

Kurumsal Etik Değerlerin Kişisel Etik Yargılara Etkisi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*

Ahmet TANÇ**

ÖZET

Bu çalışmanın amacı; işletmelerin sahip olduğu kurumsal etik değerlerin muhasebe meslek mensuplarının kişisel etik yargıları üzerindeki etkisinin ve bu etkinin bazı demografik ve işletme ile ilgili kriterlere göre farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilmesidir. Muhasebe meslek mensubunun etik yargısını etkileyen faktörleri belirlemeye çalışan literatürdeki çalışmaların büyük bir kısmında sadece demografik faktörlere odaklanılmaktadır. Hâlbuki etik yargıları etkileyen demografik ve kurumsal faktörler birbirini tamamlayıcı niteliktedir. Çalışmanın amacı doğrultusunda gerçekleştirilen araştırmanın örneklemini, Kayseri SMMM Odası'na kayıtlı 271 adet bağımlı çalışan muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır. Veriler, daha önce güvenilirliği ve geçerliliği test edilen ölçeklerden oluşan anket yardımıyla elde edilmiştir. Araştırmanın model ve hipotezlerini test etmek için çoklu regresyon analizi ve yapısal eşitlik modellemesi uygulanmıştır. Araştırma bulgularına göre kurumsal etik değerlerin kişisel etik yargılar üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmakta olup; yüksek seviyedeki kurumsal etik değerlerin meslek mensubunun daha sıkı bir kişisel etik yargıya sahip olmasını sağladığı görülmüştür. Araştırma bulguları doğrultusunda ayrıca cinsiyet ve kurumdaki pozisyon ile kişisel etik yargılar arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu ve üst yönetim ekibinde kadın üye bulunması durumunda yüksek bir etik iklimi sahip işletmelerde muhasebe meslek mensubunun oldukça katı bir etik duruşa sahip olacağı da tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Etik, Etik Yargı, Kurumsal Etik Değer, Muhasebe Meslek Mensubu

JEL Sınıflandırması: M10, M14, M41

The Effect of Organizational Ethical Values on Personal Ethical Judgements: A Survey on Accounting Professionals

ABSTRACT

The aim of this study is to determine the effect of organizational ethical values of businesses on the personal ethical judgments of professional accountants and whether this effect differs according to some demographic and business-related criteria. Most of the papers in the literature that try to determine the factors affecting the ethical judgment of professional accountants focus only on demographic factors. However, demographic and organizational factors that affect ethical judgments are complementary to each other. The sample of the research, which was carried out in line with the purpose of the study, consists of 271 dependent professional accountants registered with the Kayseri Chamber of Certified Public Accountants. The data were obtained with the help of a questionnaire consisting of previously tested reliability and validity scales. Multiple regression analysis and structural equation modeling were applied to test the models and hypotheses of the research. According to the results of the analysis, the organizational ethical value has a significant effect on ethical judgments; it has been observed that a high level of corporate ethical value enables professional accountants to have a stricter ethical judgment. In accordance with the research findings, it has also been determined that there is a significant relationship between gender, current position and personal ethical judgments, and that if there is a female member in the top management team, the professional accountant will have a very strict ethical stance in organizations with a high level of ethical climate.

Keywords: Ethics, Ethical Decision, Organizational Ethical Value, Accountants

Jel Classification: M10, M14, M41

* Makale Gönderim Tarihi: 10.06.2023, Makale Kabul Tarihi: 24.06.2023, Makale Türü: Nicel Araştırma

** Doç. Dr., Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ahmettanc@gmail.com, ORCID: 0000-0002-4119-8207

1. GİRİŞ

Kişisel etik yargılar, iş ahlakına ilişkin literatürde kendisine oldukça geniş bir yer bulmuş ve çoğu yazarın ilgisini çekmiş bir araştırma başlığıdır. Birçok araştırmacı; işletme yöneticileri ve muhasebe meslek mensuplarının kişisel etik yargı süreçlerini açıklamak ve tahmin etmek amacıyla çeşitli teorik model önerilerinde bulunmuştur. Muhasebe meslek mensupları, işletmelerin finansal raporlarının doğruyu ve gerçeği yansıtacak bir biçimde, finansal raporlama çerçevelerine uygun olarak hazırlanması noktasında kritik bir rol üstlenmektedirler. Çıkar gruplarının, işletmeler ile ilgili en doğru kararları verebilmeleri için söz konusu finansal raporlama sürecinde kilit bir konumda olan muhasebe meslek mensupları her zaman sağlam bir etik duruş ve yargıya sahip olmalıdırlar. Bu doğrultuda meslek mensuplarının kişisel etik yargılarını etkileyen faktörlerin neler olduğu öne çıkmaktadır. Literatürde meslek mensubunun etik yargısı üzerinde etkisi olduğu düşünülen; yaş, cinsiyet, eğitim seviyesi, dini inanışlar ya da mesleki tecrübe gibi birçok faktörü konu edinen çalışmalara rastlanılmaktadır.

Kişisel etik yargı üzerinde etkili olan bireysel faktörler, ampirik çalışmalara dayalı olan literatürde açık ara en fazla araştırılan faktörlerdir. Söz konusu bireysel faktörler karar vericiyle benzersiz bir şekilde ilişkilendirilen tüm faktörleri kapsamaktadır. Bu faktörler, doğumdan kaynaklanan değişkenler (milliyet, cinsiyet, yaş vb.) ve kişisel gelişim ve sosyalleşme sürecinin bir sonucu olan değişkenler (kişilik, tutumlar, değerler, eğitim, din, istihdam şekli vb.) şeklinde de ifade edilebilir. Bir başka deyişle bu faktörler, bir bireyin sahip olduğu yaşam deneyimleri ve doğum koşullarının toplamını temsil etmektedir. Kişisel etik yargıları etkileyen bireysel faktörlerin haricinde çoğu teorik modelde yer alan ikinci faktör kategorisi durumsal faktörler olarak adlandırılmaktadır. Bazı teorik modeller bu faktörleri örgütsel ve çevresel değişkenler şeklinde bir ayrıma da tabii tutmaktadırlar. Bu faktörler, bireysel faktörlerden kavramsal olarak farklı olmakla birlikte çeşitli durumsal güçleri içermektedir. Bu güçler, etik yargıyı teşvik etmek veya etik dışı davranışlardan caydırmak için bireyin üzerinde etki oluşturan baskıları temsil etmektedir.

Çoğu muhasebe meslek mensubu, mesleki faaliyetlerinin neredeyse tüm yönlerinin etik bir boyuta sahip olduğunun farkına varamamaktadırlar. Ayrıca genellikle etik sorunları etkili bir şekilde analiz edebilecek yeterli bilgi ve beceriye sahip olmadıkları ve etik sorunlarla karşılaştıklarında etik davranış kuralları ile tutarlı bir yol seçemedikleri de söylenebilir (Flanagan ve Clarke, 2007: 488). Şüphesiz, muhasebe alanında etik yargı konusu meslek mensubunun neredeyse her gün karşılaştığı bir sorun haline gelmiştir. Öyle ki günümüzde konu ile ilgili yapılan tartışmalar sadece bilimsel dergiler ile sınırlı kalmamış, Dünya genelindeki muhasebe meslek mensuplarının mesleki itibarını tehdit eden geniş kapsamlı bir sosyal soruna dönüşmüştür.

Kurumsal etik değerlerin kurumdaki bir departman ya da herhangi bir çalışanın davranışları ve yargıları üzerinde etkili olduğu; geçmiş tecrübe ve kişisel yargıları her ne olursa olsun çalışanların bağlı buldukları kurumun kurumsal etik değerlerinden etkilenme eğiliminde olacakları varsayılmaktadır. Yönetici ve çalışanlar, bireysel kararlarının etki alanı daha geniş olan kurumsal etik değerler ile uyum içerisinde olmasına gayret edeceklerdir. Ancak bu durum; zayıf bir kurumsal etik değer anlayışının var olması halinde, alınan kararların bir parçası olması nedeniyle çalışanın farkında olmadan etik dışı kurumsal uygulamaların sebeplerinden biri olmasına da yol açabilir (Sinha ve Mishra, 2011: 143). Genel kabul görmüş

bir tanımı bulunmamakla birlikte kurumsal etik değer, yöneticilerin bireysel etik değerleri ile kurumun etik konusundaki politikalarının bir bileşimi olarak kabul edilmektedir (Hunt vd., 1989: 79-80). Diğer yandan literatürde kurumsal etik değerlerin muhasebe meslek mensuplarının kişisel etik yargıları üzerindeki etkisini ortaya koyan araştırmalar yok denecek kadar azdır. Bu yüzden bu çalışmadaki araştırma sorusu “Kurumsal etik değerler muhasebe meslek mensubunun kişisel etik yargıları üzerinde nasıl bir etkiye sahiptir?” şeklinde oluşturulmuştur.

Bu çalışmadaki temel kavramlardan bir diğeri de kişisel etik yargıdır. Etik karar verme davranışı incelenirken kullanılan en yaygın psikolojik modellerden biri Rest (1979) tarafından geliştirilmiştir. Söz konusu modelde etik karar verme sürecinin dört ardışık bileşenden oluştuğu ifade edilmekte olup bunlar; etik hassasiyet, etik değerlendirme, etik yargı ve son olarak gerçekleşen etik davranış şeklindedir. *Etik hassasiyet*, bireyin belirli bir durumun etik bir gereklilik içerip içermediğini anlama yeteneğini; *etik değerlendirme*, kişinin söz konusu durum karşısındaki alternatif eylemleri nasıl kıyasladığını; *etik yargı*, söz konusu durumla karşı karşıya kalındığında birey tarafından belirlenen etik davranma ya da eyleme geçme niyetini; *gerçekleşen davranış* ise bireyin bir önceki aşamadaki niyet ettiği eylemi takip edip etmeyeceğini ifade etmektedir (Arnold vd., 2013: 302-303). Muhasebe meslek mensuplarının gözlemlendikleri gerçeğini gizleyerek onların etik hassasiyetlerini izlemenin zorluğu ve etik ile ilgili herhangi bir somut davranışını gözlemlemenin pratik olarak mümkün olmaması nedeniyle bu çalışmada etik ile ilgili araştırmalarda sıklıkla yapıldığı gibi kişisel etik yargı bileşeni üzerine odaklanılmıştır.

Bu doğrultuda çalışmanın amacı; kurumsal etik değerlerin muhasebe meslek mensuplarının kişisel etik yargıları üzerindeki etkisini ve bu etkinin bazı demografik ve işletme ile ilgili kriterlere göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmektir. Bu amaç doğrultusunda muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket aracılığıyla elde edilen veriler analiz edilmiştir. Analiz bulgularına göre kurumsal etik değerlerin muhasebe meslek mensubunun kişisel etik yargısı üzerinde önemli bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir. Buna göre görev yapılan kurumun kurumsal etik değer seviyesi yükseldikçe meslek mensubunun kişisel etik yargı düzeyi de artmakta; bir başka ifadeyle zayıf kurumsal etik değer meslek mensubunun etik konular karşısında daha yüzeysel ve sıkı olmayan bir etik duruş sergileyeceği anlamına gelmektedir. Araştırma kapsamında ayrıca kurumsal etik değerlerin meslek mensubunun kişisel etik yargısı üzerindeki etkisi çoklu kıyaslama kriterleri açısından yapısal eşitlik modellemesi (YEM) ile test edilmiştir.

Çalışmada muhasebe meslek mensuplarının kişisel etik yargıları üzerinde etkili olan faktörleri inceleyen araştırmalara ilişkin detaylı bir literatür taraması gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın diğer kısımlarında ise araştırmaya ilişkin örneklem, araştırma hipotezi, analiz sonuçları ve bulgulara yer verilmiştir. Araştırma bulgularının genel bir değerlendirmesinin yapıldığı ve konuya ilişkin gelecekteki gerçekleştirilebilecek araştırma önerilerinin sunulduğu sonuç ve değerlendirme kısmı ile çalışma sonlandırılmıştır.

2. LİTERATÜR

Kişisel etik yargılar üzerinde etkili olan faktörleri temelde iki başlık altında toplayabiliriz. Bunlar; bireyin yaşı, cinsiyeti ve mesleki tecrübesi gibi kişisel faktörler ile kurumsal yapı, yasal düzenlemeler ve ekonomik koşullar gibi çevresel faktörler şeklinde ifade

edilebilir. Literatürde muhasebe meslek mensubunun kişisel etik yargısının ardında yatan sebepleri inceleyen çok sayıda araştırma bulunmaktadır. Bu araştırmaların çoğunda söz konusu faktörlerden biri ya da birkaçı ele alınmakla birlikte bireysel faktörlerin incelendiği çalışmalar çok daha fazla sayıdadır.

Ford ve Richardson (1994) tarafından yapılan çalışmada etik yargı ile ilgili olarak daha önce gerçekleştirilmiş araştırmalar incelenmiştir. Araştırma sonucunda; değerlendirmeye alınan 14 çalışmanın 7'si kadınların erkeklerden daha etik bir yargıya sahip olduğu diğer 7'si ise cinsiyetin etik yargılar üzerinde hiçbir etkisinin olmadığını ortaya koymuştur. Çalışmada yaş faktörünü inceleyen 7 araştırmadan sadece 3'ünde yaş ile etik yargı arasında istatistiksel bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada, mesleki tecrübe ile etik davranış arasındaki ilişkiyi ele alan 4 araştırmadan 3'ü iki değişken arasında bir ilişki bulunmadığını; 1'i ise mesleki tecrübe arttıkça etik yargı seviyesinin de artacağı yönünde bir bulguya yer vermiştir. Çalışmada örgütsel faktörleri ele alan araştırmalar da incelenmiş ve örgütsel etik iklim ne kadar sağlıklı ise bireyin etik yargılarının da o kadar sağlıklı olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Ziegenfuss vd. (1994) çalışmalarında iç denetçiler ile yönetim muhasebecilerinin kişisel etik yargılarının birbirinden farklı olup olmadığını araştırmışlardır. Araştırmada ABD'deki 474 iç denetçi ile 558 yönetim muhasebecisinden anket aracılığı ile elde edilen veriler analiz edilmiştir. Analiz sonucunda kişisel etik yargı açısından yönetim muhasebecilerinin daha mutlakçı, iç denetçilerin ise daha öznelci bir yapıya sahip oldukları tespit edilmiştir. Araştırmaya göre ayrıca kişisel etik yargı, demografik faktörlere nazaran kurumsal etik değer ile çok daha güçlü bir istatistiksel ilişkiye sahiptir.

Keller vd. (2007) tarafından yapılan çalışmada bireyin etik yargısı üzerinde etkili olan faktörlerin tespit edilmesine çalışılmıştır. Çalışmada ABD'deki bir üniversitenin öğrencilerine anket uygulanmıştır. Araştırmaya katılan 171 öğrencinin 138'i muhasebe ve finansal yönetim programı lisansüstü öğrencisidir. Araştırma bulgularına göre etik yargı üzerindeki en etkili faktörün dini inanışlar olduğu ve bu etkinin kadınlar açısından çok daha güçlü olduğu tespit edilmiştir. Diğer yandan araştırma bulguları tek başına cinsiyet faktörü ile etik yargı arasında bir ilişki olduğunu desteklememektedir. Son olarak araştırmada etik yargı ile iş tecrübesi ve eğitim seviyesi arasında pozitif bir ilişki tespit edilmiştir.

O'Leary ve Stewart (2007) çalışmalarında kurumsal yönetim mekanizmalarının ve mesleki tecrübenin iç denetçilerin etik yargıları üzerindeki etkilerini araştırmışlardır. Araştırmada 66 iç denetçiye etik ikilem barındıran beş farklı senaryo sunulmuş ve kurumsal yönetimin temel unsurlarının etik yargı üzerindeki etkisi ölçülmeye çalışılmıştır. Araştırma bulgularına göre *yüksek kaliteli bir bağımsız denetim işlevi ile iç denetçilerin kişisel etik yargıları arasında istatistiksel olarak pozitif bir ilişki olduğu ancak diğer kurumsal yönetim mekanizmaları ile bir ilişkinin bulunmadığı* sonucuna varılmıştır.

Kutlu (2008) çalışmasında Erzurum ve Kars illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının etik ikilem yaşamalarına neden olan faktörleri araştırmıştır. Araştırmada; SM'lerin SMMM'lere oranla daha çok etik ikilemle karşılaştıkları, yüksek yaş grubunda yer alan meslek mensuplarının daha az etik ikilem yaşadıkları, erkeklerin kadınlara oranla daha fazla etik ikilem yaşadıkları, yüksek lisans yapmış olanların diğer eğitim gruplarına oranla daha düşük düzeyde etik ikilem yaşadıkları ve meslek mensubunun gelir düzeyi yükseldikçe etik ikilemle karşılaşma olasılığının azaldığı tespit edilmiştir.

Literatürde gerek kişisel etik yargı gerekse kurumsal etik değer açısından cinsiyet faktörünün etkisini ele alan araştırmaların sadece muhasebe meslek mensupları ile sınırlı olmadığı görülmektedir. Nitekim Bernardi vd. (2009) çalışmalarında; bir şirketin yönetim kurulunda bulunan kadın yönetici sayısı ile şirketin Ethisphere Dergisi'nin 'Dünyanın En Etik Şirketler' listesinde yer alıp almaması arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Araştırma sonucunda bir şirketin yönetim kurulunda daha yüksek oranda kadın üye bulunması ile söz konusu şirketin Ethisphere Dergisi'nin 'Dünyanın En Etik Şirketler' listesinde yer alması arasında güçlü ve pozitif yönde bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Ertaş ve Coşkun Arslan (2009) Çorum ilinde faaliyette bulunan bağımlı ve bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının etik kuralları algılama düzeylerini incelemişlerdir. Çalışmada muhasebe meslek mensuplarına anket uygulanmış ve 90 adet anket değerlendirmeye alınmıştır. Araştırma bulgularına göre etik kuralların algılanması noktasında bağımlı ve bağımsız çalışanlar arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Araştırmada ayrıca meslek mensubunun deneyimi ile etik kuralların algılanması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmadığı da tespit edilmiştir.

Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012) tarafından gerçekleştirilen çalışmada muhasebe meslek mensuplarının etik karar verme davranışı ile kişilik özellikleri ve bazı demografik faktörler arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışmada Yozgat ilinde faaliyet gösteren ve bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Araştırma bulguları neticesinde bazı kişilik tiplerini ile etik algı arasında zayıf ve ters yönlü bir ilişki olduğu dolayısıyla meslek mensubunun etik karar verme davranışını kişilik özelliklerinin haricindeki faktörlerin etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Diğer yandan araştırmada meslek mensubunun demografik özellikleri (unvan, yaş, tecrübe, cinsiyet, eğitim, mükellef sayısı, aylık gelir) ile etik davranış arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki de tespit edilememiştir.

Arel vd. (2012) çalışmalarında örgütsel etik liderlik ve iç denetim fonksiyonunun muhasebe meslek mensuplarının etik yargıları üzerindeki etkisini ortaya koymaya çalışmışlardır. Bu doğrultuda meslek mensuplarının herhangi bir belgeye dayalı olmayan şüpheli bir mali olayı kayıt edip etmeyecekleri zayıf ya da güçlü bir örgütsel etik liderlik ortamı ve iç denetim fonksiyonunun var olup olmaması açısından incelenmiştir. Araştırma, AICPA üyesi 109 meslek mensubundan elde edilen veriler üzerinde gerçekleştirilmiştir. Araştırma bulgularına göre iyi bir iç denetim yapısı ile meslek mensubunun kişisel etik yargısı arasında istatistiki olarak güçlü ve anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Çelik ve Dağdeviren (2015) çalışmalarında göller bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının etik algılamalarını tespit etmeyi amaçlamışlardır. Anket uygulanarak elde edilen veriler üzerinde gerçekleştirilen analiz sonucunda; meslek mensuplarının meslek etiğine ilişkin tutumları ile eğitim düzeyi ve yaş değişkeni arasında istatistiksel bir ilişki tespit edilememiştir. Ancak meslek mensubunun meslek etiğine ilişkin tutumu ile cinsiyet arasında bir ilişki olduğu, kadınların etik ilkelere daha çok bağlı oldukları ve daha az etik dışı davranışlara başvurdukları sonucuna ulaşılmıştır.

Daştan vd. (2015) muhasebe meslek mensuplarının etik ikilem ve etik karar almada cinsiyet, unvan, eğitim ve deneyim faktörleri açısından istatistiksel olarak bir farklılık olup olmadığını tespit etmeye çalışmışlardır. Bu doğrultuda Trabzon ilinde faaliyette bulunan 95 adet meslek mensubuna anket uygulanarak araştırma verileri elde edilmiştir. Analiz sonucunda;

meslek mensubunun etik ikilem ve etik karar alma konularındaki farkındalıkları cinsiyet, eğitim ve deneyim açısından farklılık göstermekte iken unvan değişkeni açısından bir farklılık tespit edilememiştir.

Azimi (2015) çalışmasında, Afganistan'daki muhasebe meslek mensuplarının etik hassasiyetleri ile işletme içi faktörler arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Bu doğrultuda çalışmada etik senaryoya dayalı bir anket geliştirilmiş ve Afganistan'daki denetim ve muhasebe firmalarında çalışan 250 muhasebeciye uygulanmıştır. Araştırma sonucunda, örgütsel kültür ve çevresel faktörler ile meslek mensuplarının etik hassasiyet düzeyleri arasında istatistiki olarak pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bir başka ifadeyle pozitif bir örgütsel etik çevreye sahip işletmelerde görev yapan meslek mensuplarının etik hassasiyet düzeyleri daha yüksek seviyede olmaktadır.

Özçelik ve Angı (2017) çalışmalarında etik ikileme neden olan faktörleri incelemiştir. Çalışmada Antalya ili ve ilçelerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerine anket uygulanmış ve 238 adet anket analize dâhil edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre meslek mensubunun tecrübesi ve gelir seviyesi arttıkça etik ikilem yaşama düzeyi azalmaktadır. Diğer yandan çalışmada meslek mensubunun etik ikilem düzeyi ile cinsiyet, yaş ve eğitim değişkenleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

Kıllı vd. (2018) Malatya ilindeki muhasebe meslek mensupları üzerinde gerçekleştirdikleri araştırmada meslek mensuplarının etik dışı davranışlarında etkili olan faktörleri ortaya koymaya çalışmıştır. Araştırma Malatya SMMM Odası'na kayıtlı 161 meslek mensubuna uygulanan anket aracılığı ile gerçekleştirilmiştir. Araştırmada etik dışı davranışa neden olduğu düşünülen 14 adet ifadeye meslek mensuplarının katılım düzeyleri 5'li Likert tipi ölçek ile belirlenmeye çalışılmıştır. Ayrıca söz konusu ifadelerle katılım düzeylerinin cinsiyet, unvan, eğitim düzeyi, yaş, tecrübe ve aylık ortalama gelir düzeyi gibi faktörler açısından farklılık gösterip göstermediği de incelenmiştir. Araştırma bulgularına göre yüksek vergi oranları, vergi dairesi gibi kamu kurumlarındaki bürokrasi ve muhasebe mesleğinin hak ettiği değeri görememesi etik dışı davranışların başlıca nedenleri olarak sıralanmıştır.

Karabayır vd. (2018) çalışmalarında muhasebe meslek mensubu adayları açısından etik dışı davranış nedenlerini araştırmışlardır. Araştırmada meslek mensubu adaylarına uygulanan anketlerden 320 adeti analize dâhil edilmiştir. Analiz sonucunda meslek mensubu adaylarının etik ikilem yaşama durumları ile cinsiyet arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmiş olup, erkeklerin daha çok etik ikilem yaşadıkları tespit edilmiştir. Araştırmada etik ikilem ile diğer demografik değişkenler arasında ise anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Özgün ve Sarıtaş (2019) çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranış nedenlerini belirlemeye çalışmışlardır. Söz konusu faktörlerin belirlenebilmesi için Denizli SMMM Odası'na kayıtlı meslek mensuplarına anket uygulanmış ve 187 adet anket analize dâhil edilmiştir. Çalışma sonucunda unvan, yaş, eğitim, defter sayısı ve cinsiyet faktörlerinin meslek mensubunun etik algısını etkilediği ancak aylık ortalama gelir düzeyi değişkeninin ise bir etkisinin bulunmadığı tespit edilmiştir. Araştırma bulgularına göre kadınların erkeklere ve SM unvanlıların SMMM unvanlı olanlara nazaran daha çok etik ikilem yaşadıkları da sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada ayrıca meslek mensubunun eğitim seviyesi ile etik algısı arasında ters yönlü bir ilişkinin var olduğu yönünde bir bulguya da ulaşılmıştır.

Ali vd. (2020) çalışmalarında Azad Keşmir'deki muhasebe öğrencileri ile denetçilerin etik muhakemeleri arasındaki farklılıkları tespit etmeyi amaçlamışlardır. Çalışmada 101 adet öğrenci ve 50 adet denetçinin katılım gösterdiği anket verilerinden yararlanılmıştır. Araştırma sonucunda denetçilerin muhasebe öğrencilerine kıyasla daha yüksek bir etik muhakeme becerisine sahip oldukları çünkü denetçilerin etik ikileme yüzleşme deneyimlerinin daha fazla olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla etik muhakeme yeteneği ile tecrübe arasında güçlü ve pozitif yönlü bir ilişki bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Luca Casali ve Perano (2021) çalışmalarında kişisel etik yargı üzerinden etkili olan faktörleri inceleyen literatürü sentezlemeyi amaçlamışlardır. Çalışmada 1972-2011 yılları arasında gerçekleştirilen 4 temel literatür inceleme çalışmasındaki kişisel etik yargı üzerinde etkili olan 42 faktör Matlab programı ile analiz edilmiştir. Analiz bulgularına göre son yıllarda kişisel etik yargı üzerinde etkili olan faktörler konusunda gerçekleştirilen çalışmalarda, yaş ve cinsiyet gibi bireysel faktörlerden ziyade örgüt kültürü, örgütsel bağlılık ve ödül mekanizmaları gibi daha çok yönetsel faktörlerin incelendiği tespit edilmiştir. Analiz sonucunda ayrıca kişisel etik yargı üzerinde en sık incelenen en etkili faktörler sırasıyla; cinsiyet, eğitim, dünya görüşü, bireysel ahlaki değerler ve milliyet şeklinde belirlenmiştir.

Mohd Ghazali (2021) çalışmasında Malezya'daki muhasebe meslek mensuplarının kişisel etik yargıları üzerinde etkili olan faktörleri incelemiştir. Bu doğrultuda 201 adet anket aracılığıyla meslek mensuplarından elde edilen veriler analiz edilmiştir. Analiz sonucunda, meslek mensubunun etik yargısı üzerinde kurumsal etik değer, yaş ve cinsiyet faktörlerinin önemli bir etkiye sahip olduğu; iş pozisyonu ve eğitim seviyesinin ise önemli bir etki oluşturmadığı tespit edilmiştir. Cinsiyet açısından kadınların, yaş açısından ise daha yaşlı olanların daha güçlü bir etik yargıya sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Akbey ve Çil Koçyiğit (2022) etik dışı davranmaya neden olan etkenler hakkında muhasebe meslek mensuplarının görüşlerini belirlemeye çalışmışlardır. Çalışmada Ankara SMMM Odası'na kayıtlı bağımsız çalışan meslek mensuplarına anket uygulanmış ve 364 anket değerlendirmeye alınmıştır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının etik dışı davranışa yol açtığını düşündüğü en önemli üç faktör sırasıyla; daha fazla müşteri edinme, müşteri portföyünü koruma ve mesleki tecrübe eksikliği olarak tespit edilmiştir.

Briano Turrent (2022) yapmış olduğu çalışmada, yönetim kurullarında kadın temsiline halka açık şirketlerin kurumsal etik performanslarını nasıl etkilediğini incelemiştir. Çalışmada Latin Amerika'daki bankacılık sektörü haricindeki şirketlerin 2004-2014 dönemine ait verileri analiz edilmiştir. Analiz sonucunda yönetim kurullarında kadın üye temsiline; kurulun etik işleyişi, çıkar çatışması şeffaflık endeksi, etik kodların oluşturulması ve paydaş odaklılığın benimsenmesi üzerinde pozitif bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir. Araştırmada ayrıca kadın üye sayısının ikiden fazla olması durumunda, bazı etik boyutlarda söz konusu pozitif etkinin daha da yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Gül ve Demir (2023) çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının etik yargılarını etkileyen değişkenleri tespit etmeye çalışmışlardır. Bu doğrultuda çalışmada, Elazığ'da faaliyet gösteren 138 meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Araştırma sonucuna göre meslek mensubunun etik yargıları ile eğitim, yaş, tecrübe, çalışan sayısı ve mükellef sayısı değişkenleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

3. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

Çalışmanın bu bölümünde; araştırmaya ilişkin örneklem, veri seti, araştırma modeli, anket ve ölçekler hakkında bilgi verilmeye çalışılacaktır.

3.1. Örneklem

Muhasebe meslek mensubu çalışma statüsü açısından bağımlı çalışan ve bağımsız çalışan olarak sınıflandırılmaktadır. TÜRMOB tarafından 19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacıkları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik”in 4. maddesine göre bağımlı çalışan meslek mensubu, bir iş sahibine ücret karşılığında hizmet veren meslek mensubu olarak tanımlanmakta iken bağımsız çalışan meslek mensubu ise çalışanlar listesine kayıtlı meslek mensubu ile bunların kurdukları ortaklık bürolarını ve şirketleri şeklinde ifade edilmektedir. Meslek mensubunun kişisel etik yargısı ile ücret karşılığında hizmet sunduğu işletmenin kurumsal etik değerleri arasındaki ilişkinin daha net bir şekilde ortaya konulabilmesi amacıyla çalışmanın ana kitlesini Kayseri Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası’na kayıtlı **bağımlı çalışan meslek mensupları** oluşturmaktadır. Kayseri Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası’na kayıtlı 959 adet bağımlı çalışan meslek mensubu bulunmakla birlikte bunlardan hâlihazırda bir işletme bünyesinde çalışanların sayısı yaklaşık 815’tir. Dolayısıyla araştırmamızın ana kitle büyüklüğü Kayseri SMMM Odası’na kayıtlı ve faal olarak çalışan 815 adet bağımlı çalışan muhasebe meslek mensubudur.

Zaman, maliyet ve meslek mensuplarının iş yoğunluğu gibi kısıtlar nedeniyle araştırmada örneklem seçimine gidilmiş olup ana kitle büyüklüğü bilindiğinden örneklem büyüklüğü Cochran (1977) tarafından geliştirilen aşağıdaki formül yardımıyla 262 olarak hesaplanmış ve araştırmamızda yeterli örneklem büyüklüğüne ulaşılmıştır.

$$n_0 = \frac{z^2 pq}{e^2} \quad n = \frac{n_0}{1 + \frac{(n_0 - 1)}{N}}$$

N = Ana kitle büyüklüğü (815)

n = Örneklem büyüklüğü (262)

z = Güven düzeyi tablo değeri (1,96)

pq = Örneklem yüzdesi (0,50 x 0,50)

e = Örneklem doğruluğu (0,50)

Bu bağlamda kolayda örnekleme yöntemiyle meslek mensuplarına bizzat araştırmacı tarafından hem elden hem de çevrimiçi form aracılığıyla 520 adet anket dağıtılmıştır. Bu anketlerden 288’i geri dönmüş ancak 17 anket hatalı ve eksik doldurulduğundan analize dâhil edilebilir nitelikte 271 adet anket elde edilmiştir. Bu durumda anketlerin geri dönüş oranı 0,52 olarak gerçekleşmiştir.

3.2. Ölçekler

Kurumsal etik değerlerin muhasebe meslek mensuplarının kişisel etik yargıları üzerindeki etkisini tespit etmek için bu araştırmada anket yöntemi kullanılmıştır. Veri toplama aracı olarak kullanılan anket üç bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde araştırmaya katılanların demografik bilgileri ile hizmet sunulan işletme ile ilgili olarak üst yönetimde kadın üyenin bulunup bulunmaması, işletmenin bağımsız denetime tabii olup olmaması ve işletmenin ayrı bir iç denetim departmanına sahip olup olmaması konularında da veri elde edilmiştir. Bağımlı çalışan muhasebe meslek mensuplarının görev yaptıkları işletmeler ve kurumlar açısından mesleki unvanlarının yanı sıra görev unvanları da bulunabilmektedir. Bu doğrultuda araştırmada Ankara SMMM Odası tarafından yayınlanan 2022 yılı önerilen asgari ücret tarifesi dikkate alınarak bağımlı çalışan meslek mensubu için kıdem sırasına göre muhasebe müdürü (üst düzey yönetici), muhasebe müdür yardımcısı (orta düzey yönetici) ve muhasebe uzmanı olmak üzere üç farklı görev unvanı belirlenmiştir. Aşağıdaki Tablo 1’de analizde kullanılan değişkenler ve ölçeklere ilişkin detaylı bilgiler yer almaktadır.

Tablo 1. Analizde Kullanılan Değişkenler ve Ölçekler

Değişken	Açıklama	Ölçüm
Yaş	Yaş	1: 20-29, 2: 30-39, 3: 40-49, 4: 50-59, 5: 60 ve üzeri
Cinsiyet	Cinsiyet	1: Kadın, 2: Erkek
Eğitim	Eğitim Düzeyi	1: Lise, 2: Ön lisans, 3: Lisans, 4: Lisansüstü
Unvan	Mesleki Unvan	1: SM, 2: SMMM
Deneyim	Mesleki Deneyim	1: 5 yıl ve daha az, 2: 6-10 yıl, 3: 11-15 yıl, 4: 16-20 yıl, 5: 21 yıl ve üzeri
Pozisyon	Çalışılan İşletmedeki Pozisyon	1: Muhasebe Müdürü (Üst düzey yönetici), 2: Muhasebe Müdür Yardımcısı (Orta düzey yönetici), 3: Muhasebe Uzmanı
Kadın Üye	Çalışılan işletmenin yönetim kurulunda kadın üyenin bulunup bulunmaması.	1: Var, 2: Yok
Bağımsız Denetim	Çalışılan işletmenin bağımsız denetime tabii olup olmaması.	1: Evet, 2: Hayır
İç Denetim	Çalışılan işletmede iç denetim departmanının bulunup bulunması.	1: Var, 2: Yok
KED	Kurumsal Etik Değer	Jin vd. (2007)’nin çalışmalarında yer alan on dört adet ifade (KED 1’den KED 14’e kadar) ile ölçülmüştür.
KEY	Kişisel Etik Yargı	Cohen vd. (2001)’nin çalışmalarında yer alan sekiz adet örnek olgudan yedi tanesinin (KEY 1’den KEY 7’ye kadar) yeniden düzenlenmesi ile ölçülmüştür.

Anketin ikinci bölümünde ise meslek mensubunun çalıştığı işletmedeki kurumsal etik değer anlayışını değerlendirmek amacıyla Jin vd. (2007)’nin çalışmalarında yer alan on dört adet ifade katılımcılara yöneltilmiştir. Katılımcıların söz konusu ifadeleri “1=Kesinlikle Katılmıyorum” ile “5=Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde puanlamaları istenmiştir. Bu bölümdeki ifadelerin büyük bir kısmının negatif cümlelerden oluşması nedeniyle (*On dört ifadeden pozitif olan iki tanesi verilerdeki tutarlığın sağlanması amacıyla ters kodlanarak analiz gerçekleştirilmiştir.*) bu bölümden elde edilecek düşük skorlar işletmenin çok daha fazla bir kurumsal etik değer anlayışına sahip olması anlamına gelirken, yüksek skorlar işletmenin daha az kurumsal bir etik değer anlayışına sahip olduğu anlamına gelmektedir.

Anketin üçüncü ve son bölümünde ise araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının kişisel etik yargı düzeylerinin belirlenmesi amacıyla Cohen vd. (2001)’nin

çalışmalarında yer alan tartışılmalı nitelikteki örnek olgulardan yedi tanesi yeniden düzenlenerek katılımcılara yöneltilmiştir. Katılımcılardan her bir örnek olgu için “1=Kesinlikle Kabul Edilebilir” ile “5=Kesinlikle Kabul Edilemez” şeklinde bir puanlama yapmaları istenmiştir. Dolayısıyla bu bölümden elde edilecek yüksek skor meslek mensubunun daha katı bir etik yargı anlayışına sahip olduğunu; düşük skor ise meslek mensubunun daha düşük bir seviyede etik yargı anlayışına sahip olduğunu göstermektedir.

3.3. Veri Analiz Yöntemleri

Bu çalışmada öncelikle Mahalanobis Uzaklığı Değerleri kontrol edilmiş ve aykırı değerler veri setinden çıkarılmıştır (Hair vd., 2013). Akabinde normal dağılım varsayımını kontrol etmek için Tek Yönlü Kolmogorov Smirnov testi yapılmış ve her iki (KED ve KEY) değişkenin test istatistiği değerlerinin 0,05'ten büyük olduğu görüldüğünden verilerin normal dağıldığı varsayılmıştır.

Araştırma değişkenlerine ilişkin ölçeklerin güvenilirlik ve geçerliliğini ortaya koymaya yönelik olarak geliştirilen ölçüm modelini test etmek için doğrulayıcı faktör analizi (DFA) uygulanmıştır. İlk geliştirilen ölçüm modelinde uyum iyiliği değerleri kabul edilebilir düzeyde olmadığından kurumsal etik değer ölçeğindeki KED 1, KED 10 ve KED 14 ifadeleri ve yine kişisel etik yargı ölçeğindeki KEY 5 ve KEY 6 ifadeleri ölçüm modelinden çıkarılmıştır. Sonuçta kabul edilebilir uyum iyiliği değerlerine sahip ölçüm modeli geliştirilmiştir. Araştırmamızda değişkenler arasındaki ilişkileri ortaya koyabilmek için korelasyon analizi; araştırma değişkenlerinin meslek mensubunun kişisel etki yargıları üzerindeki etkisini ortaya koymaya yönelik olarak da çoklu regresyon analizi gerçekleştirilmiştir. Çalışmamızın model ve hipotezini test etmek için ayrıca YEM uygulanmıştır.

4. BULGULAR

Çalışmanın bu kısmında araştırmaya katılanların demografik özellikleri, araştırmaya ilişkin ölçüm modeli, araştırma hipotezinin test edilmesi ve analiz bulguları açıklanmaya çalışılacaktır.

4.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Aşağıdaki Tablo 2’de araştırmaya katılan meslek mensuplarının demografik özellikleri ile görev yaptıkları kurumlara ait bazı özellikler yer almaktadır. Tabloya göre araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının %41,3’ünün yaşı 40-49 aralığında yer almaktadır. Araştırmaya katılan bağımlı çalışan meslek mensupları cinsiyetleri açısından değerlendirildiğinde; %27,3’ünün kadın, %72,7 gibi büyük bir kısmının ise erkek meslek mensuplarından oluştuğu görülmektedir. Meslek mensuplarının eğitim seviyelerine bakıldığında ise %65,3’ü lisans, %23,2’si ise lisansüstü eğitim düzeyine sahiptirler. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının; %86,3’ü SMMM unvanlı olup, %38,4’ü 21 yıl ve daha fazla bir mesleki deneyime sahiptir. Organizasyondaki pozisyon açısından meslek mensuplarının çoğunluğunun (%40,2) muhasebe müdürü (üst düzey yönetici) olarak görev yaptığı görülmektedir.

Tablo 2. Araştırmaya İlişkin Demografik Özellikler ve Betimsel İstatistikler

	<i>f</i>	%		<i>f</i>	%		
Yaş	20-29	26	9,6	Pozisyon			
	30-39	80	29,5		<i>Muhasebe Müdürü</i>	109	40,2
	40-49	112	41,3		<i>Muhasebe Müdür Y.</i>	87	32,1
	50-59	45	16,6		<i>Muhasebe Uzmanı</i>	75	27,7
	≥ 60	8	3,0				
Cinsiyet	<i>Kadın</i>	74	27,3	Kadın Üye	<i>Var</i>	105	38,7
	<i>Erkek</i>	197	72,7		<i>Yok</i>	166	61,3
Eğitim	<i>Lise</i>	16	5,9	Bağımsız Denetim	<i>Var</i>	58	21,4
	<i>Ön lisans</i>	15	5,6		<i>Yok</i>	213	78,6
	<i>Lisans</i>	177	65,3				
	<i>Lisansüstü</i>	63	23,2				
Unvan	<i>SM</i>	37	13,7	İç Denetim	<i>Var</i>	79	29,2
	<i>SMMM</i>	234	86,3		<i>Yok</i>	192	70,8
Deneyim	≤ 5 yıl	34	12,5		Ortalama	Standart Sapma	
	6-10 yıl	37	13,7	KED	2,8319	0,98394	
	11-15 yıl	36	13,3	KEY	3,5557	0,85051	
	16-20 yıl	60	22,1				
	≥ 21 yıl	104	38,4				

Not: KED: Kurumsal Etik Değerler, KEY: Kişisel Etik Yargı

Tablo 2’de de görüleceği üzere araştırma kapsamında ayrıca muhasebe meslek mensuplarının görev yaptıkları işletmelere ilişkin bazı veriler de elde edilmiştir. Buna göre araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının %38,7’si çalıştıkları işletmelerin yönetim kurulu ya da üst yönetim ekibinde kadın bir üyenin yer aldığını, %61,3’ünün ise üst yönetim ekibinde kadın üyenin yer almadığını ifade etmişlerdir. Diğer yandan meslek mensuplarının görev yaptıkları işletmelerin %21,4’ü KGK düzenlemeleri çerçevesinde bağımsız denetime tabii iken %78,6’sının bağımsız denetime tabii olmadığı tespit edilmiştir. Son olarak araştırmaya katılan meslek mensuplarının %29,2’si çalıştıkları işletmelerde ayrı bir iç denetim departmanı bulunduğunu, %70,8’inin ise çalıştıkları işletmelerde ayrı bir iç denetim departmanının bulunmadığını ifade ettikleri görülmektedir.

4.2. Ölçüm Modeli

Kabul edilebilir uyum iyiliği değerlerine sahip ölçüm modelinin sonuçları Tablo 3’te verilmiştir. Bu tabloda bileşik yapı güvenilirliği (BYG) değerleri 0,75 ile 0,91 arasında değişmektedir. Bu değerler literatürde kabul gören alt sınır değeri olan 0,70’ten büyüktür. Bununla birlikte modeldeki değişkenlerin açıklanan ortalama varyans (AOV) değerleri ise 0,50’nin üstündedir. Son olarak Cronbach’s Alpha değerlerinin 0,70’in üzerinde olması nedeniyle iç tutarlılığın da sağlandığı tablodan görülebilmektedir. Dolayısıyla analizde kullanılan değişkenler açısından hem iç tutarlılık hem de yakınsak geçerlilik sağlanmıştır.

Tablo 3. Ölçüm Modelinin Sonuçları

Değişkenler	İfadeler	Faktör Yüğü	t-değeri	BYG	AOV	Cronbach's' Alpha				
<i>Kurumsal Etik Değeri</i>	KED 2	0,599	9,877	0,91	0,57	0,91				
	KED 3	0,518	8,427							
	KED 4	0,718	12,197							
	KED 5	0,630	10,496							
	KED 6	0,654	10,905							
	KED 7	0,704	11,892							
	KED 8	0,811	14,102							
	KED 9	0,782	*							
	KED 11	0,727	12,307							
	KED 12	0,760	12,990							
	KED 13	0,583	9,612							
	<i>Kişisel Etik Yargı</i>	KEY 1	0,552				*	0,75	0,50	0,74
		KEY 2	0,752				7,468			
KEY 3		0,563	6,544							
KEY 4		0,600	7,032							
KEY 7		0,620	6,957							
<i>Modelin uyum iyiliği değerleri</i>	$\chi^2/sd=2,531$; GFI= 0,89; AGFI= 0,83; CFI= 0,92; RMSEA= 0,075									

Not: KED: Kurumsal Etik Değeri, KEY: Kişisel Etik Yargı
*1'e sabitlenmiş olduğunu ifade etmektedir.

Tablo 4'te ölçüm modelinde yer alan değişkenlerin AOV değerlerinin, değişkenler arasındaki korelasyon katsayılarının karelerinden daha yüksek olduğu için her iki ölçek için ayırt edici geçerlilik de sağlanmıştır. Tablo'da görüldüğü gibi değişkenler arasındaki korelasyon katsayıları 0,80'den düşüktür. Bu da ayırt edici geçerliliğin sağlandığını gösteren bir başka göstergedir.

Tablo 4. Ölçüm Modelindeki Araştırma Değişkenlerine İlişkin Ayırt Edici Geçerlilik Sonuçları ve Korelasyonlar

Değişkenler	1	2	Değişkenle r	\bar{x}	St. Sapma	1	2
1. KED	0,57		1. KED	2,83	0,98	1	
2. KEY	0,027	0,50	2. KEY	3,55	0,85	- 0,165*	1

*p<0,05; **p<0,01; KED: Kurumsal Etik Değeri, KEY: Kişisel Etik Yargı
Not: Tablonun ilk kısmında çapraz olarak verilen koyu katsayılar AOV değerleridir.

Son olarak Tablo 4'de yer alan korelasyon analizi sonuçları incelendiğinde katılımcılara göre kurumsal etik değer ile kişisel etik yargı arasında istatistiksel olarak negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu görülmüş olup ($r = -0,165$; $p < 0,05$), bu durum yüksek kurumsal etik değerlerin meslek mensubunun kişisel etik yargısı üzerinde olumlu bir etkisinin oluştuğunu göstermektedir.

4.3. Araştırma Hipotezinin Test Edilmesi

Literatürdeki benzer nitelikli çalışmalarda daha çok meslek mensubunun bireysel özelliklerinin etik yargılar üzerindeki etkileri konu edilmiştir. Bu çalışmada ise meslek mensubunun etik davranışı üzerinde görev yapılan kurumun etik değerlerinin nasıl bir etkiye sahip olduğunun incelenmesi amaçlanmıştır. Bununla birlikte meslek mensubunun görev yaptığı kurumun güçlü bir kurumsal etik değer ya da örgütsel etik iklimine sahip olmasının meslek mensubunun etik anlayışı üzerinde olumlu bir etkiye yol açacağı varsayılmaktadır. Söz konusu bu varsayım ve araştırma bulguları dikkate alınarak bu çalışmanın temel hipotezi şu şekilde ileri sürülmüştür:

Hipotez 1: Kurumsal etik değer, kişisel etik yargıları etkilemektedir.

Araştırma hipotezi; yüksek kurumsal etik değerlerin meslek mensubunun kişisel etik anlayışını olumlu yönde etkileyeceği ya da düşük kurumsal etik değerlerin meslek mensubunun kişisel etik anlayışını olumsuz yönde etkileyeceği anlamına gelmektedir. Çalışma kapsamında araştırma hipotezi aynı zamanda yaş, cinsiyet, eğitim, unvan, deneyim, pozisyon, kadın üye, bağımsız denetim, iç denetim gibi değişkenler de göz önünde bulundurularak çoklu kıyaslama kriterleri açısından da test edilmektedir.

Korelasyon Analizi

Tablo 5'teki korelasyon analizi sonuçlarına göre cinsiyet ile pozisyon arasında negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu gözlenmiştir ($r=-0,135$; $p<0,05$). Bu bulguya göre erkek meslek mensuplarının kadınlara göre işletmelerde daha üst düzey pozisyonlarda görev yaptıkları söylenebilir. Bununla birlikte cinsiyet ile üst yönetimde kadın üye bulunması değişkenleri arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu gözlenmiştir ($r=0,159$; $p<0,01$). Burada, kadın meslek mensuplarının görev yaptıkları işletmelerin üst yönetiminde kadın üye bulunması diğer işletmelere nazaran daha sık görülmektedir. Öte yandan cinsiyet ile kurumsal etik değerler arasında istatistiksel olarak pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu saptanmıştır ($r=0,188$; $p<0,01$). Bir başka ifadeyle erkek meslek mensupları görev yaptıkları kurumların daha düşük bir seviyede örgütsel etik iklimine sahip olduğunu belirtmektedirler. Buna karşın cinsiyet ile kişisel etik yargılar arasında negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir ($r=-0,135$; $p<0,05$). Söz konusu bu bulgu, kadın meslek mensuplarının erkeklere nazaran daha katı bir kişisel etik anlayışa sahip olduğunu göstermektedir.

Yaş ile eğitim düzeyi arasında negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki vardır ($r=-0,280$; $p<0,01$). Yani meslek mensubunun yaşı arttıkça eğitim düzeyinde bir düşme olduğu saptanmıştır. Benzer şekilde yaş ile mesleki unvan arasında da negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki vardır ($r=-0,247$; $p<0,01$). Araştırmaya katılan SM unvanlı meslek mensuplarının SMMM unvanlı meslek mensuplarına nazaran daha yaşlı oldukları gözlenmiştir. Yine yaş ile deneyim arasında pozitif bir ilişki olduğu belirlenmiş olup, doğal olarak meslek mensubunun yaşı arttıkça deneyimi de artmaktadır ($r=0,738$; $p<0,01$). Son olarak yaş ile pozisyon düzeyi arasında negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu saptanmıştır ($r=-0,316$; $p<0,01$). Bu durum yaşlı meslek mensuplarının işletmelerde daha çok üst ve orta düzey yönetici pozisyonunda çalıştıklarını göstermektedir.

Tablo 5. Değişkenler Arası Korelasyonlar

Değişkenler	\bar{x}	St. Sapma	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1. Yaş	2,73	0,94	1										
2. Cinsiyet	1,72	0,44	0,093	1									
3. Eğitim	3,05	0,72	-0,280**	-0,007	1								
4. Unvan	1,86	0,34	-0,247**	0,094	0,614**	1							
5. Deneyim	3,60	1,42	0,738**	0,119	-0,304**	-0,315**	1						
6. Pozisyon	1,87	0,81	-0,316**	0,135*	-0,025	-0,114	-0,415**	1					
7. Kadın Üye	1,61	0,48	-0,028	0,159**	-0,061	0,037	-0,084	0,011	1				
8. Bağımsız Denetim	1,78	0,41	-0,021	0,023	0,005	0,107	-0,020	0,030	0,361*	1			
9. İç Denetim	1,70	0,45	0,003	-0,102	0,007	0,076	-0,043	0,021	0,307*	0,517*	1		
10. KED	2,83	0,98	-0,072	0,188**	0,078	0,104	-0,121*	0,083	0,184*	0,018	0,020	1	
11. KEY	3,55	0,85	0,087	0,135*	-0,054	-0,046	0,029	0,113	0,050	0,125*	0,097	0,165*	1

* Korelasyon 0,05 düzeyinde anlamlı (Çift-Yönlü)

** Korelasyon 0,01 düzeyinde anlamlı (Çift-Yönlü)

Araştırma bulguları eğitim ile unvan arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğuna işaret etmektedir ($r=0,614$; $p<0,01$). Buna göre eğitim düzeyi yüksek olanların büyük çoğunlukla SMMM unvanını sahip olduğu ifade edilebilir. Buna karşın eğitim düzeyi ile deneyim arasında negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki vardır ($r=-0,304$; $p<0,01$). Yani meslek mensubunun deneyim süresi düştükçe eğitim düzeyi artmaktadır. Öte yandan unvan ile deneyim arasında negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki vardır ($r=-0,315$; $p<0,01$). Yani SM unvanlı meslek mensuplarının diğerlerine nazaran daha çok mesleki deneyime sahip olduğu gözlenmiştir. Benzer şekilde deneyim ile pozisyon arasında negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki bulunmaktadır ($r=-0,415$; $p<0,01$). Dolayısıyla meslek mensubunun mesleki tecrübe süresi yükseldikçe kurumdaki pozisyonu da yükselmektedir. Son olarak deneyim ile kurumsal etik değerler arasında negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu ortaya konulmuştur ($r=-0,121$; $p<0,05$). Buradan hareketle mesleki tecrübe süresi daha az olan meslek mensupları görev yaptıkları kurumların çok daha düşük bir etik iklime sahip olduğunu ifade etmektedirler.

Korelasyon analizi sonuçlarına göre kadın üye değişkeninin hem bağımsız denetim ($r=0,361$; $p<0,01$) hem iç denetim ($r=0,307$; $p<0,01$) değişkenleri ile pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki içinde olduğu tespit edilmiştir. Bu bulgular, bağımsız denetime tabi olmayan ve ayrı bir iç denetim departmanına sahip olmayan işletmelerin çoğunluğunun aynı zamanda üst yönetim ekibinde kadın üye de bulunmadığı anlamına gelmektedir. Öte yandan kadın üye ile kurumsal etik değerler arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu saptanmıştır ($r=0,184$;

$p<0,01$). Bir başka ifadeyle üst yönetim ekibinde kadın üyenin yer aldığı işletmeler daha yüksek bir seviyede kurumsal etik değere sahip olmaktadır.

Bağımsız denetim ile iç denetim değişkenleri arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu gözlenmiştir ($r=0,517$; $p<0,01$). Buna göre bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin aynı zamanda ayrı bir iç denetim departmanına da sahip olmadığı görülmektedir. Araştırma sonuçlarına göre aynı zamanda bağımsız denetim ile kişisel etik yargı arasında negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu gözlenmiştir ($r=-0,125$; $p<0,05$). Dolayısıyla işletmenin bağımsız denetime tabi olması meslek mensubunun daha katı bir bireysel etik duruşa sahip olmasına zemin hazırladığı söylenebilir.

Korelasyon analizi bulguları, kurumsal etik değer ile kişisel etik yargı değişkenleri arasında ise istatistiksel olarak negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğuna işaret etmektedir ($r=-0,165$; $p<0,01$). Bir başka ifadeyle kurum daha düşük bir örgütsel etik iklimine sahip olduğunda, meslek mensubu kişisel etik yargı konusunda daha yüzeysel bir duruşa sahip olmaktadır.

Çoklu Regresyon Analizi Bulguları

Aşağıdaki Tablo 6’da kurumsal etik değerlerin kişisel etki yargılar üzerindeki etkisini ortaya koymaya yönelik regresyon analizi sonuçları verilmektedir. Bu regresyon modelinde; Model I’de kontrol değişkenleri, Model II’de ise kurumsal etik değer değişkeni analize dahil edilmiştir. Çoklu regresyon analizi bulgularına bakıldığında; modeldeki VIF değerlerinin 1,097 ile 2,675 arasında değişiklik gösterdiği görülmektedir. Bu değerler en üst sınır olarak kabul gören 5’ten oldukça düşüktür. En düşük tolerans değeri ise 0,374’tür ve bu değer en alt sınır değeri olan 0,10’dan çok yüksektir. Bu nedenle modelde çoklu bağıntı sorunu bulunmamaktadır. Ayrıca Durbin-Watson katsayısı 1,901 olup 2’den düşük olması nedeniyle oto korelasyon sorununa da rastlanılmamıştır (Ulu, 2019: 87).

Regresyon modelinde *yaş*, *cinsiyet*, *eğitim*, *unvan*, *deneyim*, *pozisyon*, *kadın üye*, *bağımsız denetim*, *iç denetim* değişkenleri kontrol değişkenleridir. Modelde kurumsal etik değer bağımsız değişken, kişisel etik yargı ise bağımlı değişkendir. Diğer yandan model istatistiksel açıdan da anlamlıdır ($R^2=0,091$; $F_{(10-260)}=2,599$, $p<0,01$). Modelde kontrol değişkenleri ve bağımsız değişken, bağımlı değişken olan kişisel etik yargılardaki varyansın %9,1’ini açıklamaktadır. Regresyon analizi bulgularına göre Model I’de cinsiyet ($\beta= -0,159$; $p<0,05$) ve pozisyonun ($\beta= -0,146$; $p<0,05$) kişisel etik yargıları istatistiksel olarak negatif ve anlamlı bir şekilde etkilemektedir. Model II’de ise cinsiyet değişkeni etik yargıları negatif ve anlamlı şekilde etkilemektedir ($\beta= -0,130$; $p<0,01$). Benzer şekilde kurumsal etik değerlerin kişisel etik yargıları istatistiksel olarak negatif yönlü ve anlamlı bir şekilde etkilediği anlaşılmaktadır ($\beta= -0,165$; $p>0,01$). Bir başka ifadeyle kurumsal etik değer skoru yükseldikçe, kişisel etik yargı skoru düşmektedir (Kurumsal etik değer ölçeğinden elde edilecek düşük skorlar işletmenin çok daha fazla bir etik çevreye sahip olması anlamına gelirken, yüksek skorlar işletmenin daha az etik bir değer anlayışına sahip olduğu anlamına gelmektedir. Kişisel etik yargı ölçeğinden elde edilecek yüksek skor meslek mensubunun daha katı bir etik yargı anlayışına sahip olduğunu; düşük skorlar ise meslek mensubunun daha düşük bir etik yargı anlayışına sahip olduğunu göstermektedir.). Bu durumda kurum daha düşük bir örgütsel etik iklimine sahip oldukça meslek mensubu kişisel etik yargılara dair daha yüzeysel bir etik duruşa sahip olmaktadır ya da

kurum daha yüksek bir etik değere sahip oldukça meslek mensubu daha sıkı bir kişisel etik anlayışa sahip olmaktadır. Dolayısıyla **H1** hipotezi kabul edilmiştir.

Yukarıdaki bulgulara göre Model II için regresyon denklemi şu şekilde formüle edilebilir:

$$Y = \beta_0 (\text{Sabit}) + \beta_1 (\text{Cinsiyet}) + \beta_2 (\text{KED})$$

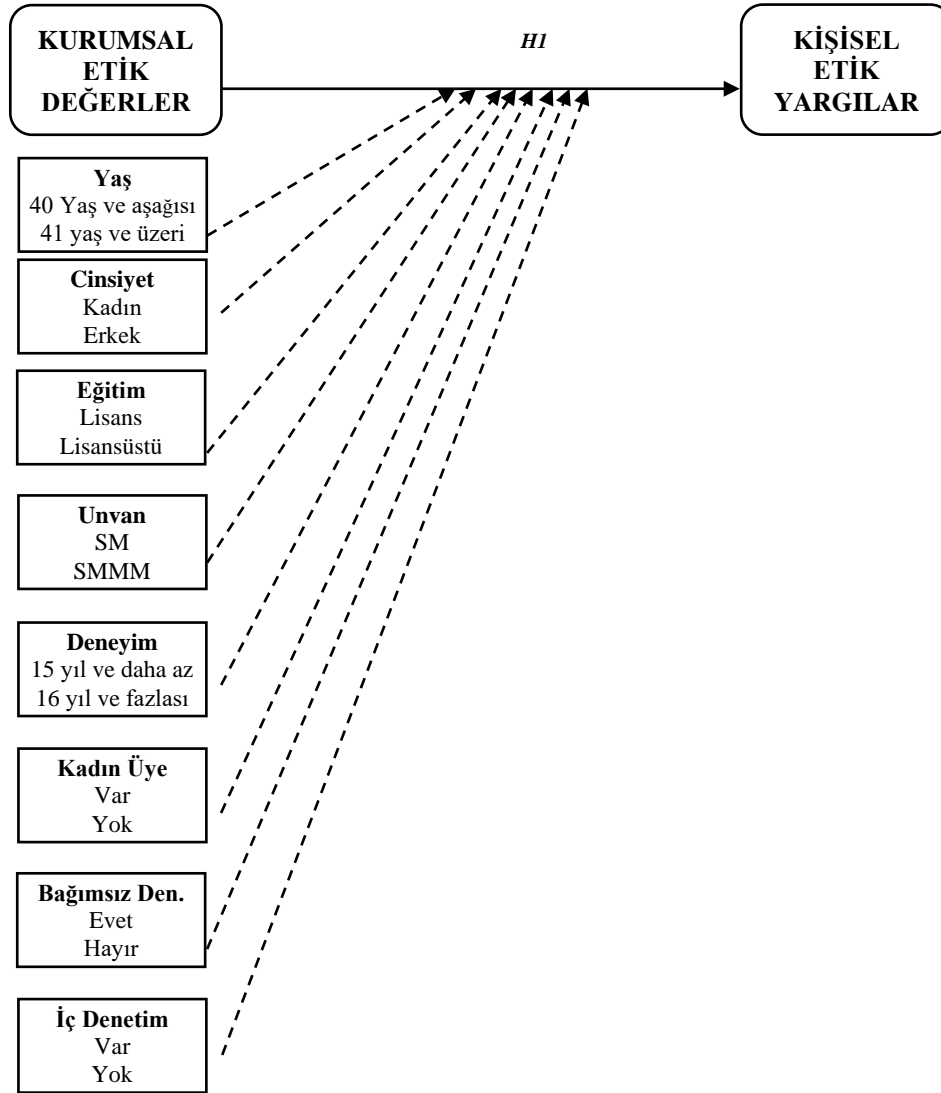
$$Y = 5,245 (\text{Sabit}) + [-0,130 (\text{Cinsiyet})] + [-0,165 (\text{KED})]$$

Tablo 6. Kurumsal Etik Değerlerin Kişisel Etik Yargılar Üzerindeki Etkilerine İlişkin Regresyon Analizi Sonuçları

Model	Değişkenler	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standardize Edilmiş Katsayılar	t değeri	Sig.	İç İlişki İstatistikleri	
		B	Std. Hata	Beta			Tolerans	VIF
I.	(Sabit)	5,063	0,563		9,000	,000		
	Yaş	0,125	0,080	0,139	1,558	0,120	0,449	2,230
	Cinsiyet	-0,304	0,120	-0,159	-2,539	0,012	0,907	1,103
	Eğitim	-0,062	0,091	-0,053	-0,684	0,495	0,595	1,681
	Unvan	-0,026	0,199	-0,011	-0,131	0,896	0,552	1,810
	Deneyim	-0,083	0,058	-0,139	-1,419	0,157	0,375	2,668
	Pozisyon	-0,152	0,072	-0,146	-2,118	0,035	0,752	1,329
	Kadın Üye	0,027	0,117	0,016	0,233	0,816	0,799	1,251
	Bağımsız Denetim	-0,166	0,151	-0,080	-1,103	0,271	0,676	1,479
	İç Denetim	-0,146	0,134	-0,078	-1,088	0,277	0,694	1,440
R ² = 0,066; F ₍₉₋₂₆₁₎ = 2,057, p<0,05; Durbin-Watson= 1,901								
II.	(Sabit)	5,245	0,560		9,360	,000		
	Yaş	0,129	0,079	0,144	1,631	0,104	0,448	2,231
	Cinsiyet	-0,248	0,120	-0,130	-2,065	0,040	0,879	1,137
	Eğitim	-0,054	0,090	-0,046	-0,598	0,550	0,594	1,683
	Unvan	-0,005	0,197	-0,002	-0,024	0,981	0,551	1,813
	Deneyim	-0,091	0,058	-0,152	-1,573	0,117	0,374	2,675
	Pozisyon	-0,136	0,071	-0,131	-1,911	0,057	0,747	1,338
	Kadın Üye	0,076	0,117	0,044	0,654	0,514	0,779	1,284
	Bağımsız Denetim	-0,187	0,149	-0,090	-1,254	0,211	0,674	1,484
	İç Denetim	-0,144	0,133	-0,077	-1,086	0,279	0,694	1,440
KED	-0,142	0,054	-0,165	-2,656	0,008	0,912	1,097	
R ² = 0,091; F ₍₁₀₋₂₆₀₎ = 2,599, p<0,01; Durbin-Watson= 1,901; R ² Değişim= 0,025								
Bağımlı Değişken: KEY (Kişisel Etik Yargı)								
Bağımsız Değişkenler: (Sabit), Yaş, Cinsiyet, Eğitim, Unvan, Deneyim, Pozisyon, Kadın Üye, Bağımsız Denetim, İç Denetim, KED (Kurumsal Etik Değer)								

YEM Yardımıyla Çoklu Kıyaslama Kriterleri Kullanılarak Araştırma Hipotezinin Test Edilmesi

Araştırmadaki temel hipotezimiz aşağıda yaş, cinsiyet, eğitim, unvan, deneyim, kadın üye, bağımsız denetim, iç denetim gibi çoklu kıyaslama kriterleri (her bir pozisyon değişkeni için yeterli sayıda gözlem olmadığından bu değişken modele dâhil edilmemiştir.) açısından da YEM uygulanarak test edilmiştir.



Şekil. 1. Önerilen Araştırma Modeli

Ölçüm modeli dikkate alınarak araştırmanın hipotezini test etmek için kısmi en küçük kareler YEM'den yararlanılmıştır. YEM sonuçları aşağıda yer alan Tablo 7'de görülmektedir.

Kurumsal etik değer ölçeğinde skorun yüksek olması kurumun daha düşük bir örgütsel etik iklime sahip olduğu anlamına gelmekte iken, skorun düşük olması kurumun çok daha yüksek bir etik iklime sahip olduğuna işaret etmektedir. Buna karşın kişisel etik yargının belirlenmesine yönelik ifadelerde ise yüksek skor meslek mensubu daha katı bir etik duruşa sahip olduğu, ancak düşük skor meslek mensubunun daha yüzeysel bir etik duruşa sahip olduğunu göstermektedir. Bu çerçevede Tablo 7'deki YEM sonuçlarına göre kurumsal etik değerler kişisel etik yargıları istatistiksel olarak negatif yönlü ve anlamlı bir şekilde etkilemektedir ($\beta = -0,165$; $p < 0,05$). Bu nedenle **HI** hipotezi desteklenmiştir. Modeldeki bağımsız değişkenin (KED) bağımlı değişkendeki (KEY) varyansı açıklama oranı %2,7'dir ($R^2 = 0,027$). Bu orana göre kurumsal etik değerler kişisel etik yargılara düşük düzeyde etki

etmektedir. Bir başka ifadeyle kurumsal etik değerler ile kişisel etik yargılar arasındaki ilişki; yüksek etik değerlere sahip olan kurumlardaki meslek mensuplarının şüpheli durumlar ya da etik ikilem içeren olaylar karşısında karar verirken etik açıdan daha sıkı bir duruşa sahip oldukları yönündedir.

Tablo 7. Doğrudan İlişkilere Dair YEM Bulguları

Hipotezler	İlişkiler	Model I			
		Bağımlı Değişken: KEY			
		St. β	t değeri	R ²	Sonuç
H1	KED → KEY	-0,165*	-2,206	0,027	Kabul

$\chi^2/sd=2,531$; GFI=0,89; AGFI=0,83; CFI=0,92; RMSEA=0,075

*p<0,05; **p<0,01; KED: Kurumsal Etik Değerler; KEY: Kişisel Etik Yargı

Araştırmaya ilişkin temel hipotezin çoklu kıyaslama kriterleri açısından test sonuçları aşağıdaki Tablo 8’de yer almaktadır. Buna göre 40 yaş ve daha altındaki muhasebe meslek mensupları açısından kurumsal etik değerlerin kişisel etik yargıları negatif yönlü ama anlamlı olmayan bir şekilde etkilediği görülmektedir. Aynı şekilde 41 yaş ve üzeri olan muhasebe meslek mensupları açısından da kurumsal etik değerlerin kişisel etik yargıları negatif yönlü ama anlamlı olmayan bir şekilde etkilediği görülmektedir. Bu yüzden her iki yaş grubu açısından da araştırma hipotezi **H1** reddedilmiştir.

Bu tabloda cinsiyet kriteri açısından YEM bulguları incelendiğinde ise hem kadınlar ($\beta = -0,033$; $p > 0,05$) hem de erkekler ($\beta = -0,091$; $p > 0,05$) açısından kurumsal etik değerlerin kişisel etik yargıları negatif yönlü ama anlamlı olmayan bir şekilde etkilediği saptanmıştır. Bu yüzden **H1** hipotezi hem kadınlar hem de erkekler açısından reddedilmiştir. Bir başka ifadeyle kurumsal etik değerlerin kişisel etik yargılar üzerindeki etkisi cinsiyet açısından farklılık göstermemektedir.

Tablo 8’deki bulgular incelendiğinde lisans mezunlarına göre kurumsal etik değerler, kişisel etik yargıları negatif yönlü ama anlamlı olmayan bir şekilde etkilemektedir ($\beta = -0,112$; $p > 0,05$). Bu yüzden bu grup için **H1** reddedilmiştir. Buna karşın lisansüstü mezunlar için kurumsal etik değerlerin, kişisel etik yargıları negatif yönlü ve anlamlı bir şekilde etkilediği saptanmıştır ($\beta = -0,388$; $p < 0,05$). Bu nedenle lisansüstü grup için **H1** hipotezi kabul edilmiştir. Bir başka ifadeyle lisansüstü eğitime sahip meslek mensupları açısından kurum çok daha yüksek bir etik iklimine sahip olduğunda kişisel etik yargılara dair meslek mensubu daha katı bir etik duruş sergilemektedir.

Tablo 8’deki bulgular dikkate alındığında SM unvanı için kurumsal etik değerler, kişisel etik yargıları pozitif yönlü ama anlamlı olmayan bir şekilde etkilerken ($\beta = 0,132$; $p > 0,05$); SMMM unvanı için kurumsal etik değerlerin, kişisel etik yargıları negatif yönlü ve anlamlı bir şekilde etkilediği gözlenmektedir ($\beta = -0,225$; $p < 0,01$). Bu durumda **H1** hipotezi SM unvanlı meslek mensupları açısından ret edilirken; SMMM unvanlı meslek mensupları açısından kabul edilmiştir. Yani SMMM unvanlı meslek mensupları açısından kurum daha yüksek bir etik iklimine sahip olursa, meslek mensubu daha sıkı bir etik duruşu benimsemektedir.

Tablo 8. Çoklu Kıyaslama Kriterlerine Göre KED ile KEY Arasındaki İlişkilere Dair YEM Bulguları

Çoklu Kıyaslama Kriteri	İlişkiler	Model II			Sonuç
		Bağımlı Değişken: KEY			
		St. β	t değeri	R ²	
40 yaş aşağısı olanlar için H1 $\chi^2/sd=2,160$; CFI= 0,90; RMSEA= 0,08	KED → KEY	-0,174	-1,489	0,030	Ret
41 yaş ve üzeri olanlar için H1 $\chi^2/sd=1,939$; CFI= 0,93; RMSEA= 0,071	KED → KEY	-0,148	-1,516	0,022	Ret
Kadın için H1 $\chi^2/sd=1,722$; CFI= 0,90; RMSEA= 0,08	KED → KEY	-0,033	-0,682	0,014	Ret
Erkek için H1 $\chi^2/sd=2,311$; CFI= 0,91; RMSEA= 0,08	KED → KEY	-0,091	-1,423	0,014	Ret
Lisans mezunları için H1 $\chi^2/sd=2,160$; CFI= 0,90; RMSEA= 0,08	KED → KEY	-0,112	-1,255	0,013	Ret
Lisansüstü mezunlar için H1 $\chi^2/sd=1,744$; CFI= 0,91; RMSEA= 0,08	KED → KEY	-0,388*	-2,210	0,150	Kabul
SM için H1 $\chi^2/sd=1,745$; CFI= 0,90; RMSEA= 0,08	KED → KEY	0,132	0,954	0,037	Ret
SMMM için H1 $\chi^2/sd=2,310$; CFI= 0,92; RMSEA= 0,075	KED → KEY	-0,225**	-2,711	0,051	Kabul
15 yıl ve daha az deneyimliler için H1 $\chi^2/sd=2,018$; CFI= 0,90; RMSEA= 0,08	KED → KEY	0,019	0,165	0,00	Ret
16 yıl ve daha fazla deneyimliler için H1 $\chi^2/sd=1,939$; CFI= 0,92; RMSEA= 0,075	KED → KEY	-0,272**	-2,692	0,074	Kabul
Kadın üye varlığı için H1 $\chi^2/sd=1,803$; CFI= 0,90; RMSEA= 0,08	KED → KEY	-0,324**	-2,400	0,105	Kabul
Kadın üye yokluğu için H1 $\chi^2/sd=2,072$; CFI= 0,91; RMSEA= 0,08	KED → KEY	-0,074	-0,813	0,010	Ret
Bağımsız Den. Evet için H1 $\chi^2/sd=2,022$; CFI= ,90; RMSEA= 0,08	KED → KEY	-0,055	-0,338	0,003	Ret
Bağımsız Den. Hayır için H1 $\chi^2/sd=2,129$; CFI= 0,93; RMSEA= 0,073	KED → KEY	-0,208**	-2,446	0,043	Kabul
İç Denetim Var için H1 $\chi^2/sd=2,027$; CFI= 0,90; RMSEA= 0,08	KED → KEY	-0,125	-1,150	0,024	Ret
İç Denetim Yok için H1 $\chi^2/sd=1,988$; CFI= 0,93; RMSEA= 0,072	KED → KEY	-0,170	-1,883	0,029	Ret

*p<0,05; **p<0,01; KED: Kurumsal Etik Değerler; KEY: Kişisel Etik Yargı

Tablo 8’de görüldüğü gibi 15 yıl ve daha az mesleki deneyime sahip meslek mensuplarına göre kurumsal etik değerler, kişisel etik yargıları pozitif yönlü ama anlamlı olmayan bir şekilde etkilemektedir ($\beta= 0,019$; $p>0,05$). Bu yüzden bu grup için **H1** reddedilmiştir. Ancak 16 yıl ve daha fazla mesleki deneyimi olanlar için kurumsal etik değerlerin, kişisel etik yargıları negatif yönlü ve anlamlı bir şekilde etkilediği görülmüştür ($\beta= -0,272$; $p<0,01$). Dolayısıyla 16 yıl ve daha fazla mesleki deneyime sahip olanlar için **H1** hipotezi desteklenmiş olup, bu grup açısından kurum yüksek bir etik iklimine sahip olduğunda kişisel etik yargılar konusunda meslek mensubu oldukça katı bir etik duruşa yönelmektedir.

Tablo 8'deki bulgulara bakıldığında üst yönetimde kadın üyenin var olması durumunda kurumsal etik değerler, kişisel etik yargıları negatif yönde ve anlamlı bir şekilde etkilerken ($\beta = -0,324$; $p < 0,01$); üst yönetimde kadın üyenin bulunmaması durumunda kurumsal etik değerler, kişisel etik yargıları negatif yönde ama anlamlı olmayan bir şekilde etkilemektedir ($\beta = -0,074$; $p > 0,05$). Bir başka ifadeyle üst yönetim ekibinde kadın üyenin var olması durumunda **HI** kabul edilirken kadın üyenin yokluğu durumunda reddedilmiştir. Üst yönetimde kadın üyenin var olması durumunda; kurumun çok daha yüksek bir etik iklimine sahip olması, meslek mensubunun çok daha sıkı bir etik duruş sergileyeceği anlamına gelmektedir.

Tablo incelendiğinde görev yapılan kurumun bağımsız denetime tabi olduğunu belirtenler için kurumsal etik değerler, kişisel etik yargıları negatif yönde ama anlamlı olmayan şekilde etkilerken ($\beta = -0,055$; $p > 0,05$), bağımsız denetime tabi olmayanlar için kurumsal etik değerlerin, kişisel etik yargıları negatif yönde ve anlamlı bir şekilde etkilediği gözlenmektedir ($\beta = -0,208$; $p < 0,01$). Yani kurumun bağımsız denetime tabi olması durumunda **HI** hipotezi ret edilirken, bağımsız denetime tabi olmaması durumunda desteklenmiştir. Başka bir ifadeyle bağımsız denetime tabi olunmadığında kurumda zayıf bir etik iklimin varlığı, kişisel etik yargının belirlenmesine yönelik olarak meslek mensubunun yüzeysel bir etik duruş sergilemesine yol açmaktadır.

Son olarak, kurumda ayrı bir iç denetim departmanının var olması durumunda kurumsal etik değerlerin kişisel etik yargıları negatif yönde ama anlamlı olmayan bir şekilde etkilediği görülmektedir ($\beta = -0,125$; $p > 0,05$). Benzer şekilde kurumda ayrı bir iç denetim departmanının bulunmaması durumunda da kurumsal etik değerlerin kişisel etik yargıları negatif yönde ama anlamlı olmayan bir şekilde etkilediği saptanmıştır ($\beta = -0,170$; $p > 0,05$). Bu yüzden hem iç denetim departmanının varlığı hem de yokluğu açısından **HI** hipotezi reddedilmiştir.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Kurumsal iş süreçlerinin neredeyse tamamı değer odaklı bir yaklaşıma dayanmakta olup her bir iş süreci özelinde geliştirilen bütün değerlerin temelini ise kurumsal etik değer oluşturmaktadır. Kurumsal etik değer, yapılacak “doğru” şeyleri tanımlayan standartların oluşturulmasına ve sürdürülmesine yardımcı olur. Bu tür etik standartlar, bireylerin seçimlerini etkileyerek kurumlar için arzu edilen eylemlerin gerçekleştirilmesini sağlar. Bir kurumun sahip olduğu etik değerler bütün çalışan, yönetici ve çıkar gruplarınca yaygın bir şekilde kabul gördüğünde kurumsal başarı da artacaktır. Etik bir kurum kültürü, sadece büyük ölçekli kurumsal skandallardan kaçınmayı sağlamakla kalmayacak aynı zamanda kurumdaki tüm kademelerde daha uygun etik davranışlara da yol açacaktır.

Bu doğrultuda çalışmanın amacı kurumsal etik değerlerin muhasebe meslek mensuplarının kişisel etik yargıları üzerindeki etkisini ve bu etkinin bazı demografik ve işletme ile ilgili kriterlere göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmektir. Çalışma kapsamında gerçekleştirilen araştırma doğrultusunda elde edilen bazı önemli bulgular ve öneriler şu şekildedir. Cinsiyet ile kurumsal etik değer arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki bulunmakta olup, erkek meslek mensupları görev yaptıkları kurumların daha düşük bir seviyede örgütsel etik iklimine sahip olduğunu belirtmişlerdir. Cinsiyet ile kişisel etik yargı arasında ise negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki tespit edilmiş olup, kadın meslek mensuplarının erkeklere nazaran daha katı bir kişisel etik anlayışa sahip olduğu görülmektedir. Görev yapılan kurumun

yönetim kurulunda kadın üyenin bulunması ile kurumsal etik değerler arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu saptanmıştır. Bir başka ifadeyle üst yönetim ekibinde kadın üyenin yer aldığı işletmeler daha yüksek bir seviyede kurumsal etik değere sahip olmaktadır. Ayrıca meslek mensubunun çalıştığı işletmenin bağımsız denetime tabi olması ile kişisel etik yargı arasında negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu gözlenmiştir. Bir başka ifadeyle işletmenin bağımsız denetime tabi olması meslek mensubunun daha katı bir bireysel etik yargıya sahip olmasına zemin hazırlamaktadır.

Çoklu regresyon analizi bulgularına göre meslek mensubunun işletmedeki pozisyonu kişisel etik yargıları negatif ve anlamlı bir şekilde etkilemektedir. Bir başka ifadeyle meslek mensubunun işletmedeki pozisyonu yükseldikçe daha sıkı bir etik yargıya sahip olmaktadır. Kurumsal etik değerler kişisel etik yargıları negatif yönlü ve anlamlı bir şekilde etkilemektedir. Bu bulgu, zayıf bir kurumsal etik değere sahip kurumlarda meslek mensubunun daha yüzeysel bir kişisel etik yargıya sahip olacağı ya da yüksek bir etik değere sahip kurumlarda meslek mensubunun da daha sıkı bir kişisel etik yargıya sahip olacağı anlamın gelmektedir.

Kurumsal etik değerlerin kişisel etik yargılar üzerinde etkili olduğunu ileri süren araştırma hipotezinin çoklu kıyaslama kriterleri açısından YEM uygulanarak test edilmesi sonucunda; kurumsal etik değerlerin kişisel etik yargılar üzerindeki etkisi cinsiyet ve yaş açısından farklılık göstermemektedir. Bununla birlikte lisansüstü eğitim almış meslek mensupları, SMMM unvanlı meslek mensupları, 16 yıl ve daha fazla mesleki deneyimli meslek mensupları ve üst yönetim ekibinde kadın üye bulunan işletmelerde görev alan meslek mensupları açılarından araştırma hipotezi desteklenmiş olup, bu gruplar açısından kurum yüksek bir kurumsal etik değere sahip olduğunda kişisel etik yargılar konusunda meslek mensubunun oldukça katı bir etik duruşa sahip olacağı görülmektedir.

Araştırma bulgularına göre işletmelerin sağlıklı bir kurumsal etik değer anlayışını organizasyon genelinde hâkim kılabilmesi için yapılması gerekenler ve alınması gereken önlemler ön plana çıkmaktadır. Bu doğrultuda gelecekteki yapılacak olan çalışmalarda sağlam bir kurumsal etik değer anlayışının temel bileşenlerinin ele alınması ve bu doğrultuda model önerilerinin geliştirilmesi oldukça yararlı olacaktır. Bununla birlikte bir işletmeni sağlam bir kurumsal etik değer anlayışına sahip olabilmesi için kurumsal yönetim ilkelerine sıkı sıkıya bağlı kalması; tasarım ve işleyiş açısından etkin bir iç kontrolün oluşturulması; yetkilendirme, terfi ve ödül-ceza gibi konularda her açıdan liyakat odaklı bir insan kaynakları politikası geliştirilmesi; kurum üst yönetiminin etik kodları benimsediğini çalışanlarına somut uygulamalarla açık ve net bir şekilde göstermesi gerekmektedir.

Araştırma bulguları doğrultusunda kadın meslek mensuplarının ve yönetim kurulu ya da üst yönetim ekibinde kadın üyenin bulunması faktörlerinin kişisel etik yargılarla olan ilişkisi dikkate alındığında, kadınlar açısından muhasebe mesleğinin cazip kılınması ve işletmelerin yönetim kurullarında ya da üst yönetim ekibinde kadın üyelerin temsil edilmesinin oldukça önemli olduğu görülmektedir. Nitekim Bilimoria ve Piderit (1994), yönetim kurulu yapısını inceleyen araştırmaların birçoğunda kadınların aday gösterilme ve icra komitelerinde görev alma olasılığının erkeklerden daha az olduğu, kadın yöneticilerin erkek yöneticilerden daha az deneyime sahip olduğu ve ikinci bulgunun birinciyi açıkladığını ifade etmektedir. Bu doğrultuda özellikle kilit yönetim pozisyonlarında ya da yönetim kurullarında kadınların varlığının hem kurumsal yönetim hem de kurumsal etik değer açısından avantajları sağlayabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

Bu çalışmanın bazı kısıtları da bulunmaktadır. Birincisi, bu çalışmada muhasebe meslek mensubunun bazı demografik özellikleri ve kurumsal etik değer faktörünün kişisel etik yargı üzerindeki etkisi incelenmiş olup bu durum meslek mensubunun kişisel etik yargısını etkileyen faktörlere ilişkin genel bir çıkarımda bulunulması için yeterli değildir. Bununla birlikte Türkçe literatürde özellikle kurumsal etik değer faktörünün incelendiği ilk çalışmalardan biri olduğundan bulguların genel kabul görebilmesi için daha fazla araştırmaya gereksinim duyulmaktadır. İkincisi ise araştırmanın örnekleme Kayseri SMMM Odası'nı kayıtlı bağımlı çalışan meslek mensupları ile sınırlıdır. Özellikle kurumsal etik değer ve kişisel etik yargı ilişkisi tüm kurumlar ve çalışanlar için önemli olduğundan farklı organizasyon tipleri, çalışanları ve yöneticilerinin dâhil edilerek yapılacak gelecekteki çalışmaların bulguları, konuya yeni bir bakış açısı kazandırabilir.

KAYNAKLAR

- Akbey, Kemal Cihangir - Çil Koçyiğit, Seyhan (2022), “Bağımsız Olarak Faaliyet Gösteren Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılarına İlişkin Bir Araştırma: Ankara İli Örneği”, *Yönetim Bilimleri Dergisi/Journal of Administrative Sciences*, 20(46), ss. 915–944.
- Ali, Waqas - Ali, Shujahat - Khalid, Zia (2020), “Comparison of Ethical Reasoning between Accounting Student and Auditors”, *Global Management Journal for Academic & Corporate Studies*, 10(1), pp. 94–105.
- Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (2022), “Hizmet Akdi ile Bir İşverene veya Kamu Kurumuna Bağlı Olarak Çalışan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler için 2022 Yılı Önerilen Asgari Ücret Tarifesi”, <https://asmmmo.org.tr/userfiles/others/files/2022%20%20U%CC%88CRET%20tarifesi.pdf> (E.T. 30.02.2022) ASGARI%CC%87
- Arel, Barbara - Beaudoin, Cathy A. - Cianci, Ann M. (2012), “The Impact of Ethical Leadership, the Internal Audit Function, and Moral Intensity on a Financial Reporting Decision” *Journal of Business Ethics*, 109(3), pp. 351–366.
- Arnold, Donald F. - Dorminey, Jack W. - Neidermeyer, A.A. - Neidermeyer, Presha E. (2013), “Internal and External Auditor Ethical Decision Making”, *Managerial Auditing Journal*, 28(4), pp. 300–322.
- Azimi, Mohammad Naim (2015), “Impact of Organization Internal Factors on Ethical Intensity of Accountants in Afghanistan”, *Rana University Journal of Economics and Business Research*, 1(1), pp. 1–13.
- Bernardi, Richard A. - Bosco, Susan M. - Columb, Veronica L. (2009), “Does Female Representation on Boards of Directors Associate with The Most Ethical Companies List”, *Corporate Reputation Review*, 12(3), pp. 270–280.
- Bilimoria, Diana - Piderit, Sandy Kristin (1994), “Board Committee Membership: Effects of Sex-Based Bias”, *Academy of Management Journal*, 37(6), pp. 1453–1477.
- BrianoTurrent, Guadalupe del Carmen (2022), “Female Representation on Boards and Corporate Ethical Behavior in Latin American Companies”, *Corporate Governance: An International Review*, 30(1), pp. 80–95.
- Çelik, İsmail - Dağdeviren, İ. Ethem (2015), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamaları ve Muhasebe Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler: Göller Bölgesinde Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8(1), ss. 67–89.

- Cochran, William Gemmell (1977), *Sampling Techniques*, 3rd Edition, John Wiley & Sons, USA.
- Cohen, Jeffrey R. - Pant, Laurie W. - Sharp, David J. (2001), “An Examination of Differences in Ethical Decision-Making Between Canadian Business Students and Accounting Professionals”, *Journal of Business Ethics*, 30(4), pp. 319–336.
- Daştan, Abdulkerim - Bayraktar, Yaşar - Bellikli, Uğur (2015), “Muhasebe Mesleğinde Etik İkilem ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(1), ss. 63–82.
- Ertaş, Fatih Coşkun - Coşkun Arslan, Mihriban (2009), “Bağımlı ve Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılarına Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 27, Ocak, ss. 23–42.
- Flanagan, Jack - Clarke, Kevin (2007), “Beyond A Code of Professional Ethics: A Holistic Model of Ethical Decision-Making for Accountants”, *Abacus*, 43(4), pp. 488–518.
- Ford, Robert C. - Richardson, Woodrow D. (1994), “Ethical Decision Making: A Review of the Empirical Literature”, *Journal of Business Ethics*, 13(3), pp. 205–221.
- Gül, Meltem - Demir, Özcan (2023), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Farkındalıklarının Analizi: Elazığ İlinde Bir Araştırma”, *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), ss. 35–49.
- Hair, Joseph - Black, William - Babin, Barry - Anderson, Rolph (2013), *Multivariate Data Analysis*, International Edition (7th ed.). Pearson Education, USA.
- Hunt, Shelby D. - Wood, Van R. - Chonko, Lawrence B. (1989), “Corporate Ethical Values and Organizational Commitment in Marketing” *Journal of Marketing*, 53(3), July, pp. 79–90.
- Jin, K. Gregory - Drozdenko, Ron - Bassett, Rick (2007), “Information Technology Professionals’ Perceived Organizational Values and Managerial Ethics: An Empirical Study”, *Journal of Business Ethics*, 71(2), pp. 149–159.
- Karabayır, Mehmet Emin - Öztürk, Seyhan - Cengiz, Sevgi (2018), “Muhasebe Meslek Mensubu Adayları ve Etik İkilem”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Özel Sayı, Nisan, ss. 328–353.
- Kayseri Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, “2021 Yılı Faaliyet Raporu”, <https://kayserismmmo.org.tr/FaaliyetRaporlari/Rapor/1fcc8cfe-a66c-47ca-9a29-4f38a5052f1a/2021-faaliyet-raporu> (E.T. 20.05.2022).
- Keller, A. Craig - Smith, Katherine T. - Smith, L. Murphy (2007), “Do Gender, Educational Level, Religiosity, and Work Experience Affect The Ethical Decision-Making of U.S. Accountants?”, *Critical Perspectives on Accounting*, 18(3), pp. 299–314.
- Kıllı, Mustafa - Türkoğlu, Hasan - Gülmez, Cancağ (2018), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı: Malatya İlinde Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11(1), ss. 45–62.
- Kutlu, Hüseyin Ali (2008), “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(2), ss. 143–170.
- Luca Casali, Gian - Perano, Mirko (2021), “Forty Years of Research on Factors Influencing Ethical Decision Making: Establishing A Future Research Agenda”, *Journal of Business Research*, 132, pp. 614–630.
- Mohd Ghazali, Nazli Anum (2021), “Factors Influencing Ethical Judgements of Accounting Practitioners: Some Malaysian Evidence”, *International Journal of Social Economics*, 48(3), pp. 384–398.

- O’Leary, Conor - Stewart, Jenny (2007), “Governance Factors Affecting Internal Auditors’ Ethical Decision-Making: An Exploratory Study”, *Managerial Auditing Journal*, 22(8), pp. 787–808.
- Özçelik, Hakan - Angı, Gülşah Gizem (2017), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği ve Etik İnkilem Algıları: Antalya İli Örneği”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16(50), ss. 141–158.
- Özgün, Hilal S. - Sarıtaş, Hakan (2019), “Muhasebe Mesleğinde Etik Dışı Davranışlara Neden Olan Durumlar: Denizli İlinde Bir Uygulama”, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(1), ss. 77–93.
- Özkan, Azzem - Hacıhasanoğlu, Tansel (2012), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(2), ss. 37–52.
- Rest, James R. (1979), *Development in Judging Moral Issues*, University of Minneapolis Press, USA.
- Sinha, Amit Kishore - Mishra, Sunit Kumar (2011), “Factors Affecting Ethical Decision Making in Corporate Setting”, *Purushartha: A Journal of Management, Ethics & Spirituality*, IV(1), pp. 135–154.
- Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği, “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik”, *T.C. Resmi Gazete* (Tarih: 19 Ekim 2007, Sayı: 26675).
- Ulu, Seher (2019), *Duygusal ve Sosyal Yeterliliklerin Bireysel İş Çıktıları Üzerindeki Etkisi*, Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü, Doktora Tezi.
- Ziegenfuss, Douglas E. - Singhapakdi, Anusorn - Martinson, Otto B. (1994), “Do Internal Auditors and Management Accountants Have Different Ethical Philosophies?”, *Managerial Auditing Journal*, 9(1), pp. 4–11.