

# MUHASEBE MESLEK MENSUBU OLABİLECEK ÖĞRENCİLERİN MESLEK ETİĞİ KONUSUNDAKİ ALGILAMA VE EĞİLİMLERİNİN BELİRLENMESİ

Doç. Dr. Ganite KURT \*  
Arş. Gör. Pınar OKAN \*\*  
Arş. Gör. Furkan BAŞER \*\*\*

## Özet

Günümüzde, artan bilgi ihtiyacıyla birlikte açıklanan bilgilerin güvenilirliğine ve şeffaflığa verilen önem de son derece artmış durumdadır. Çünkü güvenilir olmayan finansal raporlama şirket başarısızlıklarının da en önemli nedenlerinden biridir. Söz konusu bilgiler, finansal tablolar sayesinde ilgililere ulaşmaktadır. Finansal tabloların doğru ve güvenilir verilerden oluşması için bu verileri hazırlayan muhasebe meslek mensuplarının, etik davranışlar sergileyerek doğru bilgiyi sunuyor olmaları son derece önemlidir. Bu doğrultuda, çalışmanın konusunu oluşturan muhasebe mesleğinde etik kavramının önemi ortaya çıkmaktadır.

**Anahtar kelimeler:** Etik, etik dışı davranışlar, muhasebe mesleği

Jel Sınıflandırması: L21, M41

## THE DETERMINATION OF THE PERCEPTION AND TENDENCY ABOUT BUSINESS ETHIC OF STUDENTS THAT CAN BE ACCOUNTANT

### Abstract

Nowadays, with the increasing knowledge, need the importance given to the reliability and transparency of knowledge increases. This is because, the financial reporting, that is not reliable, is one of the main reasons of the firm failures. This knowledge can be gained by the related people through financial tables. Accountants have to behave ethically and give accurate information in order to form accurate and reliable financial tables. In this case, the importance of the concept of ethic in profession of accounting, that is the topic of this study, appears.

**Keywords:** Ethic, out of ethic behaviors, profession of accounting

Jel Classification: L21, M41

\* Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Muhasebe Eğitimi Bölümü, ganitekurt@gmail.co

\*\* Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Muhasebe Eğitimi Bölümü, pinar.okan@gazi.edu.tr

\*\*\* Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Bilgisayar Eğitimi Bölümü, fbaser@gazi.edu.tr

## 1. GİRİŞ

Ülkelerarası ticari, ekonomik ve sosyokültürel sınırları adeta görünmez hale getiren küreselleşme olgusu, her türlü iş kolunda olduğu gibi muhasebe mesleğinde de pek çok değişimin ve gelişimin yaşanmasına neden olmaktadır. Bilgi transferi noktasında ekonominin atar damarı görünümündeki muhasebe mesleği, süreklilik gösterir şekilde artan bilgi ihtiyacı çerçevesinde özellikle son yıllarda yükselen bir değer kazanmıştır. Keller ve diğerleri (2007, 300) özellikle ülkelerin sosyal ve ekonomik açıdan ilerlemelerinde muhasebenin kilit rol oynadığını belirtmişlerdir. Muhasebe sisteminin ürettiği bilgilerin şeffaflığına ve güvenilirliğine verilen önemin giderek daha stratejik bir unsur olarak gündeme gelmesi, muhasebe mesleğini günümüz dünyasında ön plana çıkarmakta ve meslek mensuplarının yeterlilik seviyelerini profesyonel standartlar çerçevesinde üst düzeylere taşımaktadır.

Muhasebeciler tarafından hazırlanan ve ilgili tarafların karar alma süreçlerinde temel rol oynayan finansal tabloların doğru ve güvenilir verilerden oluşması gerekmektedir. Dolayısıyla söz konusu verileri bilgi sistemi çerçevesinde standart çıktılara dönüştüren muhasebe meslek mensuplarının etik davranışlar sergilemeleri, sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olması açısından son derece önemlidir.

Muhasebe sisteminin sunduğu çıktılardan doğrudan ve dolaylı olarak etkilenen paydaş ağının son derece geniş kitlelere hitap ediyor olması ve söz konusu çıktıların parasal konularla ilgili olması, muhasebe meslek mensupları üzerindeki baskıları artırmaktadır. Söz konusu baskılara neden olan artan rekabet, çıkar çatışmaları ve refah maksimizasyonu olguları hiç şüphesiz ki muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelme konusunda ikilemde bırakmaktadır (Aymankuy ve Sarıoğlu 2005, 26-29; Ergün ve Gül 2005).

Yunanca kökenli bir kelime olan etik; kavramsal bazda iyi veya kötü, doğru veya yanlış olanların niteliği ve temellerinin araştırılması şeklinde tanımlanabilir. Meslek etiği ise, bir mesleğin icrası sırasında toplumun yararını göz önünde bulundurarak uyulması gereken davranış biçimleridir (Kutlu 2008, 147). Her türlü meslekle ilişkilendirilebilen etki kavramı muhasebe mesleğinde de günümüz iş hacmi potansiyeli dikkate alındığında son derece önemli bir yer tutmaktadır. Muhasebe mesleğinde etik kavramı, muhasebe meslek mensupları tarafından gerçekleştirilen

işlemlerin yasalara uygun olmasının yanı sıra, toplumun değer yargılarının da göz önünde bulundurularak yürütülmesini ve işlemler sonucunda doğru ve güvenilir bilgilerin topluma sunuluyor olmasını kapsamaktadır. İlgili meslek mensubunun mesleki etiğine bağlılığı ne denli yüksek olursa, toplumun söz konusu mesleğe duyduğu saygı da o denli fazla olacaktır (Smith ve Smith 2009).

Enron, Xerox, Anderson Worldwide, Tyco, Bristol-Myers Squibb, Global Crossing, Health South, Merrill Lynch (ML), CMS Energy ve Adelphia Communications'da yaşanan çeşitli muhasebe skandalları ABD başta olmak üzere tüm dünyada büyük yankı uyandırarak muhasebe mesleğinde etik kavramının önemini artırmış ve kalın harflerle ön plana çıkmasına neden olmuştur (Low ve diğerleri 2008, 223; Erol 2008, 229-230). Zira yaşanan skandalların nedenleri arasında düşük seviyede şeffaflık, çalışanlarda artış gösteren parasal güdüler ve örgüt kültürünün bozuk yapısı gibi etik dışı davranışlara motivasyon sağlayan etmenler söz konusudur.

Etik olgusu bireylerin çalışma hayatına başlamadan önce ailelerinden, yaşadıkları çevreden, eğitim aldıkları kurumlardan v.b. edindikleri nitelikler sonucu gelişmektedir. Buna karşın, işletmelerin sahip olduğu örgüt kültürü de bireylerin taşıdıkları etik olgusunu değişim ve dönüşüme uğratabilmekte, kısaca etkileyebilmektedir. Bireyler içinde buldukları örgüt kültürünün birer parçası konumuna gelmekte, yapısal olarak örgütsel davranış şekillerinden etkilenmektedir. Diğer bir deyişle bireyler, zaman içerisinde çalıştıkları örgütün kültürünü benimserler ve bu doğrultuda davranmaya başlarlar. Bu nedenle, şayet örgüt kültürünün içerisine yerleştirilmiş ve örgüt kültürü içerisinde hâkim olan bir etik kültürü mevcutsa; çalışanlar hangi davranışın etik hangi davranışın etik olmadığını bileceklerinden, etik dışı davranışlar sergilemekten kaçınırlar. Dolayısıyla, yukarıda ifade edilen skandalların yaşanmasında, söz konusu işletmelerin etik olgusunu içeren örgüt kültürüne sahip olmamaları önemli bir neden olarak ifade edilebilecektir.

Diğer mesleklerde olduğu gibi, muhasebe mesleğinde de etik kurallar mesleğin kalite işaretleridir. Muhasebe mesleğine yönelik etik kuralların bir bölümü yasayla belirlenmişken, bir kısmı ise meslek örgütleri tarafından yazılı hale getirilmiştir. Muhasebe mesleğinde etikle ilgili düzenlemeleri ulusal ve uluslararası alandaki düzenlemeler şeklinde ikiye ayırmak mümkündür (Uyar 2009).

## 1. Ulusal Düzenlemeler

• **Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği tarafından yapılan düzenlemeler:** 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu meslek mensuplarının uymaları gereken kuralları içermektedir. Bu kurallar ile de muhasebe mesleğinde çalışma disiplini, mesleki güven ve etik amaçlanmaktadır. Aynı zamanda Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte de meslek etiğini sağlamaya yönelik çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır.

• **Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemeler:** Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) yer alan muhasebenin 12 temel kavramından sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık ve tam açıklama kavramları muhasebe mesleğinde etik ile ilgili yapılan düzenlemelerdir.

• **Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler:** Denetimde etiği sağlamaya yönelik çeşitli düzenlemeler söz konusudur.

• **Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan düzenlemeler:** Muhasebede etik ile ilgili düzenlemeleri ilgilendiren bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ile ilgili standartlar söz konusudur.

## 2. Uluslararası Düzenlemeler

• **Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yapılan düzenlemeler:** "Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları" yayınlanmıştır. Muhasebeciler için olan ahlak kuralları; mesleki yeterlilik, gizlilik, doğruluk ve tarafsızlık şeklinde özetlenebilir.

• **Amerikalı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından yapılan düzenlemeler:** "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları" yayınlanmıştır.

Yukarıda belirtilen ulusal ve uluslararası düzenlemeler incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarında bulunması gereken özelliklerin; sosyal sorumluluk, bağımsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, sır saklama, mesleki özen ve titizlik, mesleki yeterlilik, ticari faaliyette bulunmama, reklam yasağı şeklinde sıralandığı görülmektedir. Buna karşın temel problem, olması gerekenin ifade edilmesinin yanı sıra, muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten faktörlerin ortaya

konulmasıdır. Ancak, bu tür bir tespit neticesinde etik dışı davranışların ortadan kaldırılmasını sağlayabilecek önlemlerin alınması söz konusu olabilecektir.

Etik ve etik dışı davranışlar arasında çatışma yaşanmasını ifade eden etiksel ikilemler, temelde bireylerin kişisel olarak kurdukları değer hiyerarşisine dayanmaktadır. Diğer taraftan bireyleri etik dışı davranışa yönelten nedenlerin sebebi çok çeşitli olabilir; para, bilgi, güç, popülerlik v.b. Burada etik eğitiminin önemi bir kez daha ön plana çıkmaktadır. Söz konusu eğitimi sayesinde, bireyler güdülerini bir kenara koyarak etik davranışlar sergileyeceklerdir. Bu eğitimin amacı, ideal bir toplum oluşturabilmek için bireyleri kendi kendilerine yargılama yapabilecekleri konuma getirebilmektir (Aydın 2001, 166).

Etiksel ikilemlerin ortadan kaldırılması, meslek mensuplarının gerçek başarının ne şekilde ölçülebileceği hakkındaki görüşlerinin değiştirilmesiyle mümkün hale getirilebilecektir. Hiç şüphesiz ki bu tür bir sonuca ancak etik çerçevesinde verilen eğitimlerle ulaşılabilir. Dolayısıyla, etik olgusunun yerleştirilmesi noktasında mesleki eğitim sürecinde verilecek meslek etiği eğitimi son derece önemlidir.

Üniversitelerde ve meslek okullarında verilen muhasebe derslerinin gün geçtikçe kalitesinin arttığı bir gerçektir. Fakat yaşanan muhasebe skandallarının sayısında herhangi bir azalma söz konusu olmamaktadır. Bu durum belki de verilen muhasebe derslerinde etik kavramına gereğince değinilmemesinden kaynaklanmaktadır. Williams'ın (2004, 995-998) çalışmasında da belirttiği gibi, yapılan pek çok akademik çalışmada temel olarak Enron, Andersen gibi muhasebe skandallarının sorumlularının aslında muhasebe eğitimcileri olduğuna değinilmektedir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 2005 yılında geçerli olmaya başlayan Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları'nı ortaya koymuştur. Bu standartlarda, hem adayların hem de meslek mensuplarının sahip olmaları gereken ahlaki davranışlar bulunmaktadır (Öncü ve Akdaş 2004, 154). Aynı zamanda IFAC, etik kavramının muhasebe eğitimi veren kurumların programlarında yer alması gerektiğinin üzerinde durmaktadır. Bu konulara, Dördüncü Uluslararası Eğitim Standardı'nda da yer verilmektedir (IFAC – IES 4, 2009).

Eğitimin önemine karşın etik kavramının sübjektif bir unsur olduğu unutulmamalıdır. Bireysel gelişim farklılıkları, etik konusunda alınan

eğitimlerin etkinliğini etkileyecektir. Diğer bir ifadeyle bireylerin büyüdüğü yer, cinsiyetleri, okudukları okul, gelir durumları gibi etmenler, her bir birey için etik çerçevesinde verilen eğitimden sağlanan fayda düzeyini farklılaşabilecektir.

Çalışmada, anket yöntemi benimsenmiş ve Türkiye'deki üniversitelerin ilgili fakültelerinde yer alan işletme, iktisat, muhasebe ve maliye bölümü son sınıf öğrencilerinin muhasebe meslek etiği konusundaki algılama ve eğilimlerinin ortaya konulması için çeşitli araştırma hipotezleri oluşturulmuştur. İlgili istatistiksel analizler doğrultusunda elde edilen bulgular sonucunda; öğrencilerin eğitimleri sırasında muhasebe meslek etiği ile ilgili konuların işlenip işlenmemesinin, cinsiyetlerinin, büyüdüğü yerlerin (büyükşehir, il, ilçe, köy) ve gelir durumlarının onların muhasebe meslek etiği ile ilgili görüşlerinde bir farklılık yaratıp yaratmadığının belirlenmesi amaçlanmıştır.

## 2. ARAŞTIRMA PLANLAMASI

### 2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Küreselleşen dünyada, ülkeler arasındaki sınırların kalkmasıyla birlikte her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de pek çok gelişim ve değişim yaşanmaktadır. Günümüzde, artan bilgi ihtiyacıyla birlikte açıklanan bilgilerin güvenilirliğine ve şeffaflığa verilen önem de son derece artmış durumdadır. Söz konusu bilgiler, finansal tablolar sayesinde ilgililere ulaşmaktadır. Finansal tabloların doğru ve güvenilir verilerden oluşması için bu verileri hazırlayan muhasebe meslek mensuplarının, etik davranışlar sergileyerek doğru bilgiyi sunuyor olmaları son derece önemlidir. Bu doğrultuda, çalışmanın konusunu oluşturan muhasebe mesleğinde etik kavramının önemi ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmada; üniversitelerin ilgili fakültelerinde yer alan işletme, iktisat, muhasebe ve maliye bölümü son sınıf öğrencilerinin muhasebe meslek etiği konusundaki algılama ve eğilimlerinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

### 2.2. Araştırma Hipotezleri

Araştırmada belirlenen amaçlar doğrultusunda aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

**Hipotez 1:** Eğitim boyunca alınan derslerde muhasebe meslek etiği konusunun işlenip işlenmemesi, öğrencilerin muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara olan düşüncelerinde etkilidir.

**Hipotez 2:** Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin öğrencilerin düşünceleri cinsiyetlerine farklılık göstermektedir.

**Hipotez 3:** Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin düşüncelerde öğrencilerin büyüdüğü yer etkilidir.

**Hipotez 4:** Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin öğrencilerin düşünceleri gelir durumlarına göre farklılık göstermektedir.

### **2.3. Evren ve Örneklem**

Çalışmaya temel teşkil eden evrenin belirlenmesinde iki unsur dikkate alınmıştır. Birinci unsur, muhasebe meslek mensuplarının etik ya da etik dışı davranışlar sergilemelerinde etkili olan faktörlerden birisinin örgüt kültürü olması ve bu etkenin çalışmamızda yer almıyor olmasıdır. Bu nedenle evreni oluşturan birimlerin üniversite öğrencileri olması uygun görülmüştür. Zira, öğrencilerin etik dışı davranışlara yönelmelerinde, herhangi bir örgütte çalışmadıkları için, örgüt kültürünün bir etkisi olmayacağı aşikardır.

Evrenin belirlenmesinde etkili olan diğer bir unsur ise, öğrencilerin üniversite eğitimleri boyunca görecekları derslerin büyük bir bölümünü tamamlamış olmaları gerekliliğidir. Ancak bu şekilde muhasebe derslerinde etik kavramına değinilip değinilmediği gerçekçi olarak ölçülebilecektir. Dolayısıyla; bu çalışmada, üniversitelerin ilgili fakülte ve bölümlerindeki son sınıf öğrencilerinin muhasebe meslek etiğine ilişkin düşünceleri esas alınacaktır.

Araştırmanın evrenini, ülkemizdeki üniversitelerin ilgili fakültelerinde yer alan işletme, iktisat, muhasebe ve maliye bölümü son sınıf öğrencileri oluşturmaktadır. Araştırmanın evrenini oluşturan bireylerin tümüne ulaşmanın bir takım zorlukları gündeme getirmesinden dolayı; belirlenen bu evren üzerinden örneklem seçme yolu tercih edilmiştir.

Genel olarak araştırmalarda örneklem sayısının belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken temel unsur, esas alınan örneklemin hedef kitle olarak alınacak yığınin özelliklerini yansıtacak nitelikte olmasıdır. Örneklem büyüklüğü; kullanılacak örnekleme yöntemi, evrenin büyüklüğü, araştırma değişkenleri açısından evrenin yapısının homojen ya da heterojen bir özellik göstermesi vb. gibi birçok faktör dikkate alınarak hesaplanmalıdır (Balci 2005, 79-91).

Bu çalışmada; araştırmanın bazı özellikleri de düşünülerek, büyük ölçekli tarama araştırmalarında yaygın olarak kullanılan küme (cluster)

örnekleme yönteminin kullanılması tercih edilmiştir. Örneklem sayısının belirlenmesinde ise  $n = t^2 p / d^2$  formülü kullanılmıştır. Burada,

**n:** Örnekleme alınacak birey sayısı

**t:** Belirli bir anlam seviyesinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer

**p:** İncelenen olayın görülüş sıklığı (gerçekleşme olasılığı)

**q:** İncelenen olayın görülmemiş sıklığı (gerçekleşmeme olasılığı),  $q = 1 - p$

**d:** Olayın görülüş sıklığına göre kabul edilen örnekleme hatasıdır (Baş 2003, 45).

Bu araştırmada; %95 güven düzeyi için t dağılımı tablo değeri 1.96,  $p$  ( $q$ ) değeri 0.50 ve  $d = 0.05$  örnekleme hatası için bulunan örneklem sayısına ilişkin alt sınır 384 olarak belirlenmiştir.

Örnekleme alınacak birimler; Gazi Üniversitesi, Ege Üniversitesi, Selçuk Üniversitesi, Erciyes Üniversitesi, Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Anadolu Üniversitesi, Niğde Üniversitesi, Harran Üniversitesi ve Atatürk Üniversitesi'nin ilgili fakültelerinde yer alan işletme, iktisat, muhasebe ve maliye bölümlerinde eğitimini sürdüren son sınıf öğrencileri arasından rasgele seçilmiştir. Bu kapsamda anket çalışmasının uygulandığı 539 öğrenci araştırmanın örneklemini oluşturmaktadır. Öğrencilere öncelikle araştırmanın konusu hakkında bir açıklama yapılmış ve anketi nasıl dolduracakları hususunda aydınlatıcı bilgi verilmiştir.

#### **2.4. Veri Toplama Aracı**

Araştırmada, veri toplama yönetimi olarak anket tekniği kullanılmıştır. Anketin hazırlanma aşamasında, öncelikle muhasebe mesleğinde etik dışı davranışlar sonucu karşılaşılan problemler göz önünde bulundurulmuş ve senaryolar ilgili literatürün de incelenmesi neticesinde belirlenmiştir.

Anket uygulaması yapılmadan önce formda yer alan soruların açıklığını ve anlaşılabilirliğini değerlendirmek amacıyla 55 birey ile bir pilot araştırma yapılmış ve elde edilen deneyimler neticesinde anket formuna son hali verilmiştir.

Çalışmada ele alınan değişkenlerin seçilmesinin nedenlerini de iki şekilde ele almak mümkündür. Birincisi, demografik değişkenlerin kişilerin etik dışı davranışlar sergilemelerinde etkili olup olmadığının ortaya konulmasıdır. İkincisi ise, Türkiye'deki üniversite eğitimi sürecinde muhasebe meslek etiği konusuna ne derecede önem verildiği hakkında ipuçları yakalanmasıdır.



Belirlenen amaçlar ve hipotezler doğrultusunda hazırlanan anket formu bireylerin demografik özelliklerine ilişkin sorulardan ve sekiz senaryodan oluşmaktadır. İlk üç senaryoda öğrencilerin genel ahlaki davranışlara ilişkin algılamalarının belirlenmesi, diğer beş senaryoda ise muhasebe meslek etiği konusunda öğrencilerin eğilimlerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Öğrencilerin senaryolarda sunulan davranışlara olan düşüncelerini değerlendirmek ve olumlu veya olumsuz yönde eğilimlerini belirlemek üzere beşli likert tipi ölçekleme yönteminden yararlanılmıştır.

Araştırma formunda öğrencilere görüşleri alınmak üzere sunulan senaryolar aşağıda özet olarak verilmiştir.

- Senaryo 1 (S1), öğrenim görmekte olan bir üniversite öğrencisinin sınavda kopya çekmesini, kopya çektiği öğrenciye maddi fayda sağlayarak yeterlilik göstermediği dersten başarılı olarak lanse edilmesini konu olmaktadır. Bu çerçevede senaryo mesleki yeterlilik kavramını yansıtmaktadır.
- Senaryo 2 (S2), üniversitede grup projesi içerisinde yer alan bir öğrencinin, hiçbir emek göstermemesine rağmen sosyal ilişkilerini kullanarak isminin hazırlayanlar kısmında yer almasını sağlaması konu olmaktadır. Bu çerçevede senaryo dürüstlük kavramını yansıtmaktadır.
- Senaryo 3 (S3), maddi durumu iyi olmasına rağmen burs alabilmek doğrultusunda ilgili mercileri yanlış bilgilendiren bir öğrencinin tutumunu konu almaktadır. Bu çerçevede senaryo güvenilirlik kavramını yansıtmaktadır.
- Senaryo 4 (S4), işletmenin karını düşük göstererek ödenmesi gereken vergi miktarını olduğundan az beyan eden muhasebe meslek mensubunun söz konusu davranışını konu almaktadır. Bu çerçevede senaryo sosyal sorumluluk kavramını yansıtmaktadır.
- Senaryo 5 (S5), bir işletmenin muhasebe departmanındaki personelin bilanço dipnotlarına gerçekçi olarak yansıtılmayan bilgilere müdürü tarafından talep edildiği için göz yummasını konu almaktadır. Bu çerçevede senaryo mesleki özen ve titizlik kavramını yansıtmaktadır.
- Senaryo 6 (S6), işletmenin kredi başvurusunda bulunduğu bankanın yetkilisini yakinen tanıyan muhasebe personelinin, söz konusu sosyal ilişkisini kariyeriyle ilgili kişisel çıkarlarında kullanmasını konu almaktadır. Bu çerçevede senaryo tarafsızlık kavramını yansıtmaktadır.
- Senaryo 7 (S7), maddi çıkarlar doğrultusunda çalıştığı işletmenin mali

bilgilerini diğer bir işletmeye aktaran muhasebe personelinin tutumu konu alınmıştır. Bu çerçevede senaryo sır saklama kavramını yansıtmaktadır.

- Senaryo 8 (S8), denetlediği firmayla sosyal ilişkileri ön plana çıkan denetçinin tutumu konu alınmıştır. Bu çerçevede senaryo bağımsızlık kavramını yansıtmaktadır.

### **2.5. Verilerin Analizi**

Uygulama alanındaki gözlemlerin ölçme aracına verdikleri cevapların geri dönüşünden sonra bilgisayarda bir veri tabanı oluşturulmuştur. Verilerin çözümlenmesinde ise ilgili istatistiksel paket programdan yararlanılmıştır.

Araştırma kapsamında derlenen veriler; belirlenen amaçlar doğrultusunda, betimleyici istatistiklerden yararlanılarak ve çeşitli istatistiksel analizler (Mann-Whitney U Testi, Kruskal-Wallis (K-W) H Testi) kullanılarak çözümlenmiş ve yorumlanmıştır.

## **3. ARAŞTIRMA BULGULARI VE DEĞERLENDİRME**

### **3.1. Betimleyici İstatistikler**

Bu kesimde, araştırmaya katılan öğrencilerin demografik özelliklerini ortaya koymak; öğrencilerin verilmiş senaryolara olan bakış açısını değerlendirmek amacıyla betimleyici istatistiklerden, mutlak ve nispi frekanslardan yararlanılmıştır.

#### **3.1.1. Araştırmaya katılan örneklem grubunun demografik özellikleri**

Tablo 1 ile araştırmaya katılan bireylerin demografik özelliklerine ilişkin bulgular sunulmuştur. Buna göre örneklem grubuna giren bireylerin %44.5'i bay, %55.5'i bayanlardan oluşmaktadır. Öğrencilerin %33.3'ü büyükşehirde, %34.4'ü ilde, %25.2'si ilçede ve %7.1'i ise köyde büyüdüğünü belirtmişlerdir. Hane halkının toplam gelir durumuna ilişkin frekanslar incelendiğinde %56.5 ile 801-2000 TL arası gelire sahip aileler çoğunluğu oluşturmaktadır.

Tablo 1. Araştırmaya katılan bireylerin demografik özellikleri

	Frekans ( $f_i$ )	Yüzde (%)
<b>Cinsiyet</b>		
Bay	240	44.5
Bayan	299	55.5
<b>Büyünülen Yer</b>		
Büyükşehir	178	33.3
İl	184	34.4
İlçe	135	25.2
Köy	38	7.1
<b>Hane Halkının Toplam Geliri</b>		
800 TL'den az	94	17.5
801 – 2000 TL	303	56.5
2001 – 5000 TL	115	21.5
5000 TL'den fazla	24	4.5

### 3.1.2. Öğrencilerin genel ahlaki davranışlara ilişkin algılamalarının belirlenmesi

Genel ahlaki davranışlara ilişkin senaryolara öğrencilerin düşüncelerini değerlendirmek üzere; Tablo 2 ile verilen ortalamalar incelendiğinde senaryoların tamamında verilen davranışlara öğrencilerin katılmama eğilimi gösterdikleri görülmektedir. Ayrıca, maddi durumu iyi olmasına rağmen burs alabilmek doğrultusunda ilgili mercileri yanlış bilgilendiren bir öğrencinin tutumunu konu alan üçüncü senaryoda sergilenen davranışa öğrencilerin net bir biçimde olumsuz tepki verdikleri belirlenmiştir.

**Tablo 2. Öğrencilerin genel ahlaki davranışlara ilişkin verilmiş senaryolara olan düşünceleri**

Senaryolar	Katılmıyorum ←					→ Katılıyorum					Ort.	Std. Sapma
	1		2		3		4		5			
	$f_i$	%	$f_i$	%	$f_i$	%	$f_i$	%	$f_i$	%		
Senaryo 1	243	45.42	100	18.69	69	12.90	62	11.59	61	11.40	2.25	1.419
Senaryo 2	221	41.15	108	20.11	101	18.81	60	11.17	47	8.75	2.26	1.330
Senaryo 3	387	72.20	59	11.01	47	8.77	19	3.54	24	4.48	1.57	1.083

### 3.1.3. Muhasebe meslek etiği konusunda öğrencilerin eğilimlerinin belirlenmesi

Araştırmaya katılan örneklem grubunun verilerine göre; öğrencilerin % 63.7'si üniversite eğitimleri boyunca almış oldukları derslerin herhangi birinde muhasebe meslek etiği konusunun işlendiği, % 36.3'ü ise işlenmediği yönünde görüş belirtmişlerdir.

**Tablo 3. Muhasebe meslek etiği konusunun işlenip işlenmediğine ilişkin dağılım**

	Frekans ( $f_i$ )	Yüzde (%)
<b>Öğrencilerin eğitimi boyunca almış olduğu derslerin herhangi birinde muhasebe meslek etiği konusunun işlenip işlenmediği</b>		
Hayır	193	36.3
Evet	338	63.7

Öğrencilerin meslek etiği konusunda verilmiş senaryolara olan düşüncelerini değerlendirmek üzere Tablo 4 ile verilen ortalamalar incelendiğinde senaryoların tamamında verilen davranışlara öğrencilerin katılmama eğilimi gösterdikleri gözlenmiştir. Ayrıca maddi çıkarlar doğrultusunda çalıştığı işletmenin mali bilgilerini diğer bir işletmeye aktaran muhasebe personelinin tutumu konu alan yedinci senaryoda sergilenen davranışa ise öğrencilerin diğer senaryolara göre daha olumlu baktıkları belirlenmiştir.

**Tablo 4. Öğrencilerin meslek etiği konusunda verilmiş senaryolara olan düşünceleri**

Senaryolar	Katılmıyorum ←					→ Katılıyorum					Ort.	Std. Sapma
	1		2		3		4		5			
	$f_i$	%	$f_i$	%	$f_i$	%	$f_i$	%	$f_i$	%		
Senaryo 4	258	47.87	115	21.34	74	13.73	45	8.35	47	8.72	2.09	1.315
Senaryo 5	190	35.78	117	22.03	133	25.05	61	11.49	30	5.65	2.29	1.222
Senaryo 6	171	31.78	132	24.54	123	22.86	66	12.27	46	8.55	2.41	1.280
Senaryo 7	168	31.23	102	18.96	124	23.05	96	17.84	48	8.92	2.54	1.330
Senaryo 8	256	47.94	107	20.04	89	16.67	42	7.87	40	7.49	2.07	1.278

### 3.2. Hipotezlerin Testi ve Yorumu

a. Eğitim boyunca alınan derslerde muhasebe meslek etiği konusunun işlenip işlenmemesi, öğrencilerin muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara olan düşüncelerinde etkili olup olmadığını araştırılması

Öğrencilerin beş senaryoya olan düşünceleri, derslerinin herhangi birinde muhasebe meslek etiği konusunun işlenip işlenmediğine göre benzer ortanca değerli toplumların rasgele örnekleri olup olmadığını test etmek amacıyla Mann-Whitney U Testi uygulanmıştır. Analiz sonucu bulgular Tablo 5 ile verilmiştir.

Mann-Whitney U Testi, bağımsız iki örneklem t testinin parametrik olmayan alternatifidir. Bu testi uygulayabilmek için verilerin en azından aralıklı (interval) bir ölçekle saptanmış olması gerekmektedir. Likert ölçekli veriler yaklaşık aralıklı ya da aralıklı ölçekli veri olarak kabul edilirler (Özdamar 2002, 516-523).

**Tablo 5. Etik konusunun işlenip işlenmeme durumuna göre senaryolara olan düşüncelerdeki farklılıklar**

		Medyan	Ortalama Rank	Mann-Whitney U	Önem Düzeyi (p)
	<i>Muhasebe meslek etiği konusunun işlenip işlenmediği</i>				
S4	Hayır	2	265.34	32489.5	0.936
	Evet	2	266.38		
S5	Hayır	2	263.97	31330.0	0.814
	Evet	2	260.87		
S6	Hayır	2	264.50	32328.0	0.907
	Evet	2	266.07		
S7	Hayır	3	264.90	32404.0	0.944
	Evet	2	265.85		
S8	Hayır	2	263.69	32027.0	0.981
	Evet	2	263.39		

Eğitim boyunca alınan derslerde muhasebe meslek etiği konusunun işlenip işlenmemesi, öğrencilerin muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara olan düşüncelerinde etkili olmadığı sonucuna ulaşılmıştır [ $p>0.05$ ]. Bu durum yabancı literatürde incelenen çalışmalardan farklılık yaratmıştır.

Yabancı literatürde yer alan birçok çalışmada, eğitim süresinde muhasebe meslek etiğine değinilmesinin, öğrencilerde etik kültürünün gelişmesine yararlı olacağına ve bu sayede de bireylerin etik dışı faaliyetler sergilemelerinin önüne geçilmiş olunacağına değinilmektedir (Helps 1994, 44; Shipley 1994, 11; Sankaran ve Bui 2003, 229; Williams 2004, 995-998; Mintz 1996, 70-80 ve Malone 2006, 142-146). Söz konusu, durum çalışmamızda yapmış olduğumuz analizler sonucu ulaştığımız noktadan farklıdır. Bu durum bize, Türkiye ve yabancı ülkeler arasındaki farkı göstermektedir. Bu farklılığın sebebi üniversitelerde meslek etiğine ilişkin ayrı bir dersin olmaması olabilir. Üniversitelerde genelde meslek etiğine muhasebe denetimi dersi içerisinde değinilmektedir.

**b.** Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin öğrencilerin düşüncelerinin cinsiyetlere farklılık gösterip göstermediğinin araştırılması

Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin öğrencilerin düşüncelerinin cinsiyetlere göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla Mann-Whitney U Testi yapılmıştır. Analiz sonucu bulgular Tablo 6 ile verilmiştir.

**Tablo 6. Cinsiyete göre senaryolara olan düşüncelerdeki farklılıklar**

		Medyan	Ortalama Rank	Mann-Whitney U	Önem Düzeyi (p)
	<i>Cinsiyet</i>				
S4	Bayan	1	252.35	30602.5	0.002*
	Bay		291.99		
S5	Bayan	2	264.89	34569.0	0.848
	Bay	2	267.36		
S6	Bayan	2	268.36	35420.0	0.845
	Bay	2	270.92		
S7	Bayan	2	265.84	34668.0	0.531
	Bay	2.5	274.05		
S8	Bayan	2	265.12	34520.0	0.671
	Bay	2	270.46		

\*  $p < 0.05$

Çalışmamızdaki 5 senaryo incelendiğinde cinsiyet açısından ortalamalarda az da olsa farklılıklar gözlenmiştir. Erkeklerin etik dışı davranışlar sergilemeye bayanlara oranla daha eğilimli oldukları görülmüştür. Literatür çalışması yapıldığında da benzer sonuçlara ulaşıldığı görülmüştür (Landry ve diğerleri 2004, 102-108; Kutlu 2008, 161-162; Beltramini ve diğerleri 1984, 195-200; Ameen ve diğerleri 1996, 591-597; Reiss ve Mitra 1998, 1590).

Söz konusu farklılığın az olması öğrencilerin etik dışı faaliyetler sergileme eğilimlerinin cinsiyetlere göre anlamlı bir farklılık göstermediği tezini savunmamıza da yardımcı olabilir. Aynı sonuç Keller ve diğerlerinin (2007, 309-310), McNichols ve Zimmerer'in (1985, 175-180), Harris'in (1989, 234-238), Davis ve Welton'ın (1991, 460), Khazanachi'nin (1995, 748) yaptıkları çalışmalarda da söz konusudur.

**c.** Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin düşüncelerde öğrencilerin büyüdüğü yerin etkili olup olmadığının araştırılması

Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin düşüncelerde öğrencilerin büyüdüğü yerin etkili olup olmadığının belirlenmesi amacıyla Kruskal-Wallis H Testi yapılmıştır. Kruskal-Wallis H Testi, parametrik olmayan tek yönlü varyans analizi yöntemidir. Analiz sonucu bulgular Tablo 7 ile verilmiştir.

Tablo 7. Büyünülen yere göre senaryolara olan düşüncelerdeki farklılıklar

	Medyan	Ortalama Rank	Test İstatistiği Değeri ( $\chi^2$ )	sd	Önem Düzeyi (p)	
<b>Büyünülen Yer</b>						
S4	Büyükşehir	2	289.97	9.786	3	0.020*
	İl	1	264.02			
	İlçe	1	239.96			
	Köy	2	283.97			
S5	Büyükşehir	2	268.17	6.705	3	0.082
	İl	2	281.32			
	İlçe	2	240.65			
	Köy	2	244.09			
S6	Büyükşehir	2	279.82	7.929	3	0.048*
	İl	2	277.31			
	İlçe	2	236.19			
	Köy	2	272.68			
S7	Büyükşehir	2.5	276.07	4.522	3	0.210
	İl	3	270.08			
	İlçe	2	245.59			
	Köy	3	292.13			
S8	Büyükşehir	2	280.30	5.734	3	0.125
	İl	1	257.04			
	İlçe	1	249.51			
	Köy	2	294.51			

\* p &lt; 0.05

Analiz sonucunda Senaryo 4 ve Senaryo 6'da verilen etik dışı davranışa ilişkin düşüncelerde öğrencilerin büyüdüğü yere göre farklılık olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, Tablo 7 ile verilen grup istatistikleri incelendiğinde öğrencilerin büyüdüğü yere ilişkin sosyoekonomik gelişmişlik düzeyi arttıkça, her iki senaryoda verilen etik dışı davranışlara olan yönelimin arttığı tespit edilmiştir.



d. Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin öğrencilerin düşüncelerinin gelir durumlarına göre farklılık gösterip göstermediğinin araştırılması

Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin öğrencilerin düşüncelerinin gelir durumlarına göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla Kruskal-Wallis H Testi yapılmıştır. Analiz sonucu bulgular Tablo 8 ile verilmiştir.

**Tablo 8. Gelir durumuna göre senaryolara olan düşüncelerdeki farklılıklar**

		Medyan	Ortalama Rank	Test İstatistiği Değeri ( $\chi^2$ )	sd	Önem Düzeyi (p)
	<i>Gelir Durumu</i>					
S4	800 TL'den az	1	234.98	19.059	3	0.000*
	801 – 2000 TL	2	262.48			
	2001 – 5000 TL	2	291.68			
	5000 TL'den fazla	3	364.71			
S5	800 TL'den az	2	255.99	3.255	3	0.354
	801 – 2000 TL	2	261.00			
	2001 – 5000 TL	2	270.63			
	5000 TL'den fazla	2	313.65			
S6	800 TL'den az	2	229.37	20.923	3	0.000*
	801 – 2000 TL	2	263.65			
	2001 – 5000 TL	3	288.96			
	5000 TL'den fazla	4	374.69			
S7	800 TL'den az	3	269.32	4.025	3	0.259
	801 – 2000 TL	2	265.38			
	2001 – 5000 TL	2	261.43			
	5000 TL'den fazla	3	327.04			
S8	800 TL'den az	2	279.38	8.006	3	0.046*
	801 – 2000 TL	1	256.66			
	2001 – 5000 TL	2	264.73			
	5000 TL'den fazla	3	337.23			

\* p < 0.05

Analiz sonucunda Senaryo 4, Senaryo 6 ve Senaryo 8 ile verilen etik dışı davranışa ilişkin düşüncelerde öğrencilerin ailelerinin gelir durumuna göre farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin öğrencilerin düşüncelerinin gelir durumlarına göre farklılık gösterip göstermediğinin araştırılması büyüdüğü yere göre paralellik arz etmektedir. Hane halkı gelir düzeyi arttıkça, sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve bağımsızlık kavramlarını yansıtan senaryolarda verilen etik dışı davranışlara olan yönelimin arttığı tespit edilmiştir. Söz konusu durum yapılan benzer çalışmalarda da aynıdır (Kutlu 2008, 165-166; Aymankuy ve Sariođlan 2005, 36; Lam ve Hung 2005, 210; Ekin ve Tezölmez 1999, 26).

#### 4. SONUÇ

Etik genel olarak insan davranışlarında doğru ve yanlış ayırt ederken kullandığı yazılı olmayan kurallar bütünüdür. Bu anlamda etik sübjektif derecesi yüksek olan unsurları içermektedir. Muhasebe meslek mensubu adaylarının meslek etiğine bakış açıları mesleğin gelecekteki kalitesinin ve belirlenmesinde önemli bir etki yaratacaktır.

Ülkemizde, dokuz üniversitenin, İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri'nin son sınıf öğrencileri üzerinde yapılan ve bu öğrencilerin meslek etiğini algılama eğilimlerinin tespitine yönelik olarak yapılan anket çalışmasında. Meslek mensubu olabilecek adayların genel anlamda meslek etiğine uymayan davranışlara olumlu bakmadıkları tespit edilmiştir. Ancak kişisel kazançların yüksek olduğu durumlarda etik dışı davranışlara yönelme eğilimi artabilmektedir.

Muhasebe mesleğini seçecek öğrencilerin, muhasebe meslek etiğine ilişkin duyarlılıklarının artması ve etik kuralları üniversite eğitiminde almaları, ekonomik düzenin temel yapısı olan muhasebe mesleğinin statüsünü ve kalitesini artıracaktır.

**KAYNAKÇA**

Ameen, E., D. Guffey ve J. McMillan. 1996. "Gender Differences in Determining the Ethical Sensitivity of Future Accounting Professionals". *Journal of Business Ethics* 15: 591-597.

Aydın, İ.P. 2001. *Yönetmel, Mesleki ve Örgütsel Etik*, Ankara.

Aymankuy, Y. ve M. Sarıoğlan. 2005. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, sayı 14, c .8, Aralık: 23-45.

Balcı, A. 2005. *Sosyal Bilimlerde Araştırma: Yöntem, Teknik ve İlkeler*. Pegem Yayınları, Ankara: 79-91.

Baş, T. 2003. *Anket. Seçkin Yayıncılık*, Ankara: 43-44.

Beltramini, R., R. Peterson ve G. Kozmetsky. 1984. "Concerns of College Students Regarding Business Ethics". *Journal of Business Ethics*, 3: 195-200.

Davis, J. ve R. Welton. 1991. "Professional Ethics: Business Students' Perceptions". *Journal of Business Ethics* 10: 451-463.

Ekin, M., G. Serap ve S. Tezolmez. 1999. "Business Ethics in Turkey: An Empirical Investigation with Special Emphasis on Gender", *Journal of Business Ethics* 18: 17-34.

Ergün, H. ve K. Gül. 2005. "Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarıncı Algılanışı". MUFAD, Ocak 2005.

Erol, M. 2008. "İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hilelere) Karşı Denetimden Beklentiler". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, c:13, s.1: 229-237.

Harris, J. 1989. "Ethical Values and Decision Processes of Male and Female Business Students". *Journal of Business Ethics* 8: 234-238.

Helps, L. 1994. "Should We Teach Ethics in Accounting Education?". *Management Accounting*, June, 72, 6.

IFAC, Uluslararası Eğitim Standardı 4 (International Education Standards (IES) 4), [http://www.ifac.org/Members/DownLoads/International\\_Education\\_Standards\\_1-8.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/International_Education_Standards_1-8.pdf), 10.Ocak.2009.

Keller, A. C., K. T. Smith ve L. M. Smith. 2007. "Do Gender, Educational Level, Religiosity, and Work Experience Affect the Ethical Decision-making of U.S. Accountants?" *Critical Perspectives on Accounting*, 18:299-314.

Khazanchi, D. 1995. "Unethical Behavior in Information Systems: The Gender Factor". *Journal of Business Ethics* , 14: 741-749.

Kutlu, H. A. 2008. "Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İklemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt:63, Sayı:2: 144-170.

Lam, K. C. ve B. Hung. 2005. "Ethics, Income, and Religion", *Journal of Business Ethics*, 61, Springer: 199-214.

Landry, R., G. D. Moyes ve A. C. Cortes. 2004. "Ethical Perceptions Among Hispanic Students: Differences by Major and Gender," *Journal of Education for Business*, 80/2.

- Low, M., H. Davey, ve K. Hooper. 2008. "Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges", *Critical Perspectives on Accounting*, 19: 222-254.
- Malone, F.L., "The Ethical Attitudes of Accounting Students", *Journal of American Academy of Business*: 142-146.
- McNichols, C. ve T. Zimmerer. 1985. "Situational Ethics: An Empirical Study of Differentiators of Student Attitudes". *Journal of Business Ethics*, 4: 175-180.
- Mintz, S.M. 1996. "The Role of Vitue in Accounting Education", *Accounting Education* 1: 67-91.
- Öncü, S. ve H. Aktaş. 2004. "Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları", XXIII: Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 19-23 Mayıs, Antalya.
- Özdamar, K. 2002. *Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi*. Kaan Kitabevi, Eskişehir: 516-523.
- Reiss, M. ve K. Mitra. 1998. "The Effects of Individual Difference Factors on the Acceptability of Ethical and Unethical Workplace Behaviors", *Journal of Business Ethics* 17: 1581-1593.
- Sankara, S. ve T. Bui. 2003. "Relationship Between Student Characteristics and Ethics: Implication for Educators", *Journal of Instructional Psychology*, September, 30-3.
- Shiple, D. J. 1994. "Teaching Ethics in Accountancy", *Management Accounting*, October, Vol: 72-9.
- Smith, K.T. ve L.M. Smith. "Business and Accounting Ethics", <http://acct.tamu.edu/smith/ethics/ethics.htm>, 22.Şubat.2009.
- Uyar, S. "Muhasebe Mesleğinde Etik İlgili Düzenlemeler", <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/>, 28.Şubat.2009.
- Williams, P. F. 2004. "You Reap Wht You Sow: The Ethical Discourse of Professional Accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, 15: 995-1001.