosunda, ana kütlelerin 750 olması durumunda,  $d=0.10$  örnekleme hatası ve  $p=0.5$   $q=0.5$  alındığında, örneklem büyüklüğü 85'tir (s. 72). Anketlerin bir kısmının geri dönmeme olasılığı da göz önüne alınarak 150 kişiye anket gönderilmiştir. Anketlerin geri dönüş sayısı 93'tür.

### 6.2 Araştırmanın Yöntemi

Araştırma yöntemi olarak etik ikilemler içeren ve muhasebecilerin etik yargı düzeyini ölçen Rest'in geliştirdiği 6 öykülük Değerlerin Belirlenmesi Testi'nin (DIT-Defining Issues Test) 3 öykülük kısa versiyonundan oluşan anket kullanılmıştır.

### 6.2.1 Değerlerin Belirlenmesi Testi

Araştırmanın bağımlı değişkeni olan etik yargı düzeyinin belirlenmesinde kullanılan Değerlerin Belirlenmesi Testi-DIT (Defining Issues Test), James Rest (1986) tarafından geliştirilip Akkoyun (1987) tarafından Türkçe'ye uyarlanmıştır. Değerlerin Belirlenmesi Testi, Kohlberg'in kuramındaki 6 evreye dayanan ahlaki ikilem içeren 6 öyküden oluşmaktadır.

Her öyküyle ilgili çeşitli yargıları ifade eden 12 düşünce verilmekte ve katılımcılardan, ne yapılacağına karar verilirken bu 12 düşüncenin her birini kendilerine uygunluk bakımından 5'li Likert ölçeği üzerinde önem sırasına göre (çok önemli, önemli, biraz önemli, az önemli, önemsiz) işaretlemeleri, daha sonra da bu 12 düşünce cümlesi içinde kararlarını etkileyen, kendilerinin en önemli bulduğu dört düşüncüyü yine önem sırasına göre (en önemli, ikinci en önemli, üçüncü en önemli, dördüncü en önemli) sıralamaları istenmektedir.

P puanı, bireyin ahlak ikilemleriyle ilgili karar verirken temel ahlak düşüncelerine verdiği önemi, başka bir ifadeyle, gelenek ötesi ahlaki yargı evrelerine verdiği ağırlığı ifade etmekte ve bireyin 5. ve 6. evreye verdiği ağırlığı göstermektedir.

-5A puanları, sosyal uyuşmanın önemli olduğu ahlak anlayışını;

-5B puanları, sezgisel insancılığın önemli olduğu ahlak anlayışını,

-6. evre puanları ise ideal sosyal işbirliği ilkelerinin önemli olduğu ahlak anlayışını ifade etmektedir.

-A puanı, gelenekleri, keyfiliği veya haksızlıklar sonucunda ulaşılan refahtan dolayı sosyal düzeni reddeden tutumu belirlemektedir.

-M puanı, gösterişli görünen, ama anlamsız maddeleri ifade eder.

-D puanı, bütün evrelere ilişkin ahlak yargılarının genel puanı ifade etmektedir.

Bu araştırmada DIT'in P puanı kullanılarak değerlendirilmeler yapılmıştır.

Değerlerin Belirlenmesi Testi'ni değerlendirmeden önce deneğin anketinin güvenilirliği ile ilgili 2 kontrol yapılmaktadır. Kontrollerden biri, 8 veya daha fazla olan (üçlü versiyon için 4 veya daha fazla) cevap kağıdının değerlendirmeye alınmadığı M puanı kontrolü, diğeri de bireyin sıralamasıyla derecelendirmesinin karşılaştırıldığı tutarlılık kontrolüdür.

Testin puanlanması, Rest (1986)'in el kitabına

göre uygulanmıştır. 25 yıldan fazla bir süreden beri çeşitli çalışmalarda (Ponemon, 1988; Bonawitz, 2002; Loviscky ve ark., 2007; Kelly, 2004; Woodbine, 2002; Galla, 2006; Kaya, 1993; Çırak, 2006; Demirhan, 2007; Bayer, 2008; Cesur, 1997; Ersoy, 1997) kullanılan Değerlerin Belirlenmesi Testi'nin değerlendirme (ve P Puanını hesaplama) el kitabı (Rest, 1986), Amerika'daki Minnesota Üniversitesi Etik Gelişim Merkezi'nden talep edilerek elde edilmiştir.

Değerlerin Belirlenmesi Testi'nin 3 öykülük kısa form olarak, 6 öykülük tam kümeyle en yüksek korelasyona sahip olan 3 öykü seçilmiştir (Rest, 1986). 160 denekli çalışmada 3'lü kısa versiyon ile 6'lü öykününün P puanı korelasyonu 0,93, 1080 denekli çalışma örneğinde de 0,91'dir. Kısa versiyon, 6 öykülü formula büyük ölçüde aynı özelliklere sahiptir. El kitabında 3'lü kısa versiyon için de puanlamadaki ayrıntılar belirtilmiştir.

### 6.2.2 Değerlerin Belirlenmesi Testinin Geçerlik ve Güvenirlik Çalışmaları

Değerlerin Belirlenmesi Testinin geçerliğiyle ilgili, yüzey geçerliği, grup ölçütü geçerliği, boylamsal değişim geçerliği, birleştirici ve ayırıcı ilişkiler geçerliği, deneysel geliştirme geçerliği, numara çalışmalarına direnç, iç yapı çalışmaları vasıtasıyla geçerlik adı altında yapılan çeşitli çalışmalar, el kitabında (Rest, 1986) detaylı olarak belirtilmiştir.

Değerlerin Belirlenmesi Testinin güvenilirliği ilgili Davison ve Robbins'in (1978) incelediği birçok çalışmada P ve D puanlarının test-tekrar test güvenilirliği genellikle 0,70'ler ve 0,80'lerde ve Cronbach Alpha iç tutarlılık indeksi genellikle 0,70'lerde bulunmuştur (örneğin 160 denekli bir çalışmada P indeksi için Alpha değeri 0,77, 1080 denekli bir çalışmada da 0,77 bulunmuş, 3 hikayelik kısa formda da P indeksi için Alpha değeri 0,76 bulunmuştur) (Akt. Rest, 1986).

Değerlerin Belirlenmesi Testi'nin Türk toplumuna uyarlanması çalışması olarak Akkoyun (1987) tarafından testin Türkçe formu üzerinde çok az ifade değişikliği yapılarak Türkçe'ye uyarlama ve geçerlik çalışmaları yapılmıştır. Ayrıca Kaya (1993) tarafından da benzer çalışmalar yapılmıştır.

Bu çalışmada da 3 öykülük kısa versiyon uygulanmıştır. Testin Türkçe ve orijinal İngilizce versiyonları muhasebe ve finans alanında iyi derecede İngilizce bilen 20 meslek mensubuna 20 gün arayla uygulanmıştır. Değerlerin Belirlenmesi Testi'nin Türkçe'ye uyarlanmasında güvenilirliği belirlemek için iç tutarlılık ve test tekrar test güvenilirlik analizleri yapılmış ve Cronbach Alpha iç tutarlılık katsayısı 0,76 ve test

Tablo 1. Meslek Üyelerinin Kişisel Bilgileri

Kişisel Bilgiler	Maddeler	Sayı	Yüzde
1. Mesleki Unvan	SM	30	34,1
	SMMM	58	65,9
2. Cinsiyet	Kadın	31	35,2
	Erkek	57	64,8
3. Yaş	26-35	37	42,0
	36-45	27	30,7
	46-55	22	25,0
	56 ve üzeri	2	2,3
4. Öğrenim Durumu	Ticaret lisesi	11	12,5
	Önlisans / MYO	5	5,7
	Lisans	63	71,6
	Lisansüstü	9	10,2
5. Hayatın Büyük Kısmının Geçtiği Yer	Köy	1	1,1
	Kasaba/İlçe	19	21,6
	Küçük şehir	16	18,2
	Büyük şehir	52	59,1
6. Yanlarında Çalışan Eleman Sayısı	Yalnız	18	20,5
	1-3	48	54,5
	4-6	16	18,2
	7-9	4	4,5
	10 ve üzeri	2	2,3
7. Mükellef sayısı	10 ve altı	22	25,0
	11-20	8	9,1
	21-30	21	23,9
	31-40	7	8,0
	41-50	11	12,5
	51 ve üzeri	19	21,6
8. Deneyim	5 yıl ya da daha az	22	25,0
	6-10	17	19,3
	11-15	20	22,7
	16-20	14	15,9
	21 ve üstü	15	17,0
9. Meslek Odasının Meslek Etiği Eğitimleri	Evet	63	71,6
	Hayır	25	28,4
10. Eğitimler dışındaki eğitim/konferans/panellere katılma	Sürekli	22	25,0
	Zaman zaman	51	58,0
	Hayır	15	17,0
11. Meslekle ilgili kanun, yenilik ve gelişmelerin takip edilmesi	Sürekli	68	77,3
	Zaman zaman	20	22,7
12. Mesleğin sevilmesi	Evet	72	81,8
	Hayır	16	18,2
13. "Muhasebe Etiği" kavramıyla nasıl karşılaşıldığı	Genel/Finansal Muhasebe dersinde	18	20,5
	Yönetim Muhasebesi dersinde	7	8,0
	Muhasebe Denetimi dersinde	13	14,8
	Diğer derslerde	15	17,0
	"Muhasebe Etiği" ayrı ders olarak işlendi	7	8,0
	Hiçbir derste işlenmedi	28	31,8

**Tablo 1. Meslek Üyelerinin Kişisel Bilgileri (Devam)**

<b>14. Çalışma Hayatında Etik Davranma Sebebi</b>	Eğitim	9	10,2
	Karakter özelliği	46	52,3
	Meslek yasası	7	8,0
	Gelenek ve inanç	8	9,1
	Ailede edinilen görgü, terbiye	13	14,8
	Diğer	4	4,5
	Etik davrandığına/davranacağına inanmama	1	1,1
<b>15. Meslek üyelerinin uyması gereken değerlerden en önemlisi</b>	Dürüstlük	30	34,1
	Tarafsızlık ve bağımsızlık	20	22,7
	Mesleki yeterlilik	17	19,3
	Sır saklama ve güvenilirlik	10	11,4
	Mesleki özen	11	12,5
<b>16. Etik kurallara aykırı faaliyetlerine neden olan en önemli sebep</b>	Eğitim yetersizliği	16	18,2
	Ülkedeki yasalar	3	3,4
	Müşteri baskısı	13	14,8
	Piyasa koşulları	14	15,9
	Daha çok kazanç isteği	25	28,4
	Denetim eksikliği	17	19,3
<b>17. Meslek Üyelerinin Geleceği Nasıl Gördükleri</b>	Parlak	18	20,5
	İyi olacağına ümidi var	61	69,3
	Ümitsiz	9	10,2

tekrar test korelasyon katsayısı  $r=0,96$  ( $p<0,01$ ) olarak bulunmuştur.

### 6.3 Verilerin Toplanması ve Analizi

Verilerin toplanması, anketin e-postayla gönderilmesi ve yüz yüze görüşülerek doldurulması yoluyla yapılmıştır. Elde edilen 93 adet anket, eksik veya yanlış cevap olup olmaması açısından incelenmiş ve Değerlerin Belirlenmesi Testi el kitabında Rest'in (1986), belirttiği tutarlılık kontrollerinden geçirilmiş ve koşullara uymayan 5 anket değerlendirme dışı bırakılıp, analizler 88 anket üzerinden yapılmıştır.

Analiz iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde meslek üyelerinin kişisel bilgilerine ilişkin frekans ve yüzdelerle ilgili bulgular sunulmuştur. İkinci bölümde Değerlerin Belirlenmesi Testi'nden elde edilen, meslek üyelerinin etik yargı düzeyini ifade eden, araştırmanın bağımlı değişkeni olan P puanı ile ilgili oluşturulan hipotezlerin test edilmesiyle ilgili bulgular ve yorumlar sunulmuştur. Verilerin analizi bilgisayar ortamında SPSS 16.0 for Windows istatistik paket programıyla yapılmış olup anlamlılık değeri  $P<0,05$  olarak kabul edilmiştir.

### 6.4 Değerlerin Belirlenmesi Testi'nden elde edilen P puanı ile ilgili hipotezler

H1- Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri geleneksel düzeyde bulunmaktadır.

H2- Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında meslek unvanına göre

önemli farklılık vardır.

H3- Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında cinsiyete göre önemli

farklılık vardır.

H4- Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında yaşa göre önemli farklılık

vardır.

H5- Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında öğrenim durumuna göre

önemli farklılık vardır.

H6- Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında hayatının çoğunun geçtiği

yere göre önemli farklılık vardır.

H7- Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında deneyime göre önemli

farklılık vardır.

## 7. BULGULAR

### 7.1 Meslek Üyelerinin Kişisel Bilgilerinin Frekans ve Yüzdelerine İlişkin Bulgular

Meslek üyeleriyle ilgili kişisel bilgilere ilişkin frekans ve yüzdeler Tablo 1'de sunulmuş, yüzdelerle



göre de yorumları yapılmıştır.

Tablo 1'deki bazı maddelerden görüleceği gibi meslek üyelerinin çoğunun unvanı SMMM'dir. Meslek üyelerinin yarısından fazlası erkek olup 35 üstü yaş grubunda ve Lisans mezunudur ve hayatının büyük kısmı büyük şehirde geçmiştir. Meslek üyeleri mesleklerinde deneyimli kişilerdir ve çoğunluğu meslekle ilgili kanun, yenilik ve gelişmeleri sürekli takip etmektedir. Eğitim sırasında "Muhasebe Etiği" en çok Genel Muhasebe dersinde görülmüştür. Meslek üyelerinin çoğunluğu çalışma hayatında etik davranma sebebi olarak karakter özelliğini görmekte ve uyulması gereken değerlerden en önemlisinin dürüstlük olduğunu düşünmektedir. Çoğunluğa göre etik kurallara aykırı faaliyetlere neden olan en önemli sebep, daha çok kazanç isteği, denetim eksikliği ve eğitim yetersizliğidir.

## 7.2 Değerlerin Belirlenmesi Testi'nden Elde Edilen P Puanıyla İlişkili Hipotezlerin

Test Edilmesiyle İlgili Bulgular

H1 Hipotezinin Test Edilmesi

"Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri geleneksel düzeyde bulunmaktadır" hipotezinin testi için P puanının aritmetik ortalaması ve standart sapması ile P puanlarının "geleneksel" ve "gelenek ötesi" düzeylerinin frekans ve yüzdeleri incelenmiştir.

Tablo 2'de görüldüğü gibi 88 meslek üyesinin 75'i yani %85,2'si "geleneksel" düzeyde, 13'ü yani %14,8'i

ise "gelenek ötesi" düzeydedir.

Rest (1986), birçok çalışmada P puanlarının "geleneksel" ve "gelenek ötesi" düzeyde gruplara ayrıldığını, kesim noktasının 50 olduğunu, P puanı 50 ve üzerinde olan grupların "gelenek ötesi" kabul edildiğini (P puanı 49 ve aşağısında olan grupların "geleneksel" olduğunu) ifade etmiştir. Ancak birçok çalışmada da P puanı 50 ve üzerinde olan pek fazla denek olamayacağını belirtmiştir.

Değerlerin Belirlenmesi Testi'nden alınabilecek P puanı, en yüksek "100", en düşük "0" olmaktadır. Tablo 3'te görüldüğü gibi bu çalışmada en düşük puan 3,33, en yüksek puan da 70 olmuştur. Araştırmaya katılan 88 meslek üyesinin Etik Yargı Düzeyi P puanı ortalaması 34,41 ve standart sapması 14,40 bulunmuştur. Test değerinin (kesim noktası) 50 olduğu Tek Örneklem t-testi sonucuna göre hesaplanan t değeri -10,151 olup ( $P < 0,05$ ) sonuç istatistiksel olarak anlamlıdır. Araştırmaya katılan meslek üyeleri "geleneksel" düzeydedir.

Kaya'nın (1993) çalışmasında da üniversite öğrencileri geleneksel düzeyde yer almıştır. Woodbine'nın (2002) çalışmasında P puanı, batı toplumlarında yapılan testlerin puanlarından düşük çıkmıştır. Ponemon (1988)'ün çalışmasındaki muhasebecilerin P puanı da geleneksel düzeyde bulunmuştur.

Bu durumda "Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri geleneksel düzeyde bulunmaktadır" hipotezi doğrulanmıştır. Kohlberg, geleneksel dü-

**Tablo 2. Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeylerinin Geleneksel/Gelenek Ötesi Ayrımı**

Etik Yargı Düzeyleri	Sayı	Yüzde
Geleneksel	75	85,2
Gelenek Ötesi	13	14,8
<b>Toplam</b>	<b>88</b>	<b>100,0</b>

**Tablo .3 P puanı Değerleri**

	N	Min.	Maks.	Ort.	S	Test Değeri=50		
						Sd	t	P
<b>P değerleri</b>	88	3,33	70,00	34,41	14,40	87	-10,151	0,000

\* $P < 0,05$  Anlamlı

zeydeki bireylerin başkalarıyla ilgilenen, başkalarıyla karşılıklı ilişkiler içinde olan, başkalarının beklentilerini gerçekleştiren ve grubundaki olağan ödev ve haklara saygı gösteren, kanunlar ve diğer yasal düzenlemelere sıkı sıkıya bağlı kişiler olduğunu belirtmiştir.

Meslek üyelerinin sadece %14,8'i gelenek ötesi, %85,2'si ise geleneksel düzeyde olup üyelerin büyük çoğunluğu toplumda varolan etik kural ve kalıpları kabul etme yönünde eğilim gösterdikleri görülmektedir.

#### H2 Hipotezinin Test Edilmesi

"Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında meslek unvanına göre önemli farklılık vardır" hipotezinin testinde etik yargı düzeyi puanlarının meslek unvanına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek için bağımsız t-testi yapılmıştır.

Tablo 4'te görüldüğü gibi iki grubun puan ortalaması arasında hesaplanan t değeri -1.143 olup

( $P>0,05$ ) istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılığa rastlanmamıştır. Bu durumda "Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında meslek unvanına göre önemli farklılık vardır" hipotezi doğrulanmamaktadır.

#### H3 Hipotezinin Test Edilmesi

"Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında cinsiyete göre önemli farklılık vardır" hipotezinin testinde etik yargı düzeyi puanlarının cinsiyete göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek için bağımsız t-testi yapılmıştır.

Tablo 5'e göre iki grubun puan ortalaması arasında hesaplanan t değeri 2,48 olup ( $P<0,05$ ) istatistiksel olarak anlamlı olup farklılık kadınlar lehine gerçekleşmiştir. Kadınların etik yargı düzeyi puanı daha yüksektir. Bu durumda "Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında cinsiyete göre önemli farklılık vardır" hipotezi, kadınlar lehine doğrulanmıştır.

**Tablo 4. Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Arasında Meslek Unvanına Göre Yapılan t-testi Sonuçları**

Meslek Unvanı	N	Ort.	S	Sd	t	P
SM	30	31,98	13,95			
SMMM	58	35,67	14,59	86	-1,143	0,256

\* $P>0,05$  Anlamsız

**Tablo 5. Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Arasında Cinsiyete Göre Yapılan t-testi Sonuçları**

Cinsiyet	N	Ort.	S	Sd	t	P
Kadın	31	39,44	16,54	86	2,48	0,015
Erkek	57	31,68	12,41			

\* $P<0,05$  Anlamlı

**Tablo 6. Etik Yargı Düzeyleri Arasında Yaşa Göre Farklılaşmayla İlgili Varyans Analizi (ANOVA)**

Yaş	N	Ort.	S	Sd	F	P
26-35	37	35,38	16,64			
36-45	27	32,10	13,59	3		
46-55	22	36,34	11,33	84	0,605	0,614
56 ve üzeri	2	26,66	14,14	87		
<b>TOPLAM</b>	88	34,41	14,40			

\* $P>0,05$  Anlamsız

Diğer çalışmalara bakıldığında, Kaya'nın (1993), Armstrong'un (1987), Shaub'un (1994) çalışmalarında kadınların etik yargı düzeyi puanları erkeklerden daha yüksek çıkmıştır. Cesur'un (1997) çalışmasında cinsiyet etkisine göre hipotez geliştirilmemiş olmasına rağmen, kadınların etik yargı düzeyi puanları daha yüksek çıkmıştır.

#### H4 Hipotezinin Test Edilmesi

"Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında yaşa göre önemli bir farklılık vardır" hipotezinin testinde etik yargı düzeyi puanlarının yaşa göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek için tek yönlü varyans analizi yapılmıştır.

Tablo 6 incelendiğinde meslek üyelerinin yaşlarına göre etik yargı düzeyi puanları arasında anlamlı bir farklılaşma olmadığı görülmektedir ( $F=0,605$ ,  $P>0,05$ ). Bu durumda, "Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında yaşa göre önemli bir farklılık vardır" hipotezi doğrulanmamaktadır.

#### H5 Hipotezinin Test Edilmesi

"Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında öğrenim durumuna göre önemli bir farklılık vardır" hipotezinin testinde etik yargı düzeyi puanlarının öğrenim durumuna göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek için tek yönlü varyans analizi yapılmıştır.

Tablo 7'ye göre Lisans ve Lisansüstü mezuniyetinde puan artmaktadır, ancak meslek üyelerinin öğrenim durumlarına göre etik yargı düzeyi puanları arasında anlamlı bir farklılaşma olmadığı görülmektedir ( $F=0,110$ ,  $P>0,05$ ). Bu durumda "Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında öğrenim durumuna göre önemli bir farklılık vardır" hipotezi doğrulanmamaktadır.

#### H6 Hipotezinin Test Edilmesi

"Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında hayatının çoğunun geçtiği yere göre önemli bir farklılık vardır" hipotezinin testinde etik yargı dü-

**Tablo 7. Etik Yargı Düzeyleri Arasında Öğrenim Durumuna Göre Farklılaşmayla İlgili Varyans Analizi (ANOVA)**

Öğrenim Durumu	N	Ort.	S	Sd	F	P
Ticaret lisesi	11	32,98	13,40			
Önlisans/MYO	5	32,66	13,21	3		
Lisans	63	34,54	14,24	84	0,110	0,954
Lisansüstü	9	36,29	19,11	87		
<b>TOPLAM</b>	<b>88</b>	<b>34,41</b>	<b>14,40</b>			

\* $P>0,05$  Anlamsız

**Tablo 8. Etik Yargı Düzeyleri Arasında Hayatlarının Çoğunun Geçtiği Yere Göre Farklılaşmayla İlgili Varyans Analizi (ANOVA)**

Hayatın Çoğunun Geçtiği Yer	N	Ort.	S	Sd	F	P
Köy	1	30,00				
Kasaba/İlçe	19	30,70	12,05	3		
Küçük şehir	16	38,91	16,74	84	0,973	0,410
Büyük şehir	52	34,47	14,44	87		
<b>TOPLAM</b>	<b>88</b>	<b>34,41</b>	<b>14,40</b>			

\* $P>0,05$  Anlamsız

**Tablo 9. Tablo 3.24 Etik Yargı Düzeyleri Arasında Deneyime Göre Farklılaşmayla İlgili Varyans Analizi (ANOVA)**

Deneyim	N	Ort.	S	Sd	F	P
<b>5 yıl ve daha az</b>	22	36,48	19,56			
<b>6-10</b>	17	36,47	14,79	4		
<b>11-15</b>	20	32,33	11,19	83		
<b>16-20</b>	14	32,58	12,01	87	0,364	0,834
<b>21 ve üzeri</b>	15	33,55	11,78			
<b>TOPLAM</b>	88	34,41	14,40			

\*P&gt;0,05 Anlamsız

zeyi puanlarının hayatlarının çoğunun geçtiği yere göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek için tek yönlü varyans analizi yapılmıştır.

Tablo 8'e göre, meslek üyelerinin hayatlarının çoğunun geçtiği yere göre etik yargı düzeyi puanları arasında anlamlı bir farklılaşma olmadığı görülmektedir (F=0,973, P>0,05). Bu durumda "Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında hayatının çoğunun geçtiği yere göre önemli bir farklılık vardır" hipotezi doğrulanmamaktadır.

#### H7 Hipotezinin Test Edilmesi

"Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında deneyime göre önemli bir farklılık vardır" hipotezinin testinde etik yargı puanlarının deneyime göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek için tek yönlü varyans analizi yapılmıştır.

Tablo 9 incelendiğinde deneyimi az olan meslek üyelerinin P puanı artmaktadır, ancak meslek üyelerinin deneyimlerine göre etik yargı düzeyi puanları arasında anlamlı bir farklılaşma olmadığı görülmektedir (F=0,364, P>0,05). Bu durumda "Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında deneyime göre önemli bir farklılık vardır" hipotezi doğrulanmamaktadır.

## 8. SONUÇ

Muhasebecilerin sosyal sorumluluklarını yerine getirirken toplumun güveninin sağlanması ve mesleğin itibarının korunması için etik davranmaları yanında, etik ikilemlerle karşılaştıklarında veya mesleklerini yerine getirirken zaman zaman düştükleri çelişkilerde yaşadıkları karar verme zorluklarını aşabilmeleri için meslek etiği kuralları ve muhasebecilerin etik gelişim düzeyleri çok önemli rol oynamakta-

dır.

Bu çalışmada Değerlerin Belirlenmesi Testiyle muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri ölçülmüş ve etik yargı düzeyi puanlarında demografik değişkenlere göre farklılaşma olup olmadığı tespit edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları geleneksel düzeydedir. Kohlberg ve Rest'e göre geleneksel gruptaki bireyler, içinde buldukları kurumun normlarıyla uyuşan kuralları daha çok desteklemektedir (Ponemon, 1988:242). Bu kurum muhasebe firması, firmadaki bir bölüm veya müşteri organizasyonun personeli de olabilir. Eğer söz konusu kurum, mesleğin kendisi olarak algılanırsa, geleneksel muhasebeci, yayınlanmış kural ve ilkelere daha çok uyacaktır.

Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları arasında cinsiyete göre anlamlı bir farklılaşma görülmüş olup kadınların etik yargı düzeyi puanları, erkeklerden daha yüksek bulunmuştur. Kadınların diğer kişilerle olan ilişkilerinde olaylara sadece kendi açılarından değil, kendilerini başkalarının yerine koyarak da bakmakta olup düşünce yapısı olarak daha esnek olduğu düşünülebilir.

Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları arasında meslek unvanı, yaş, öğrenim durumu, hayatının çoğunun geçtiği yer ve deneyime göre anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

Muhasebe meslek mensubuna güven duymak için aranan iki temel nitelik, muhasebenin uzmanlık boyutu ile "doğruyu yanlıştan ayırmak ve doğruyu yansıtmak" anlamındaki etik boyutudur (Yüksel, 2001:236). Bu yüzden muhasebe meslek mensuplarına güven duyulabilmesinin ön koşulu, bilgi ve

becerilerinin yanında etik değerlere sahip olmaları ve sorumluluk taşımalarıdır. Muhasebecilerin etik sorumlulukla davranmalarının ön şartı, toplumun haklarının farkına varmaları ve yapmış oldukları işin önemini kavramaları olduğundan, özellikle meslek edindirme sürecinde geleceğin muhasebecilerine teknik bilgiler yanında, yaptıkları işin etik boyutu anlatılmalıdır (s. 241).

Ayrıca muhasebede eğitiminde etiğe daha çok yer verilmesi için muhasebe eğitimi veren akademis-

yenlerin de görüşünün alınarak gerekli düzenlemeler yapılması, etiğin muhasebe eğitimi müfredatında ayrı bir ders olarak mı verileceği, yoksa muhasebe dersleri içinde mi anlatılacağına belirlenmesi, meslek mensuplarının geliştirilmesi açısından meslek odalarının daha sık seminer ve konferanslar düzenlemesi ve muhasebe mesleğinde etik yargı düzeyi ile ilgili daha çok çalışmanın yapılması ve meslek odası işbirliğinde bilgilendirme yayınlarına dönüştürülmesi, bu çalışmadan çıkan sonuçlara göre verilebilecek öneriler arasında sayılabilir.

## KAYNAKLAR

- Akkoyun, F. (1987) "Empatik Eğilim ve Ahlaki Yargı" *Psikoloji Dergisi*, 6(21):91-98.
- Armstrong M. B. (1987) "Moral Development and Accounting Education" *Journal of Accounting Education*, 5(1):27-43.
- Aydın, İ. P. (2002) *Yönetmelik ve Örgütsel Etik*, Pegem Yayıncılık, Ankara.
- Aytar Güngör, A. (2008) "Ahlaki (Törel) Gelişim" Ulusoy, Ayten (Ed.) *Eğitim Psikolojisi*, Anı Yayıncılık, Ankara.
- Bonawitz, M. F. (2002) Analysis and Comparison of the Moral Development of Students Required to Graduate with an Ethics Course, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Miami, Florida, Florida International University.
- Bayer, F. (2008) *Çocuk Eğitim Evleri ve Ankara Çocuk ve Gençlik Kapalı Ceza İnfaz Kurumunda Kalmakta olan Ergenlerin Ahlaki Yargı Düzeylerinin İncelenmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü,
- Cesur, S. (1997) *The Relationship Between Cognitive and Moral Development*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Boğaziçi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çağdaş, A. ve Seçer Ş.Z. (2002) "Ahlak Gelişimi" Arı, Ramazan (Ed.) *Çocuk ve Ergende Sosyal ve Ahlak Gelişimi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Çırak, G. K. (2006) *Üniversite Öğrencilerinin Ahlaki Yargı Yetenekleri ve Ahlaki Yargı Yetenekleri ile Kendini Gerçekleştirme Düzeylerinin Karşılaştırılması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demirhan, T. D. (2007) *Yoğun Düşünme Eğitimi Programının Suçlu Çocukların Ahlaki Yargılarına Etkisinin İncelenmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ersoy, N. M. (1997) *Adalet Alanında Çalışan Bu Konuda Eğitim Görenlerin Ahlaki Gelişim Evrelerinin İncelenmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Eynon, G., Hill, N. T. ve Stevens, K. T. (1997) "Factors That Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession" *Journal of Business Ethics*, 16:1297-1309.
- Fleming, D. M., Romanus, R. N. ve Lightner, S. M. (2009) "The Effect of Professional Context on Accounting Students' Moral Reasoning" *Issues in Accounting Education*, 24(1):13-30.
- Galla, D. (2006) *Moral Reasoning of Finance and Accounting Professionals: An Ethical and Cognitive Moral Development Examination*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Florida, Nova Southeastern University.
- Kaya, M. (1993) *Bazı Kişisel Değişkenlere göre Üniversite Öğrencilerinin Ahlaki Yargıları*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Samsun, Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kelly, P. T. (2004) *An Examination of the Moral Reasoning of Accounting Students*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Connecticut, University of Connecticut.
- Kotar, E. (1997) Muhasebe Denetimi Mesleğinde "Ahlak" ın Yeri ve Önemi, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, 30 Nisan-4 Mayıs 1997, Alanya, Antalya.
- Kurnaz, N. ve Gümüş, Y. (2010) "Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Muhasebe Mesleği ile İlgili Etik Dışı Davranışlara İlişkin Algı Analizi: Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Örneği" *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 45:157-174.
- Kutlu, H. A. (2008) "Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma" *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(2):143-170.
- Loviscky, G. E., Trevino, L. K. ve Jacobs, R. R. (2007) "Assessing Managers' Ethical Decisionmaking: An Objective Measure of Managerial Moral Judgment" *Journal of Business Ethics*, 73:263-285.

Mintz, S. M. (1995) "Virtue Ethics and Accounting Education", *Issues In Accounting Education*, 10(2):247-267.

Mugan, C. Ş. ve Atay, D. Ö. (2003) "Contextual Effects on Ethical Sensivity and Penalty Judgments" *Teaching Business Ethics*, 7 (4):341-363.

O'Leary, C. ve Radich, R. (2001) "An Analysis of Australian Final Year Accountancy Students' Ethical Attitudes", *Teaching Business Ethics*, 5 (3):235-249.

Ponemon, L. A. (1988) *A Cognitive-Developmental Approach to the Analysis of Certified Public Accountants' Ethical Judgments*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, New York, Union College New York.

Rest, J. (1986) *DIT Manual for the Defining Issues Test, Third Edition*, Center for the Study of Ethical Development, University of Minnesota.

Selçuk, Z. (2003) *Gelişim ve Öğrenme*, Nobel Yayın Dağıtım, 9. baskı, Ankara (1-232).

Selimoğlu, S. K. (1997) Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu,

Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, , 30 Nisan-4 Mayıs

1997, Alanya, Antalya.

Shaub M. K. (1994) "An Analysis of The Association of Traditional Demographic Variables with the Moral Reasoning of Auditing Students and Auditors" *Journal of Accounting Education*, 12(1):1-26.

Sözbilir, N. (2000) *Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Afyon.

Stanga, K. G. ve Turpen, R. A. (1991) "Ethical Judgments on Selected Accounting Issues: An Empirical Study" *Journal of Business Ethics*, 10(10):739-747.

Thorne, L. (2000) "The Development of Two Measures to Assess Accountants Prescriptive and Deliberative Moral Reasoning", *Behavioral Research in Accounting*, 12:139-169.

Tükenmez, N. M. ve Kutay, N. (2005) "Muhasebe Meslek Mensubunun Karar Alma Sürecinde Meslek Ahlakının Yeri: Çok Boyutlu Analiz-İzmir Örneği" *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 25:155-164.

Türk, Z. (2004) *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Litabevi, Adana.

Woodbine, G. F. (2002) *Moral Choice in an Agency Framework and Related Motivational Typologies as Impacted by Personal and Contextual Factors for Financial Institutions in China*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Perth, Australia, Curtin University of Technology.

Yazıcıoğlu, Y. ve Erdoğan, S. (2007) *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Detay Yayıncılık, Ankara.

Yüksel, A. (2001) "Muhasebe ve Etik", XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, 23-27 Mayıs 2001, Tekirova, Antalya: 235-243.