

1	2
---	---

Doç. Dr.
Gökhan Özer

Arş. Gör.
Metin Uyar

Muhasebecilerin Etik Oryantasyonlarının Mesleki Bağlılığa Etkisi Üzerine Bir İnceleme

Doç. Dr. Gökhan ÖZER

Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, İşletme Fakültesi

Arş. Gör. Metin UYAR

Beykent Üniversitesi, İİBF

Özet

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının bireysel etik oryantasyonlarının (etik felsefeleri) mesleki bağlılıkları üzerindeki etkilerinin ortaya konmasıdır. Oluşturulan modeli test etmek için anket yolu ile Türkiye genelinde 539 muhasebeciden toplanan veri, yapısal eşitlik modeli kullanılarak analiz edilmiş ve muhasebe meslek mensubunun etiksel yönelimi (adalet yönelimi, rölativist yönelim, deontolojik yönelim ve sonuçsal yönelim) ile mesleki bağlılık boyutları (duygusal bağlılık, normatif bağlılık ve devam bağlılığı) arasındaki yapısal ilişki ortaya konmuştur. Buna göre muhasebe meslek mensubunun etik yöneliminin mesleğine karşı duyduğu bağlılık üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir etkisinin olduğu görülmektedir. Meslekleri ile ilgili etik bir problem hakkında karar vermede adalet ve deontoloji yönelimli muhasebe meslek mensuplarının normatif ve duygusal mesleki bağlılıkları öne çıkarken, etik açıdan rölativist ve sonuç odaklı muhasebecilerin devamlılık bağlılığı yüksek seviyelerde olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe etiği, etiksel oryantasyon, mesleki bağlılık, etik karar verme.

JEL Sınıflandırması: M41, M49.

Abstract (A Study on The Impact of The Ethical Orientation of The Accountants on Their Professional Commitment)

This study, conducted through the collection of data from 539 professional accountants throughout Turkey, aims to examine the relationship between the individual ethical orientation (ethics philosophy) and professional commitment of professional accountants. The collected data were analyzed according to the structural equation model and the structural relationship between the ethical orientation (justice orientation, relativist orientation, deontological orientation and teleological orientation) and the dimensions of professional commitment (affective commitment, normative commitment and continuance commitment) was illustrated. As a result, it was found out that there is a meaningful level of relationship between the ethical orientation of the professional accountants and their professional commitment. It was observed that, in case of making a decision about an ethical problem concerning their profession, the decisions of the professional accountants with justice and deontological orientation were affected largely by their normative and affective professional commitments, while that of the professional accountants with relativist and teleological orientation with respect to ethics were affected largely by their continuance commitment.

Key Words: Accounting ethics, ethical orientation, professional commitment, ethical decision-making.

JEL Classification: M41, M49.

1. Giriş

Muhasebe, iş hayatının, insan tarafından oluşturulmuş bir dilidir; bütün ilgi gruplarına finansal bir resim sunar ve onların karar almasına yardımcı olur. Muhasebe günümüz dünyasında zorunlu olarak yerine getirilmesi gereken bir uygulamadır ve ekonomik sistemler muhasebe olmadan hayatta kalmaz (Koehn, 2005, s.521).

Muhasebe profesyonelleri; denetim, vergi muhasebesi, yönetim muhasebesi, finansal planlama, danışmanlık ve defter tutma gibi birçok işlevi yerine getirerek; iş yaşamının devamlılığında önemli rol oynar (Amstrong, 2002).

Duska ve Duska (2003) muhasebe meslek mensuplarının, meslekleri ile ilgili olarak kural ve standartların dışına çıkan her uygulamalarının büyük toplumsal maliyetlerinin olacağına altını çizmektedirler.

Shaub ve diğerleri (1993) Finn ve Munter (1993) ile Patterson (2001), etik gelişim seviyesi ile mesleki bağlılık arasındaki ilişkileri araştırmışlar ve etik farkındalık düzeyleri yüksek bireylerin, mesleklerine daha yüksek bir bağlılık gösterdikleri sonucuna ulaşmışlardır.

Bu nedenle etiksel yönelim (etik oryantasyon veya bireysel etik felsefesi) ile mesleki bağlılık arasındaki sebep sonuç ilişkilerinin ele alınması, bireylerin mesleklerinde kalma davranışlarını anlama yönünden önemli yararlar sağlayacaktır.

Bu düşüncenin hayata geçirilmesi için Türkiye genelinde 539 muhasebeciden toplanan veri, yapısal eşitlik modeli kullanılarak analiz edilmiş ve muhasebe meslek mensubunun etiksel yönelimi ile mesleki bağlılık boyutları arasındaki yapısal ilişki ortaya konmuştur.

2. Temel Değişkenler

2.1 Etiksel Oryantasyon

Etik karar verme, iyi ile kötü seçenekleri arasında seçim yapmaktır (Hoffman vd., 2008, s.171). Etik davranışın oluşumunda bireysel etik oryantasyonun (bireysel ahlak felsefesi) rolü göz ardı edilemez. Etiksel oryantasyon (ethical orientation), bireylerin etik karar oluşturmada yararlandıkları faydacılık, adalet ve dürüstlük, görev ve sorumluluklar, kültürel kabul edilme ve kişisel çıkar gibi temel yönelimleri temsil eder (Jones vd., 2003, s.60). Literatürde etik oryantasyonun çok sayıda boyutundan söz edilmektedir. Aşağıda, birçok araştırmada yer verilen etiksel yönelimin temel boyutları açıklanmaktadır.

2.1.1 Adalet Oryantasyonu

Adalet yönelimi bireyin; etik kararlarında adil olmasını, dürüstlük, doğruluk, hakkaniyet gibi kavramları dikkate alarak karar vermesini ifade etmektedir (Aupperle, 2008, s.5). Önceki çalışmalar adalet yönelimli olma ile etik karar arasında ilişki varlığını tespit etmiştir (Yankelovich, 1984; Cruz vd., 2000; Sihghapakdi, 1996; Shawyer, 2008). Örneğin bir mükellefinin vergi miktarını, olması gerekenden fazla veya eksik gösteren bir meslek mensubu, kamunun ve halkın çıkarlarını zedeleyerek adil davranmamış olur.

2.1.2 Deontoloji Oryantasyonu

Deontoloji veya kontraktualizm oryantasyonu; ilkelere, hukuk kurallarına, bireysel görev ve sorumluluklara, yazılı olmayan kurallara veya yazılı olmayan yükümlülüklerle uygun davranmayı ve buna göre etik kararlar vermeyi ifade etmektedir (Buckley vd. 1998; Reinstein, 2006, s.429).

Deontolojik oryantasyon gösteren bireyler, faydacılık oryantasyonuna sahip bireylerin aksine doğru söylemek, sözünü tutmak, başkalarının haklarına saygı duymak gibi birtakım eylemleri hangi koşulda olursa olsun doğru olduğunu; sahtekarlık, hırsızlık, hile yapmak gibi birtakım eylemlerin ise, her koşul altında kötü olduğunu düşünmektedir (Buckley, 1998).

Muhasebecinin ayrıca, müşterilerinin çıkarlarını da kanunlar ve kurallar nezdinde koruması ve buna uygun davranması gerekir. Burns ve Kiecler (1995) deontolojik normların çiğnenmesi durumunda, kamu çıkarının ciddi derecede yara alacağını ifade etmektedir. Oysa etik kodlar, normlar ve modeller, bir mesleğin veya organizasyonun bireyleri için büyük önem taşır ve onlara mesleki davranışları için rehberlik ederler (Clegg vd., 2007, s.112).

2.1.3 Rölativizm

Etik yönelimin üçüncü boyutunu oluşturan rölativizm, etik karar ve davranışlara dair algının, bireyden bireye, aileden aileye, toplumdaki topluma, kültürden kültüre veya bir gelenek anlayışından bir diğerine göre değişebileceğine işaret eder. Bir toplum için etik olarak görülen bir karar bir diğer toplum veya kültür için etik dışı kabul edilebilir (Loo, 2002, s. 490; Gupta, 2010, s. 5). Rölativist düşüncede, etik değerlerden hangisinin doğru hangisinin yanlış olacağını kesin şekilde bilmez.

Bir toplum için doğru olan etik değerleri diğer toplumlara da kabul ettirmeye çalışmak rölativist düşünceye göre yanlış bir harekettir. Bu doktrini ile rölativizm, bireyin etik davranışa etki rehberlik eden evrensel ahlak kurallarını reddetmektedir (Chan ve Leung, 2006, s.442).

2.1.4 Sonuçsal Oryantasyon

Etiksel oryantasyonun dördüncü boyutunu sonuçsallık oluşturmaktadır. Sonuçsallığın birinci boyutunu bireylerin kişisel çıkarları doğrultusunda kararlar vermesi anlamına gelen egoizm boyutu oluşturmaktadır (Duska ve Duska, 2003, s. 46). Bu yönelime göre karar, bir bireyin uzun dönem kişisel çıkarlarını yükseltiyorsa etik olarak kabul edilir (Cruz vd., 2000, s.227; Beu ve Buckley, 2001, s.58). Birey egoizme göre, fayda-maliyet analizi yaparak kararını verir.

Faydacılık ise ahlaki karar vermede, batı dünyasının en önem verdiği yönelimlerden biridir (Aupperle, 2008,s.4). Faydacılık, "maksimum yarar" ilkesine dayanan sonuçsal (teleological) bir yaklaşımdır.

2.2 Mesleki Bağlılık

Bireylerin yaşamsal faaliyetlerini sürdürebilmek ve maddi kazanç sağlamak amacıyla bir işte belirli bir süre çalışmalarına meslek denilmektedir (Lee vd., 2000, s.800). Mesleki bağlılığı, mesleki kimliği ön plana çıkarmak, mensubu olunan meslek için çaba sarf etmek, mesleki hedef, değer, norm ve etik ilkelere bağlılık olarak belirtmek mümkündür (Bergmann vd., 2000, s.17; Aranya ve Ferris, 1984, s.3; Lachman ve Aranya, 1986, s.229).

Mesleki bağlılıkları yüksek olan bireylerin, mesleği sürdürme niyetlerinin de yüksek derecede olacağı, bu iki değişken arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunduğu, yapılan araştırmalarla ortaya konmuştur (Meyer vd., 1993, s. 549; Choen ve Freund, 2005, s. 342; Chang vd., 2007, s. 362).

Aşağıda Meyer ve diğerlerinin (1993) ifade ettiği gibi mesleki bağlılığın; duygusal, normatif ve devamlılık olmak üzere üç boyutu üzerinde durulmaktadır.

2.2.1 Duygusal Bağlılık

Duygusal bağlılık, bireyin mesleğini sevmesi, mesleğini hayatının merkezinde görmesi ve mesleğini geliştirmek için çaba göstermesi (Meyer ve Allen, 1997) olarak ifade edilebilir. Duygusal mesleki bağlılık, bireyin kendisini mesleğine adanması ile ilgilidir. Özellikle bireyin mesleği ile özdeşleşmesini, mesleğine karşı büyük bir coşkuyla heves (enthusiasm) duymasını kapsayan değer temelli bir boyuttur (Snape vd., 2008, s.766). Birey mesleki amaçları gerçekleştirmeye gönüllüdür ve mesleğini geliştirmek için çaba sarf eder.

2.2.2 Devamlılık Bağlılığı

Mesleki bağlılığın devamlılık boyutu, bireyin mesleğini devam etme zorunluluğu duymasını ifade etmektedir. Bu zorunluluk, değiştirme maliyetlerinin varlığından veya bireyin mesleği ile ilgili olarak yapmış olduğu yatırımların miktarından dolayı ortaya çıkmaktadır (Zehir vd., 2003, s. 618).

2.2.3 Normatif Bağlılık

Mesleki bağlılığın üçüncü boyutu olan normatif bağlılık, bireyin mesleğine devam etmek için bir zorunluluk hissetmesidir (Hall vd. 2005). Ancak bu zorunluluk mali kaynaklı bir unsur olmaktan çok; aile, meslektaş, iş ortamı, yöneticilere duyulan saygı gibi dışsal faktörlerden kaynaklanan bir zorunluluktur.

Meyer ve diğerleri (1993), mesleki bağlılığın her üç boyutunun, bir bireyin mesleğine karşı duyduğu bağlılığı farklı düzeyde etkileyeceğini işaret etmektedir. Ponemon (1992) farklı etik davranışların, sosyalleşmede farklılıkları yansıttığını ortaya koymaktadır. Sosyalleşmenin bir ürünü, kurallara uygun davranmaktır. Mesleki bağlılık düzeyi yüksek bireylerin

kurallara karşı daha duyarlı olacağı muhakkaktır.

Aynı şekilde Ponemon ve Gabbart (1994) da muhasebecilerin bilişsel ahlaki gelişim seviyesinin kurallara uyma davranışını açıklanmasında kullanılabileceğini vurgulanmaktadır.

2.4 Değişkenler Arası İlişkiler ve Hipotezler

2.4.1 Etiksel Oryantasyon ile Mesleki Bağlılık Arasındaki İlişkiler

Greenfield ve diğerleri (2008) etik yönelim ile mesleki bağlılığı araştıran çalışmalarında, bireylerin etik felsefeleri ile mesleki bağlılık seviyeleri arasında pozitif ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yüksek düzeyde mesleki bağlılık gösteren bireyler; yetenek ve özelliklerini geliştirmek için çaba sarf eden, kariyerlerini ilerletmek için enerji harcayan, mesleğinde devamlılık gösteren ve mesleğini bırakma niyeti düşük olan bireylerdir (Meyer vd., 1993, 539; Lee vd., 2000, s. 800; Hall vd., 2005, s. 89). Mesleki bağlılık seviyesi yüksek muhasebecilerin, işleri ile ilgili etik ikilemlerde, mesleki imajlarını ve kariyerlerini dikkate alarak daha etik kararlar vermeleri beklenir. Bu çerçevede her iki değişken ile ilgili olarak aşağıdaki hipotezler kurulmuştur.

H1: Etiksel oryantasyonun adalet oryantasyonu boyutu mesleki bağlılığın duygusal bağlılık boyutunu pozitif bir şekilde etkilemektedir.

H2: Etiksel oryantasyonun adalet oryantasyonu boyutu mesleki bağlılığın devamlılık boyutunu pozitif bir şekilde etkilemektedir.

H3: Etiksel oryantasyonun adalet oryantasyonu boyutu mesleki bağlılığın normatif bağlılık boyutunu pozitif bir şekilde etkilemektedir.

H4: Etiksel oryantasyonun rölativist oryantasyon boyutu mesleki bağlılığın duygusal bağlılık boyutunu pozitif bir şekilde etkilemektedir.

H5: Etiksel oryantasyonun rölativist oryantasyon boyutu mesleki bağlılığın devamlılık boyutunu pozitif bir şekilde etkilemektedir.

H6: Etiksel oryantasyonun rölativist oryantasyon boyutu mesleki bağlılığın normatif bağlılık boyutunu pozitif bir şekilde etkilemektedir.

H7: Etiksel oryantasyonun sonuçsal oryantasyon boyutu mesleki bağlılığın duygusal bağlılık boyutunu pozitif bir şekilde etkilemektedir.

H8: Etiksel oryantasyonun sonuçsal oryantasyon boyutu mesleki bağlılığın devamlılık boyutunu pozitif bir şekilde etkilemektedir.

H9: Etiksel oryantasyonun sonuçsal oryantasyon boyutu mesleki bağlılığın normatif

bağlılık boyutunu pozitif bir şekilde etkilemektedir.

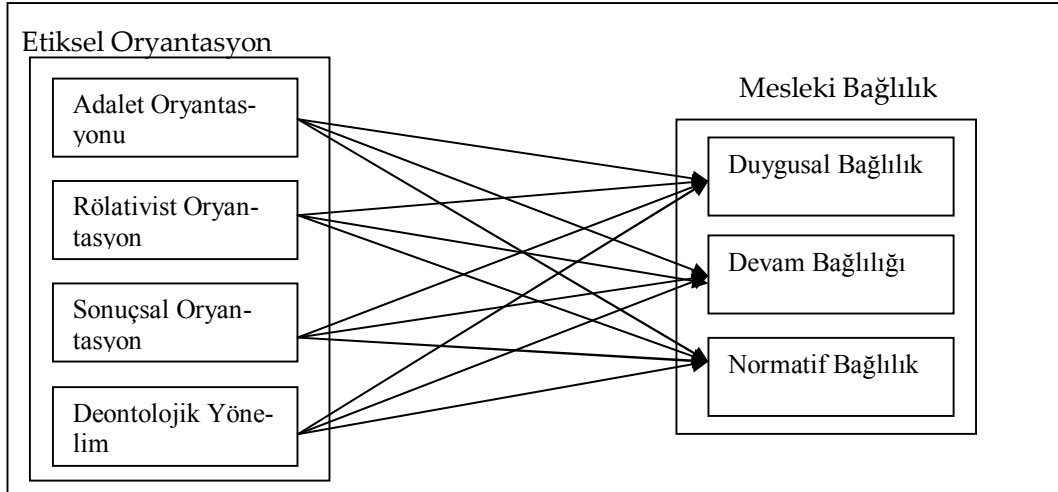
H10: Etiksel oryantasyonun deontoloji oryantasyonu boyutu mesleki bağlılığın duygusal bağlılık boyutunu pozitif bir şekilde etkilemektedir.

H11: Etiksel oryantasyonun deontoloji oryantasyonu boyutu mesleki bağlılığın devamlılık boyutunu pozitif bir şekilde etkilemektedir.

H12: Etiksel oryantasyonun deontoloji oryantasyonu boyutu mesleki bağlılığın normatif bağlılık boyutunu pozitif bir şekilde etkilemektedir.

Yapılan teorik ve kavramsal açıklamalara bağlı olarak araştırma hipotezleri doğrultusunda oluşturulan yapısal model, Şekil 1’de görülmektedir.

Şekil 1. Araştırmada Kullanılan Yapısal Model



3. Araştırmanın Metodolojisi ve Bulgular

3.1 Ölçüm Aracı

Çalışmada kullanılan veri, Türkiye genelinde 539 muhasebe meslek mensubundan anket yoluyla toplanmıştır. Anket formu etiksel oryantasyonları belirlemek

için kullanılan çok boyutlu etik ölçeği (ÇBEÖ), mesleki bağlılık ölçeği ve demografik sorulardan oluşmaktadır. ÇBEÖ, bireylerin etik karar verme süreçlerinde, sahip olunan etiksel oryantasyonu (ethical orientation) tespit etmeyi mümkün kılar (Cohen vd., 2001, s. 320). Ölçek, Robin ve

Reidenbach (1988) tarafından geliştirilmiştir. Mesleki bağlılık ölçeği ise, Meyer vd. (1993) yararlanılarak hazırlanmıştır¹.

3.2 Örneklem Ait Özellikler

Türkiye'nin bütün coğrafi bölgelerinden veri elde etmeye gayret edilen bu çalışmada 539 meslek mensubunun cevaplarından yararlanılmıştır. Araştırmaya katılan 539 meslek mensubunun, 81 (%15)'i serbest muhasebeci (SM), 336 (%62,3)'sı serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve 122 (%22,7)'si yeminli mali müşavirdir (YMM).

3.3 Verilerin Analizi

Faktör analizi, birbirileriyle ilişkili veri yapılarını, birbirinden bağımsız ve daha az sayıda yeni veri yapılarına dönüştürmek, bir oluşumu ya da olguyu açıkladıkları düşünülen değişkenleri gruplayarak ortak faktör yapılarını tanımlamak amacıyla kullanılan bir istatistiksel yöntemdir (Kleinbaum vd., 1988). Faktör analizinde öncelikle keşifsel faktör analizi, sonrasında ise doğrulayıcı faktör analizi gerçekleştirilerek analizler yapılır.

3.3.1 Etiksel Oryantasyon Değişkenine Yönelik Keşifsel ve Doğrulayıcı Faktör Analizleri

Keşifsel faktör analizi, veri matrisinde yer alan değişkenlerin ilişkilerinden yararlanarak değişkenlerden daha az sayıda faktör belirlemeyi amaçlar. Sosyal bilim-

lerde sıklıkla tercih edildiği için bu çalışmada ana bileşenler yöntemi kullanılmıştır. Rotasyon yöntemi olarak Varimax yöntemi seçilmiştir. Etiksel oryantasyon değişkenine yönelik olarak yapılan keşifsel faktör analizi sonuçları Ek 1'de yer almaktadır.

Çalışmada yer verilen gözlenen değişkenler dikkate alındığında, etiksel oryantasyonun adalet, rölativizm, sonuçsallık ve deontoloji (kontraktualizm) olmak üzere dört farklı boyutunun olduğu görülmektedir. Keşifsel faktör analizi (KFA), kavramsal çerçeve kısmında belirtilen görüş ve ifadelerin gözlenen değişkenlerce de ispatlandığını göstermektedir. Keşifsel faktör analizinde belirlenen teorik yapının, doğrulayıcı faktör analiziyle de desteklenmesi gerekir. İkinci düzey doğrulayıcı faktör analizi sonucunda elde edilen veriler şekil 2'de görülmektedir. Etik oryantasyona yönelik ikinci düzey DFA, adalet, rölativizm, sonuçsallık ve deontoloji oryantasyonları ile ilgili olarak belirtilen teorik yapının doğrulandığını göstermektedir. Elde edilen χ^2/sd değeri (2,421) ve RMSEA (0,051), GFI (0,93), NFI (0,91), CFI (0,92) değerlerine göre ortaya konan teorik model istatistiksel olarak da kabul edilmiş ve doğrulanmıştır.

3.3.2 Mesleki Bağlılık Değişkenine Yönelik Keşifsel ve Doğrulayıcı Faktör Analizleri

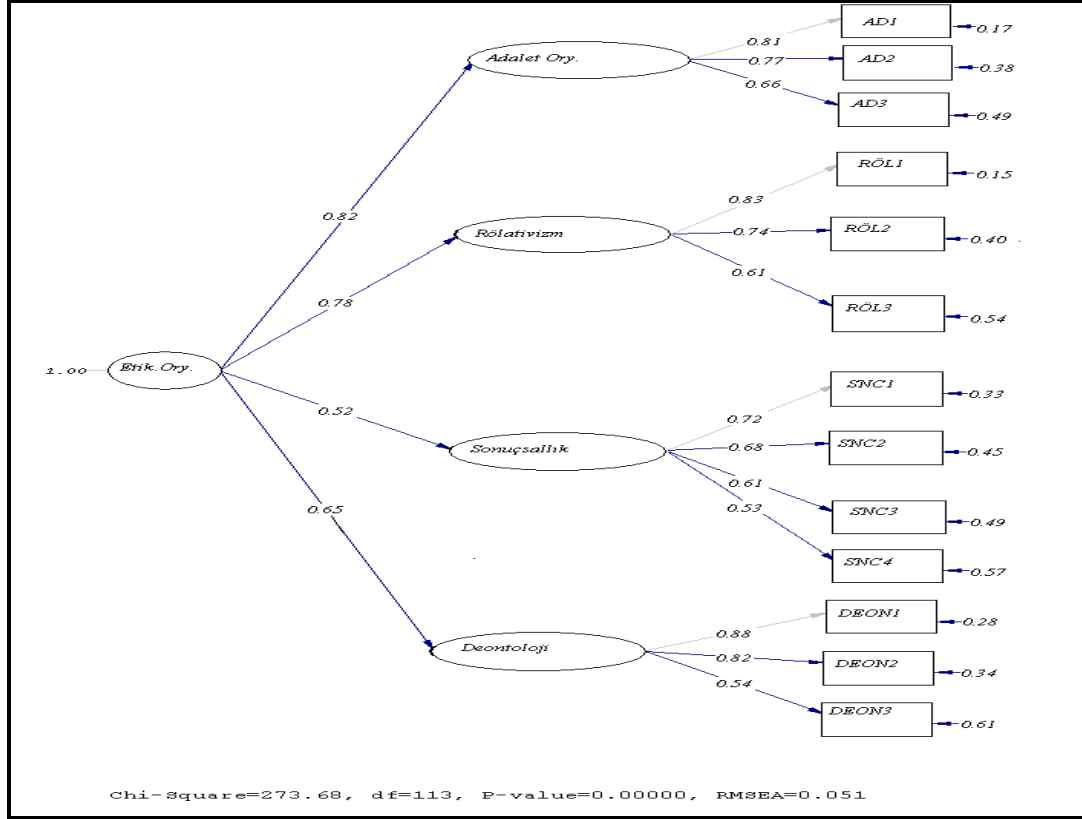
Etiksel oryantasyon ile ilgili olarak gerçekleştirilen keşifsel faktör analizi prosedürünün tamamı, mesleki bağlılık değişkeni ile ilişkili olan gözlenen değişkenlerin tamamı için uygulanmıştır. Bu işlemlerin sonucunda mesleki bağlılık değişkeninin alt boyutları ile ilgili olarak elde edilen faktör yükleri Ek 2'deki tabloda yer almaktadır. Değişkenlerin faktör analizine dahil edilmesi sonucunda, Duygusal bağ-

¹ Araştırmada kullanılan sorulara ilişkin güvenirlik katsayısını göstermek üzere cronbach alfa güvenirlik katsayıları şöyledir: adalet oryantasyonu (0,81); rölativist oryantasyon (0,73); sonuçsal oryantasyon (0,72); deontolojik oryantasyon (0,77); duygusal bağlılık (0,76); devam bağlılığı (0,81); normatif bağlılık (0,72) olarak belirlenmiştir.

lilik, devamlılık bağlılığı ve normatif bağlılık olmak üzere mesleki bağlılığa ait üç alt boyut elde edilmiştir. Bu durum, çalışmanın kavramsal boyutunda ele alınan literatür çalışmaları ve açıklamalar ile

örtüşmektedir. Bir başka ifade ile mesleki bağlılık değişkeni ile ilgili ölçekte yer alan sorular üç ayrı faktörün altında gruplandırılmıştır. Elde edilen üç faktörün açıkladığı toplam varyans ise %75,84'tür.

Şekil 2. Etiksel Oryantasyon Değişkeni İçin Doğrulayıcı Faktör Analizi



Ancak elde edilen teorik sonuçların doğruluğunu test etmeden kesin bir kanaate ulaşmak mümkün değildir. Bu amaçla keşifsel faktör analizi ile elde edilen bulgular, doğrulayıcı faktör analizi ile de test edilmelidir. Teori ile ortaya konan bilgilerin reel gerçekler ile sınanmasını sağlayan doğrulayıcı faktör analizi prosedürü iki aşamada gerçekleştirilmektedir. Birinci aşamada gizil değişkenler (alt faktörler) ile gözlenen değişkenler arası korelasyon ilişkisi ortaya çıkarılmıştır. Bir başka ifade ile birinci düzey doğrulayıcı faktör analizi gerçekleştirilmiştir.

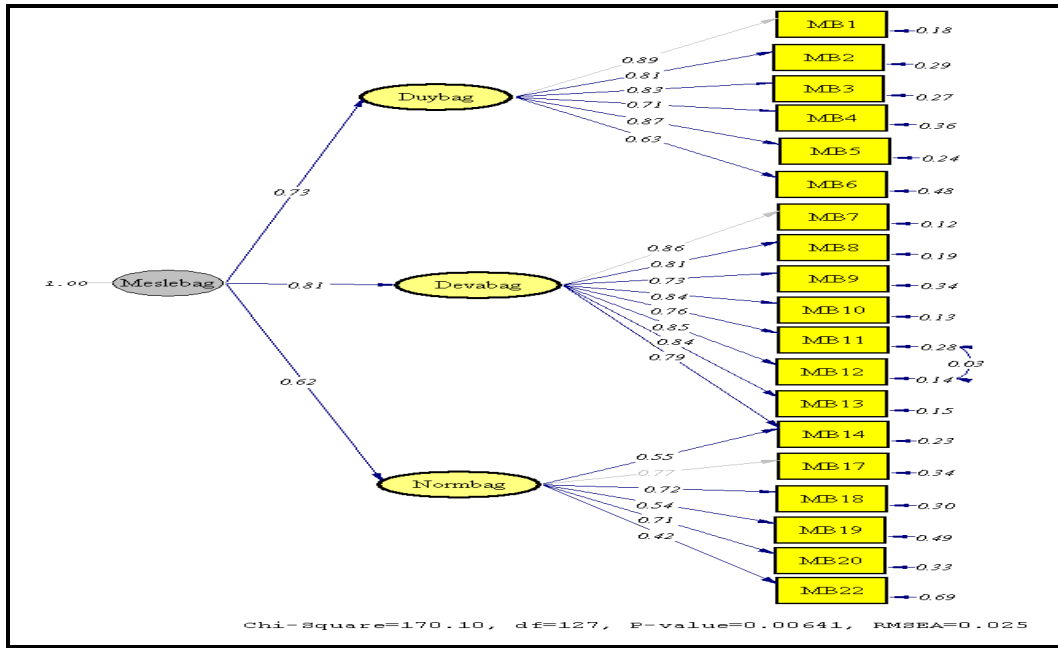
Buna göre mesleki bağlılık değişkeninin alt boyutları olan duygusal bağlılık, devam bağlılığı ve normatif bağlılık örtük değişkenleri ile ilgili uyum indislerinden χ^2/sd indisi (1,339), GFI (0,94), NFI (0,93) ve RMSEA indisi (0,025) olarak belirlenmiştir. Bu değerler referans değerleri ile karşılaştırıldığında faktör yapısı doğrulanmış olmaktadır. Diğer bir ifade ile araştırmanın anket formunda yer 22 sorudan keşifsel faktör analizi ile elde edilen 20 gözlenen değişken ilişkili oldukları örtük değişkenlerce doğru biçimde yordanmaktadır.

Elde edilen yeni örtük değişkenlerin ise, mesleki bağlılık değişkenince yordama ilişkisinin test edilmesi gereklidir. Bu amaçla mesleki bağlılık örtük değişkeni ve bu değişkenle ilgili olan duygusal, devam ve normatif bağlılık örtük değişkenlerinin yapısal eşitlikte test edilmesi gerekir. İkinci düzey doğrulayıcı faktör analizi yapılarak elde edilen değişkenler arası ilişkiler Şekil 3' de gösterilmektedir.

İkinci düzey DFA sonucunda mesleki bağlılık örtük değişkeni ve bu değişkenin yordadığı duygusal bağlılık, normatif

bağlılık ve devam bağlılığı örtük değişkenlerine ilişkin yapısal modelin testi için χ^2/sd indisi (1,339), GFI (0,94), NFI (0,96), CFI (0,92) ve RMSEA indisi (0,025) olarak elde edilmiştir. Bu değerlerin, DFA sonucu ortaya konan modifikasyonların gerçekleştirilmesinden sonra ortaya çıktığına dikkat etmek gerekir. Kurulan modelin uygun olduğu görülmektedir. Bir başka ifade ile mesleki bağlılık değişkeni, normatif bağlılık, devam bağlılığı ve duygusal bağlılık şeklinde üç alt boyuta sahiptir

Şekil 3: Mesleki Bağlılığa İlişkin İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi



Keşifsel faktör analizi sonucunda ortaya çıkan faktöryel yapılar, doğrulayıcı faktör analizi sonucunda uyum indislerinin gerekli referans değerleri açısından iyi değerlere sahip olmasının bir sonucu olarak teyit edilmiştir.

3.3.3 Hipotez Testleri ve Yapısal Model

Araştırmada yer verilen hipotezlerin test edilmesi için çoklu regresyon kullanılmıştır. hipotez testlerinin sonunda ise modelin bir bütün olarak testi için yapısal eşitlik yapılarak elde edilen sonuçların doğruluğu kontrol edilmiştir.

3.3.3.1 Etiksel Oryantasyon Boyutlarının Duygusal Bağlılığa Etkileri

Etiksel oryantasyon boyutlarının, duygusal bağlılığa olan etkileri Tablo 1’de görülebilir.

Etiksel oryantasyon boyutları içerisinde, duygusal bağlılığa en yüksek etkiyi adalet oryantasyonu yapmaktadır. Bir diğer ifade ile açıklanan varyansın büyük kısmını bu değişken oluşturmaktadır. Bunu deontoloji izlemektedir.

Tablo 1: Etiksel Oryantasyonun Duygusal Bağlılığa Etkileri

Etiksel Oryantasyon Boyutları	Duygusal Bağlılık	
	β	p
Adalet	0,232	0,000
Rölativizm	0,063	0,176
Sonuçsallık	-0,154	0,003
Deontoloji	0,201	0,001
R ² = 0,109 F=23,120 p=0,000		

Bu sonuçlara göre Hipotez 1 ve Hipotez 10 kabul edilirken (F=23,120 ve p<0,05), Hipotez 4 ve Hipotez 7 reddedilmiştir. etiksel oryantasyonun adalet ve deontoloji boyutları ile mesleki bağlılığın duygusal bağlılık boyutları pozitif yönlü bir ilişki içerisinde.

3.3.3.2 Etiksel Oryantasyonun Devam Bağlılığına Etkileri

Etiksel oryantasyon boyutlarının, devam bağlılığına olan etkileri Tablo 2’deki şekildedir.

Etiksel oryantasyon boyutlarından, devam bağlılığını en fazla etkileyen boyut deontolojik yönelimdir. Dolayısıyla ilkeler ekseninde etik tavırlar ve davranışlar geliştiren muhasebecilerin, meslekte devamlılık oranlarının daha yüksek olma ihtimali

güçlüdür. Bu sonuçlara göre hipotez 2 ve hipotez 11 reddedilirken (p>0,005), hipotez 5 ve hipotez 7 kabul edilmiştir. Rölativizm ve sonuçsallık bireylerin devam bağlılığını adalet ve deontoloji yönelimlerine oranla anlamlı biçimde etkilemektedir.

Tablo 2: Etiksel Oryantasyonun Devam Bağlılığına Etkileri

Etiksel Oryantasyon Boyutları	Devam Bağlılığı	
	β	p
Adalet	0,028	0,293
Rölativizm	0,251	0,000
Sonuçsallık	0,273	0,000
Deontoloji	0,020	0,320
R ² =0,138 F= 29,209 p=0,000		

3.3.3.3 Etiksel Oryantasyon Boyutlarının Normatif Bağlılığa Etkileri

Etiksel oryantasyon boyutlarının normatif bağlılığa olan etkileri Tablo 3’te yer almaktadır.

Tablo 3: Etiksel Oryantasyonun Normatif Bağlılığına Etkileri

Etiksel Oryantasyon Boyutları	Normatif	
	β	p
Adalet	0,119	0,042
Rölativizm	-0,184	0,002
Sonuçsallık	0,039	0,348
Deontoloji	0,137	0,032
R ² =0,116 F=27,390 p=0,000		

Etiksel oryantasyon boyutlarından normatif bağlılığı en fazla etkileyen boyut rölativizmdir. Rölativist eğilim arttıkça normatif bağlılık seviyesi azalmakta, buna karşın rölativist eğilim azaldıkça normatif bağlılık yükselmektedir. Normatif eğilim-

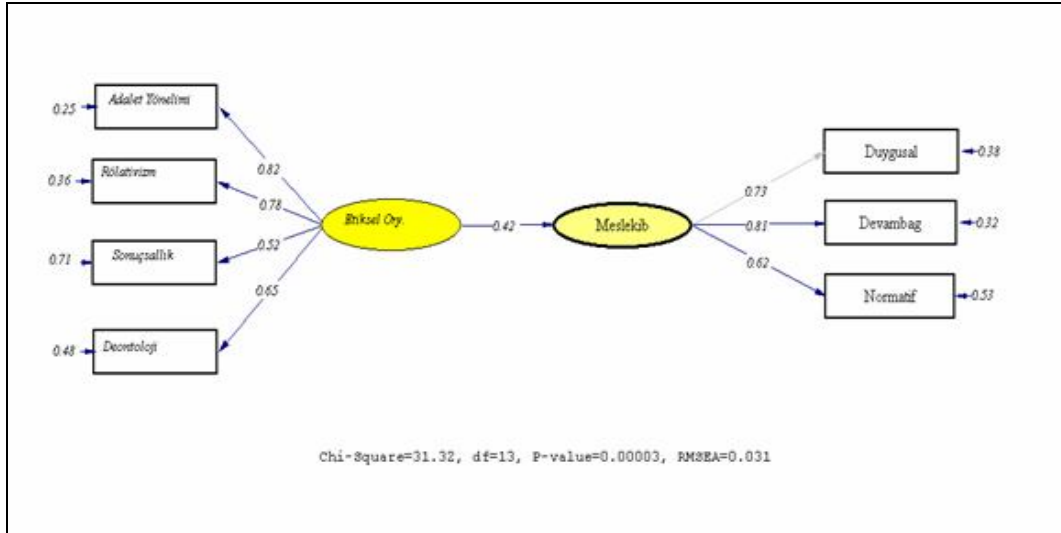
de sonuçsallık anlamlı bir etkiye sahip değilken, açıklanan varyans 0,172'ye ulaşmış ve iyi düzey bir değişkenlik kaynağı olmuştur. Bu değerlendirme hipotez 3 ile hipotez 12'nin kabul edilmesi, hipotez 6 ve hipotez 9'un reddedilmesi anlamına gelmektedir.

3.3.3.4 Araştırma Modelinin Testi

Etiksel oryantasyonun mesleki bağlılık üzerindeki bütüncül etkisini araştırmak için yapısal eşitlik modeli gerçekleştirilmiştir. Çalışmada ele alınan boyutu ile etiksel oryantasyon ile mesleki bağlılık değişkenleri arasındaki ilişkiyi yansıtan

yapısal model Şekil 4'te görülmektedir. Buna göre etiksel oryantasyon ile meslek bağlılık arasındaki gamma (γ) değeri 0,42 olarak bulunmuştur. Bu esasında orta düzey bir ilişkiyi temsil eder. Dolayısıyla etiksel oryantasyon dışındaki diğer faktörleri ele almakta fayda görülmektedir. Modelin bütün olarak değerlendirilmesinde ise, indislerin referans değerlere oranla uyumlu oldukları görülmektedir. χ^2/sd indisi (2,409), GFI (0,95), NFI (0,97), CFI (0,95) ve RMSEA indisi (0,031) olarak elde edilmiştir. Dolayısıyla modeli bir bütün olarak kabul etmek yanlış olmayacaktır.

Şekil 4: Yapısal Model



4. Sonuç

Muhasebe meslek mensuplarının, bireysel etik felsefeleri ile mesleklerine karşı hissettikleri bağlılıkları araştıran bu çalışmada etik düşünce ile mesleki bağlılık arasında orta düzeyde bir ilişki bulunmuştur. Buna muhasebe meslek mensubunun etiksel açıdan dünyayı nasıl anlamlandırdığı ile mesleğine karşı düşünceleri arasında bir sebep sonuç ilişkisi kurulabilmektedir. Özellikle adalet, hakkaniyet,

dürüstlük gibi değerleri ön planda tutan bireylerde mesleki bağlılığın duygusal boyutu öne çıkarken, rölativist ve çıkar odaklı bir etik düşünce yapısı benimseyen bireylerin devam bağlılığının öne çıktığı görülmektedir. Bu anlamda kişilerin etik ideolojileri (etiksel oryantasyon) ile mesleki bağlılığın önemli bir bağıntısını olduğu görülmektedir. Elde edilen bulgular Emerson vd. (2007) ve Greenfield vd. (2008)'de elde edilen sonuçlar ile benzerlik taşımaktadır.

Kaynakça

- Aupperle, K. (2008) Moral Decision Making, Searching For The Highest Expected Moral Value, *International Journal Of Organization Theory And Behavior*, Spring, 1-10.
- Bergman, T., Scott, J., Lester, W., Demeuse, K.P. Ve Grahn, J.L. (2000) Integration The Three Domains Of Employee Commitment: An Exploratory Study, *The Journal Of Applied Business Research*, 16 (Fall), 15-26.
- Buckley, M.R., Wiese, D.S. Ve Harvey, M.G. (1998) An Investigation Into The Dimensions Of Unethical Behaviour, *Journal Of Education For Business*, 75(3), 284-290.
- Chan, S.Y.S ve Leung, P. (2006) The Effects of Accounting Students' Ethical Reasoning And Personal Factors On Their Ethical Sensitivity, *Managerial Auditing Journal*, 21 (4), 436-457
- Chang, H.T., Chi, N.W. ve Miao, M.C. (2007) Testing The Relationship Between Three Component Organizational/Occupational Commitment And Organizational/Occupational Turnover Intention Using A Non-Recursive Model, *Journal Of Vocational Behavior*, 70, 352-368.
- Clegg, S., Kornberger, M. ve Rhodes, C. (2007) Business Ethics As Practice, *British Journal Of Management*, 18, 107-122.
- Cohen, A. ve Freund, A. (2005) A Longitudinal Analysis Of The Relationship Between Multiple Commitments And With Drawal Cognitions, *Scandinavian Journal Of Management*, 329-351.
- Cohen, M., Charash, Y. ve Spector, P. (2001) The Role Of Justice In Organizations: A Meta Analysis, *Organizational Behavior And Human Decisions Processes*, 86(2), 278-321.
- Cruz, C.A., Shafer, W.E ve Strawser, J.R. (2000) A Multidimensional Analysis Of Tax Practitioners' Ethical Judgment, *Journal Of Business Ethics*, 24, 223-244.
- Duska, R. F. ve Duska, B.S. (2003) *Accounting Ethics*, Blackwell Publishing
- Greenfield, A.C., Norman, C.S. ve Wier, B. (2008) The Effect Of Ethical Orientation And Professional Commitment On Earnings Management Behavior, *Journal Of Business Ethics*, 83, 419-434.
- Gupta, S. (2010) A Multidimensional Ethics For Indian Managers' Moral Decision Making, *Electronic Journal Of Business Ethics and Organization Studies*, 15(1), 5-14.
- Hall, M., Smith, D. ve Smith, K.L. (2005) Accountants' Commitment To Their Profession: Multiple Dimensions Of Professional Commitment And Opportunities For Future Research, *Behavioral Research In Accounting*, 17, 89-109.
- Hoffman, E., Hoelzl, E. ve Kircher, E. (2008) A Comparison Of Models Describing The Impact Of Moral Decision Making On Investment Decisions, *Journal Of Business Ethics*, 82, 171-187.
- Jones, J.D. Massey, W. ve Thorne, L. (2003) Auditors Ethical Reasoning: Insights From Past Research And Implications For The Future, *Journal Of Accounting Literature*, 22, 45-103.
- Koehn, J. L. (2005) Review Article Accounting Ethics, *Business Ethics Quarterly*, 15 (3), 521-529.
- Lachman, R. ve Aranya, N.J. (1986) Evaluation Of Alternative Models Of Commitment And Job Attitudes Of Professionals, *Journal Of Occupational Behavior*, 7, 227-243.
- Loo, R. (2000) Tackling Ethical Dilemmas In Project Management Using Vignettes, *International Journal Of Project Management*, 20(15) 489-495
- Meyer, J.P. ve Allen, N.J. (1997) *Commitment In The Workplace*, Sage Thousand Oaks
- Meyer, J.P.; Allen, N.J.; ve Smith, C.A. (1993). Commitment To Organizations And Occupations: Extensions And Test Of A Three Component Conceptualization, *Journal Of Applied Psychology*, 78, 538-551.
- Patterson, D (2001). Causal Effects Of Regulatory Organizational And Personal Factors On Ethical Sensitivity, *Journal of Business Ethics*, 30, s. 123-153
- Ponemon, L.A. (1992) Ethical Reasoning And Selection Socialization In Accounting, *Accounting Organizations And Society*, 17(3), 239-258.
- Ponemon, L.A. Ve Gabhart D.R.L (1994) Ethical Reasoning Research In The Accounting And Auditing Professions, *Moral Development In The Profession Psychology And Applied Ethics İçinde, Bölüm 6*, Lawrence Erlbaum Associates, N.J, 101-119
- Robin, D.P ve Reidenbach, R.E. (1988) An Application And Extension Of A Multidimensional Ethics Scale To Selected Marketing Practices And Marketing Groups, *Journal Of Academy Science*, 19, 83-92.
- Shaub, M.K., Finn, D.W ve Munter, P. (1993) The Effects Of Auditors' Ethical Orientation On Commitment And Ethical Sensitivity, *Behavioral Research In Accounting*, 5, 145-169.
- Singhapakdi, A., Vitell, S.J. ve Kraft, K.L. (1996) Moral Intensity And Ethical Decision Making Of Marketing Professional, *Journal Of Business Research*, 36, 245-255.
- Snape, E., Lo, C.W. ve Redman, T. (2008) The Three Commitment Model Of Occupational Commitment: A Comparative Study Of Chinese And British Accountants, *Journal Of Cross-Cultural Psychology*, 39(6), 765-781.
- Yankelovich, S. (1984) *Survey of Taxpayer Attitudes*, White Incompany
- Zehir, C., Elçi, M., ve Savi, F.Z. (2003) Ethical Climates Relationship To Job Satisfaction, Organizational Commitment And Turnover Intention, *Proceedings Book of 1st International Business And Professional Ethics Congress of Turkey*, Sept. 17-19 2003, 615-629.

EK1- Etiksel Oryantasyona İlişkin Birinci Düzey Faktör Analizi

1. Adildir (R)	ADALET	,891				
2. Dürüstçedir (R)		,883				
3. Ahlaki olarak doğrudur (R)		,711				
4. Ailem tarafından kabul edilebilir	RÖLATİVİZM		,900			
5. Kültürel olarak kabul edilebilir			,856			
6. Geleneksel olarak kabul edilebilir			,772			
7. Denetçi için fayda sağlar	SONUÇSALLIK			,774		
8. Denetçi için tatmin edicidir				,769		
9. Denetçi için menfaat sağlar				,729		
10. Faydayı maksimum, zararı minimum eder				,620		
11. Yazılı olmayan bir kuralı ihlal etmiş olur	DEONTOLOJİ				,877	
12. Söylenmemiş bir sözü ihlal eder					,869	
13. Suistimal Gösterir						,504

Ek 2: Mesleki Bağlılığa İlişkin Birinci Düzey Faktör Analizi

1. Mesleğim imajım için son derece önemlidir.	DUYGUSAL BAĞLILIK	,916		
2. Kendimi şu an yaptığım meslekte kabullenemiyorum (R)		,874		
3. Bu meslekte olmaktan memnun değilim. (R)		,889		
4. Muhasebe mesleğini severek yapıyorum.		,756		
5. Muhasebe mesleğine başlamaktan pişmanlık duyuyorum.(R)		,932		
6. Muhasebe mesleğini seçmiş olmaktan gurur duyuyorum.		,744		
7. Mesleğimi şimdi değiştirmek benim için maliyetli (kūlfetli) olabilir.	DEVAM BAĞLILIĞI		,932	
8.Bana ek maliyet getirmezse bile, mesleğimi değiştirmek istemem.			,919	
9.Mesleği değiştirmek bana maliyetli olmayacak ise değiştirebilirim.			,836	
10. Bence mesleği değiştirmek, önemli düzeyde fedakârlık gerektirir.			,927	
11.Muhasebe mesleğini değiştirmem için bir baskı yok.			,860	
12 Muhasebe mesleğini bırakmak hayatıma oldukça zarar verir.			,924	
13. Mesleğimi değiştirmek benim için şu anda oldukça zordur.			,943	
14. Muhasebe mesleğine o kadar çok emek verdim ki, şu anda değiştiremem.			,880	
16. Ben muhasebe mesleğindeyim, çünkü bu mesleğe bağlılık duyuyorum.	NORMATİF BAĞLILIK			,805
17. Muhasebe mesleğinin devam etmesi için bir sorumluluk hissediyorum.				,871
18. Eğer muhasebe mesleğini bırakırsam, suçluluk duygusuna kapılırım.				,665
19. Benim için bir avantaj sağlayacak olsa bile, muhasebe mesleğini bırakmayı doğru bulmam.				,800
20. Bence, bir mesleğin eğitimini alan insanlar, bu mesleği belli süre devam ettirmelidirler.				,706
22. İşim ile ilgili etik olarak doğru kararlar aldığıma inandığımda mesleğime duyduğum saygı				