

MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK ALGISI VE ETİK DIŞI DAVRANIŞLARLA İLİŞKİSİ: İŞLETME BÖLÜMÜ ÖĞRENCİLERİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

Halil Emre AKBAŞ¹, Arzu ÖZSÖZGÜN ÇALIŞKAN², Emel ÖZARSLAN³

^{1,2} Yıldız Teknik Üniversitesi, İ.İ.B.F., Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, Öğretim Görevlisi, Dr.

³ Yıldız Teknik Üniversitesi, İ.İ.B.F., Örgütsel Davranış Anabilim Dalı, Araştırma Görevlisi

THE PERCEPTION OF ETHICS IN ACCOUNTING PROFESSION AND THE RELATIONSHIP BETWEEN UNETHICAL BEHAVIORS: AN INVESTIGATION ON BUSINESS STUDENTS

Abstract: Financial reporting and accounting which is in today's economic world has occurred global money and capital markets and no boundaries between countries is one of the most important instruments that can affect efficiency of financial markets. So that, members of accounting profession as accountants and auditors should be so responsible about avoiding unethical behaviors and be objective and honest in protecting public benefit.

The aim of the study which is applied to 504 business administration students from three universities in Istanbul is to introduce the importance of ethics of accounting profession and with this importance analyzing the relationship between unethical behavior that reflect the students' perceptions. According to the results of the study, the importance of accounting ethics and ethical perception about accounting profession is negative relationship with unethical behaviors and according to demographic variables of students, there is no difference about unethical behaviors of students.

Keywords: *Profession Ethics, Accounting Profession Ethics, Unethical Behaviors.*

MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK ALGISI VE ETİK DIŞI DAVRANIŞLARLA İLİŞKİSİ: İŞLETME BÖLÜMÜ ÖĞRENCİLERİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

Özet: Ülkeler arası sınırların kalktığı ve global para ve sermaye piyasalarının oluştuğu günümüz ekonomi dünyasında finansal raporlama ve dolayısıyla muhasebe bu piyasaların etkinliğine etki edebilecek güçte olan önemli araçlardan biridir. Bu nedenle muhasebeci ve denetmenler kısaca muhasebe meslek mensupları faaliyetlerini dürüstlük ve nesnellik içinde kamu menfaatini gözeterek yürütmekle ve ahlaki olmayan davranışlardan kaçınmakla yükümlüdürler. İstanbul'da üç büyük üniversitenin işletme bölümlerinde okuyan 504 üniversite öğrencisi üzerinde yapılan bu çalışmada amaç, muhasebe meslek etiğinin önemini ortaya koymak ve bu önem vurgusuyla öğrencilerin algıları çerçevesinde, etik dışı davranışlarla olan ilişkisini irdeleyebilmektir. Yapılan analizler neticesinde ortaya çıkan sonuca göre, meslek etiğinin önemi ve muhasebe mesleğinde etik algısı, alt boyutları ve etik dışı davranışlar ile ters yönde ilişkili bulunmuş ve öğrencilerin bazı demografik özelliklerine göre de etik dışı davranışlarının farklılık gösterdiği görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: *Meslek Etiği, Muhasebe Meslek Etiği, Etik Dışı Davranış.*

I. GİRİŞ

Toplum hayatında karşımıza çıkan etik kurallar, iş hayatında mesleklere özgü olarak da karşımıza çıkmaktadır. Birçok meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de bir takım etik kurallar mevcuttur. Etik kurallar, neyin doğru, neyin yanlış olduğuna işaret etmekte ve kişilere, gruplara ve toplumlara yol göstermektedir. Kuşkusuz, her toplum için uygulanacak standart etik kurallar yoktur, yani etik kurallar toplumdaki topluma farklılık gösterebilmektedir, hatta toplum içinde de çoğu zaman farklılıklar yaşanmaktadır. Ancak, meslek etiğine baktığımızda ise amaçlanan standart değerler oluşturmak ve bu değerleri evrensel niteliğe taşıyabilmektedir. Bu sayede mesleğe özgü ortaya çıkan bu durum, hem iş hayatında bir güven ortamı yaratacak hem de toplumsal temelde ve uzun vadede sağlam alt yapılar sağlanmış olacaktır.

Muhasebe mesleği açısından da mesleğin niteliğinden ötürü, özellikle işletmeler açısından finansal verilerin hazırlanması, defter kayıtlarının tutulması, hakkaniyet ve tarafsızlığa yer verilmesi, gizliliğin korunması, denetim standartlarının ve ilkelerinin üzerinde durulması, denetimde bağımsızlığa yer verilmesi gibi bir takım konular önemli hale gelmektedir. Bu gibi konuların ihmal neticesinde ortaya çıkacak etik dışı uygulamalar da başta işletmeler açısından bir takım zararlar yaratacağı gibi, toplumları da büyük ölçüde etkileyebilecektir. Bunun neticesinde de hem işletmeler hem de toplumlar (meslek mensupları) için itibar kayıplarına kadar varabilecek sonuçlar görülebilecektir. Bu doğrultuda, muhasebe mesleği açısından ahlaki davranışların ve standartların ortaya konması ve uygulanması, etik dışı davranışların ortaya çıkmasına engel olacak ve ahlaki olmayan davranışların yaratacağı, topluma da yansıtacak istenmeyen davranışlar ve sonuçlar ortadan kaldırılmış olacaktır.

Bu çalışmanın amacı muhasebe meslek etiğinin önemini ortaya koymak ve bu önem vurgusuyla öğrencilerin algıları çerçevesinde, etik dışı davranışlarla olan ilişkisini irdeleyebilmektir. Bu amaç çerçevesinde işletme bölümü öğrencileri tarafından cevaplanmak üzere bir anket çalışması yürütülmüştür.

Çalışma dört ana bölümden oluşmaktadır. Bundan sonraki bölümde araştırmanın konusu açıklanmıştır. Üçüncü bölümde çalışmada kullanılan araştırma yöntemi açıklanmış ve araştırmanın sonuçları incelenmiştir. Çalışmanın sonuç bölümünde ise elde edilen bulgular ışığında bir değerlendirme yapılmıştır.

II. ARAŞTIRMANIN KONUSU

İşletmelerin değerlendirilmesine ve alternatiflerin karşılaştırılarak yatırımcıların yatırım kararlarına dayanak teşkil eden finansal raporlar, muhasebe uygulamalarının bir sonucudur ve bu uygulamaların yürütülmesinde atılan her adım finansal raporların sağlığını etkileyerek piyasaların işleyişini şekillendirir [1]. Bu nedenle muhasebe meslek mensupları faaliyetlerini dürüstlük ve nesnellik içinde kamu menfaatini gözeterek yürütmekle yükümlüdürler [2]. Nitekim son yıllarda Enron, Microsoft, Peregrine Systems, Tyco, Xerox, MIC WorldCom, AIG, Bank of America, Boeing, Citigroup, Exxon Mobil, IBM işletmelerde yaşanan skandallar [3-5] muhasebe bilgi sisteminin yatırımcılar, kredi verenler, devlet, denetleyiciler ve işletme çalışanları başta olmak üzere ekonomik yaşamda ve toplumda yer alan tüm aktörleri yakından etkileyen sonuçlar doğurabileceğini göstermiştir [6].

Yaygın etkiler sergileyen bu skandallar irdelendiğinde tipik olarak muhasebe uygulamalarında sahtekârlık yapıldığı görülmektedir. Bu işletmelerde muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde etiğe aykırı davranışlar ifa edilmiş ve gelirler veya net kâr olduğundan daha fazla gösterilerek finansal sonuçlarla oynanmıştır [3]. Etiğe aykırı bu davranışlar muhasebe ve denetim mesleğinin itibarını zedelemiş ve azalan itibarın yeniden tahsis edilmesi amacıyla meslek mensuplarının daha fazla izlenmesi, sorumluluklarının artırılması ve daha etkin etik düzenlemelerin yapılması yönünde talepler artan bir şekilde gündeme gelmiştir [2,4,5,7].

Son yıllarda yaşanan bu olumsuzluklarla birlikte daha sık olarak gündeme gelen etik standartlar aslında 1900'lerin başından beri çeşitli düzeylerde yürürlükte [8, 9]. Etik ile ilgili çalışmaların tarihi ise çok daha eskilere, günümüzden 2500 yıl öncesine eski Yunan filozofların çalışmalarına kadar uzanmaktadır. Etik kelimesi etimolojik olarak Yunanca ahlak anlamına gelen "Ethikos" kelimesinden gelir ve Latince "morals" kelimesi ile aynı anlamdadır. Bu sebeple İngilizce de birbirinin yerine kullanılabilir. Günümüzde etik, eşit şartlar altında eşit fırsatların sağlanması, müşteri

ilişkileri, bilgisayar verilerinin korunması ve çevresel etkiler başta olmak üzere pek çok alanda çalışmalara konu edilmektedir. Bir disiplin olarak iyi ve kötü olanın belirlenmesi ile ilgili ahlaki görev ve zorunluluklar üzerinde duran etik, teorideki son gelişmelerle birlikte fazilet ve dürüstlük odaklı bir teori haline gelmiştir [10].

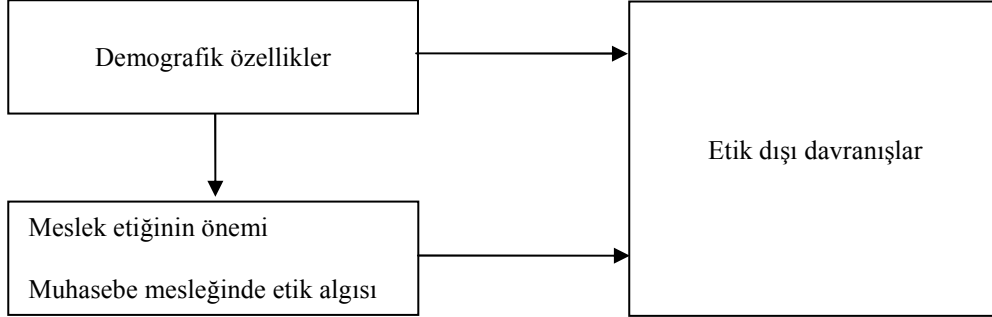
Zaman içerisinde toplumlarda ortaya çıkan sosyal değişimler sadece davranış biçimlerini şekillendirmekle kalmamış aynı zamanda önceki dönemlerde kabul edilen etik davranışlara ilişkin çerçeveyi de etkilemiştir. Etik ilkelerin toplumdan topluma ve zaman içerisinde farklılaşmasının nedeni de sosyal hayatla olan ilişkisinden kaynaklanmaktadır. Etik ilkeler zaman ve toplumlara göre farklılaşmasına karşın bu ilkelerin ardında yer alan dürüst olan nedir, doğru olan nedir, adil olan nedir, kişinin sorumluluğu nedir ve diğerleri arasında faziletli olan hangisidir gibi sorular değişmemektedir. Bu sorulara verilen cevaplar toplumdan topluma ve zamana göre değişse de sorular her zaman aynı kalmakta [11] ve etik ilkeler sisteminin oluşmasını şekillendirmektedir.

Günümüzde fazilet ve dürüstlük odaklı bir yapılanma niteliği kazanan etik düzenlemeler mesleki faaliyetlerin yürütülmesinde üçüncü tarafların çıkarlarının korunacağına ilişkin bir beklenti oluşturmaktadır [6]. Özellikle muhasebe gibi topluma karşı sorumlulukları fazla olan bir meslekte, mesleki üst kurullar tarafından belirlenen etik kodlar kamuoyuna, müşterilere ve diğer meslektaşlara meslek üyesinin faziletli ve dürüst olmak, yüksek standartların sürdürülmesi ve yürürlüğe konulmasını hedeflemek gibi sorumluluklarını garanti etmeyi amaçlar. Bu nedenle bu etik kodlar mesleğin ve mensubunun itibarını ve dürüstlüğünü sürdürmesini hedefleyen bir araçtır [8,12]. Bu araç firmalar ve meslek kurumları tarafından ahlaki modellerin yaratılması, etik olmayan davranışların azaltılabilmesi ve/veya etik davranış ve uygulamaların özendirilmesi, bireylerin görevlerinde sorumluluklarının ve etik değerlere olan güvenin artırılabilmesi, etik değerlere ve sosyal sorumluluklara verilen önemin gösterilmesi gibi amaçlarla kullanılmaktadırlar [1].

Muhasebe mesleği açısından bakıldığında etik ilkeler sisteminin oluşturulması ve işler kılınması, müşteriler, toplum ve diğer muhasebe meslek mensupları ile olan ilişkilerde uyulması gereken mesleki ahlak kurallarının yerine getirilmesi olarak kabul edilir. Muhasebe mesleği açısından meslek ahlakı; meslek mensubunun bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve dürüstlüğünü bir başka ifade ile müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara oturtulmuş ahlaki davranışlarla hizmet edilmesini ifade eder. Bu açıdan bakıldığında meslek mensupları faaliyetlerini yürütebilmek için uzmanlıkta yeterli sorumluluğa ulaşmış, güvenilirliğini sağlamış, doğru ve tarafsız olma vasıflarına sahip kişiler olmak zorundadırlar [13].

III. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Tanımlayıcı nitelikte olan bu araştırmanın değişkenleri ve bunlar arasındaki ilişkiler Şekil.1'de gösterilmiştir.



Şekil.1. Araştırma Modeli

III.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırma ile amaçlanan öncelikle iş hayatına girme aşamasında olan üniversite öğrencilerinin meslek etiğine ilişkin değerlendirmelerini ortaya koymak, bu temelde, işletme ile ilgili tüm kişi ve kuruluşlara ihtiyaç duydukları ilgili finansal ve mali bilgileri sunan bir meslek niteliği gösteren muhasebe mesleğinde etiğin rolünü vurgulayarak, bunu etik dışı davranışlarla ilişkilendirmektir.

Bu doğrultuda şu araştırma soruları ortaya konabilmektedir:

- Meslek etiğine verilen önem, etik dışı davranışları azaltmakta mıdır?
- Muhasebe mesleğinde etik anlayışın oluşturulması, etik dışı davranışları azaltmakta mıdır?
- İşletme bölümü öğrencilerinin demografik özelliklerine göre, meslek etiğine verdikleri önem, muhasebe mesleğinde etik algıları ve etik dışı davranışları farklılaşmakta mıdır?

III.2. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma modeli doğrultusunda oluşturulan araştırma hipotezleri aşağıdaki gibi ifade edilmiştir.

H₁: Muhasebe mesleğinde etik algısı ile etik dışı davranışlar arasında negatif yönlü bir ilişki vardır.

H₂: Meslek etiğinin önemi ile etik dışı davranışlar arasında negatif yönlü bir ilişki vardır.

Şekil.1'de de görüldüğü gibi araştırma modelinde, öğrencilerin demografik özellikleri ile öğrencilerin meslek etiğine verdikleri önem, muhasebe mesleğinde etik algısı ve etik dışı davranışlar değişkenlerine yer verilmiştir.

H₃: Demografik değişkenlere göre işletme bölümü öğrencilerinin etik dışı davranışları farklılık göstermektedir.

H₄: Demografik değişkenlere göre işletme bölümü öğrencileri için meslek etiğinin önemi farklılık göstermektedir.

H₅: Demografik değişkenlere göre işletme bölümü öğrencileri için muhasebe mesleğinde etik algısı farklılık göstermektedir.

III.3. Evren ve Örneklem

Araştırmada ana kütleli İstanbul'da üniversitelerde okuyan işletme bölümü öğrencileri oluşturmaktadır. Araştırmanın örnek büyüklüğü $e=0,04$ ve $\alpha=0,05$ düzeyine göre, $n=(p*q)/(e/z)^2$, $n=(0,5*0,5)/(0,04/1,96)^2$, $n=600$ 'dür. Araştırma 504 kişi ile gerçekleştirilmiştir.

Araştırmanın örneklemini, İstanbul'daki 3 üniversitede eğitim gören, işletme bölümü öğrencilerini kapsamaktadır. Bu öğrenciler, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi ve Yıldız Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nin işletme bölümlerinde öğrenim görmekte olan ve tesadüfi olarak seçilen öğrencilerdir.

Araştırmaya katılan işletme bölümü öğrencilerinin 235'i bayan, 269'u erkektir. Örneklem ağırlıklı olarak 2. sınıf öğrencilerinden oluşmaktadır. Öğrencilerin anne ve babalarının eğitim durumlarına baktığımızda, 182 anne, lise mezunu iken, 194 baba üniversite mezunudur. Muhasebe mesleğine mensup 3 anne varken, baba sayısı ise 8'dir.

Tablo.1. İşletme Bölümü Öğrencilerinin Demografik Özellikleri

	Bayan	Bay						
Cinsiyet	235	269						
	1.Sınıf	2.sınıf	3.Sınıf	4.Sınıf				
Sınıf	65	179	122	138				
	T.C.	Diğer						
Uyruk	488	16						
	Okuryazar değil	Okuryazar	İlkokul	Orta	Lise	Üniversite	Lisansüstü	
Annenin Eğitim Durumu	14	12	134	62	182	95	5	
Babanın Eğitim Durumu	2	4	86	43	149	194	26	
	Muhasebeci	Çiftçi	Memur	İşçi	Emekli	Serbest	Çalışmıyor	Diğer
Annenin Mesleği	3	3	27	16	85	21	303	46
Babanın Mesleği	8	11	79	33	145	152	12	54

III.4. Veri Toplama Aracı

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket kullanılmıştır. Dört bölümden oluşan anketin ilk bölümünde demografik değişkenlere ilişkin sorular yer almaktadır. Bu değişkenler: cinsiyet, sınıf, uyruk, öğrenim görülen dil, anne ve babanın eğitim durumu ile anne ve babanın meslekleridir. İkinci bölümde meslek etiğinin önemine ilişkin sorular, üçüncü bölümde muhasebe mesleğinde etik algısına ilişkin sorular ve son bölüm olan dördüncü bölümde ise etik dışı davranışları ölçmeye yönelik sorular yer almaktadır.

Ankette yer verilen sorular, geniş bir literatür taramasının ardından konu ile ilgili çalışmalardan yararlanılarak [14-18] araştırmacılar tarafından oluşturulmuştur.

III.5. Veri Analiz Teknikleri

Araştırmada, veri toplama aracı olan ve araştırmacılar tarafından oluşturulmuş anket vasıtasıyla toplanan veriler, SPSS paket programında değerlendirilmiştir. Öncelikle muhasebe mesleğinde etik algısı ve etik dışı davranış değişkenlerinin alt boyutlarının tespit edilmesi amacıyla, faktör analizi yapılmıştır. Faktör analizi sonrasında değişkenlerin alt boyutları belirlenmiş ve güvenilirlik analizleri yapılmıştır. Güvenilirliğin test edilmesi amacıyla da cronbach alpha değerlerine bakılmıştır. Hipotezlerin test edilmesi amacıyla ise, normal dağılım gösteren veri setine uygun olarak, parametrik testlerden t-test ve ANOVA yapılmıştır.

III.6. Araştırmanın Bulguları

Araştırma ile elde edilen bulgular; güvenilirlik analizleri sonuçları, etik dışı davranışlara ilişkin faktör analizi sonuçları, muhasebe mesleğinde etik algısına ilişkin faktör analizi sonuçları ve hipotez testlerinin sonuçları başlıkları altında aşağıda açıklanmıştır.

III.6.1.Güvenilirlik Analizleri Sonuçları

Güvenilirlik analizi sonuçları aşağıda yer alan Tablo.2’de gösterilmiştir.

Tablo.2. Güvenilirlik Analizleri

Değişkenler	N	Cronbach's alpha
Etik Dışı Davranışlar		
Faktör 1	7	,831
Faktör 2	8	,738
Faktör 3	4	,690
Faktör 4	4	,770
Faktör 5	3	,807
Faktör 6	2	,797
Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı		
Faktör 1	3	,733
Faktör 2	3	,816
Meslek Etiğinin Önemi	4	,837

Tablo.2’de değişkenlerin güvenilirlik değerlerine bakıldığında, etik dışı davranışlara ilişkin faktör 1, 2, 3, 4, 5, 6 değerlerine bakıldığında sırasıyla ,831; ,738; ,690; ,770; ,807; ,797 bulunmuş, muhasebe mesleğinde etik algısına ilişkin faktör 1 ve 2 ,733 ve ,816 ve meslek etiğinin önemine ilişkin cronbach alpha değeri ,837 bulunmuştur. Alpha değeri için 0,70 alt sınırı makul kabul edilmektedir.

III.6.2. Etik Dışı Davranışlara İlişkin Faktör Analizi Sonuçları

Etik dışı davranışlara ilişkin faktör analizi sonuçları aşağıda yer alan Tablo.3’de sunulmuştur.

Tablo.3. Etik Dışı Davranışlara İlişkin Faktör Analizi Tablosu

Faktör Adı	Maddeler	Faktör Yüğü	Açıklanan Varyans	Cronbach α
Faktör 1 (kişisel çıkar)	Çalışma saati	,804	22,835	,831
	Kahve molası	,685		
	İşletme olanakları	,678		
	Büro malzemeleri	,677		
	Hata gizleme	,631		
	Üst yönetim	,501		
	İşletme seyahati	,496		
Faktör 2 (kural dışı davranma)	Dürüstlük	,632	11,332	,738
	Rekabet	,621		
	Kar	,615		
	Patron	,598		
	Kuralsızlık	,587		
	Etik yöntem	,527		
	Koruma	,515		
	Tahrifat	,501		
Faktör 3 (gizlilik)	Gizli bilgi	,763	6,978	,690
	Arkadaş başarısı	,756		
	Hata	,649		
	İşletme politikası	,474		
Faktör 4 (ilerleme için ihlal)	Katkı	,806	5,255	,770
	Hata yükleme	,778		
	Çalışma saati	,739		
	Başarı	,716		
Faktör 5 (kazanım için ihlal)	Rapor	,841	4,738	,807
	Karar alma	,805		
	Performans	,671	4,309	,797
Faktör 6 (ayrıcılık)	Ayrıcılık	,804		
	Müşteri	,800		
	Toplam:55,447			
Kaiser-Meyer-Olkin	,848			
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square df Sig.	4800,024 378 ,000		

Etik dışı davranışlara ilişkin yapılan faktör analizi sonucunda açıklanan varyans % 55,447 olarak bulunmuştur. Faktör analizine ilişkin KMO değeri ise, 848 olarak ortaya çıkmıştır. Tablo 3'de de görüleceği gibi, etik dışı davranışlar değişkenine ilişki sorular, 6 faktör altında toplanmıştır. **1.faktör (kişisel çıkar)** altında toplanan sorular, çalışma saatlerinde şahsi işlerle ilgilenilmesi, büro malzemelerinin şahsi işler için kullanılması, işletmenin olanaklarının kişisel çıkarlar için kullanılması, iş arkadaşının hatasının gizlenmesi, yemek ve kahve molalarının uzatılması, işletme fonlarının kişisel harcamalarda kullanılması, etik kurallarla örtüşmese dahi üst yönetim yada patron tarafından belirlenen politikalara uymama olarak ifade edilirken; **2. faktör (kural dışı davranma hakkı)** altında toplanan sorular, kullanılan yöntem etik olmasa dahi işin yapılması halinde, işletmenin buna önem vermemesi, işini etik kurallara uymayarak yapan kişinin hızla yükselebilmesi, dürüst davranmama, üst yönetimin etik davranmama isteği, rekabet için etik kuralların ihlali, kar için etik davranmaktan vazgeçmek, yöneticilerin, çalışandan etik davranmamayı isteme hakkına sahip olması, işletmeyi korumak için yalan söylemek; **3. faktör(gizlilik);** gizli bilgilerin açıklanması, yapılan bir hatanın bir başkasına yüklenmesi, politikalara aykırı davranışları rapor etmeme, başkasının başarılarını üstlenme; **4.faktör (ilerleme için ihlal),** ilerlemek için etik dışı davranmak, ilerleme için başkalarının başarılarını üstlenme, kendi hatalarını başkalarına yükleme, çalışma saatlerinde kendi şahsi işleri ile ilgilenme; **5. faktör (kazanım için ihlal),** karar almada muhasebe kayıtlarında etik açıdan yanlış bile olsa düzenleme yapma, raporlarda etik dışı bile olsa düzenleme yapma, kısa dönemli kazanımlar için birtakım işler yapma, **6.faktör (ayrıcalık)** ise, yapılan bir hatanın

suçu olmayan birinin üstüne atılması, ayrıcalık elde etmek için kişi ve kurumlara hediye verilmesi ifadeleri ile ilgilidir.

III.6.3. Muhasebe Mesleğinde Etik Algısına İlişkin Faktör Analizi Sonuçları

Muhasebe mesleğinde etik algısına ilişkin faktör analizi sonuçları Tablo.4'de sunulmuştur.

Muhasebe mesleğinde etik algısına ilişkin sorular, 2 faktör altında toplanmıştır. **1. faktör (muhasebe mesleği ve meslek etiği)** altında toplanan sorular, muhasebe uygulayıcılarının kamu yararı için etik davranması, meslek etiğine uymamanın muhasebe mesleğine zararı, muhasebe eğitiminde meslek etiğinin yer alması, muhasebe mesleğinde meslek etiğinin var olmasının etik problemlerin çözümüne katkısı, muhasebe eğitiminde etik kurallar ile gerçek iş yaşamındaki uygulamalar arasında ilişkinin kurulmasının gerekliliği ifadelerini karşılarken; **2. faktör (muhasebe mesleğinin çıktıları)** altında ise, muhasebe eğitiminin, etik değerlerin doğruluğu, ahlaki sorumluluklar konularında farkındalık yaratması ve etik sorunların çözümünde yardımcı olabilecek yeteneklerin gelişimine sağladığı katkıya yönelik ifadeler yer almaktadır.

III.6.4. Hipotez Testlerinin Sonuçları

Faktör analizi sonucunda 6 grupta toplanan etik dışı davranışlara ilişkin değişkenler ile iki grupta toplanan muhasebe mesleğinde etik algısına ilişkin değişkenler arasındaki ilişkiyi gösteren korelasyon tablosu Tablo.5'de sunulmuştur.

Tablo.4. Muhasebe Mesleğinde Etik Algısına İlişkin Faktör Analizi Tablosu

Faktör Adı	Maddeler	Faktör Yüğü	Açıklanan Varyans	Cronbach α
Faktör1(muhasebe mesleği ve meslek etiği)	Uygulama	,807	37,740	,733
	Ders programı	,778		
	Etik eğitim	,730		
	Zarar	,720		
	Kural	,537		
Faktör2(muhasebe mesleğinin çıktıları)	Ahlaki sorumluluk	,872	23,218	,816
	Etik çatışma	,852		
	Muhasebe uygulamalarında etik	,818		
		Toplam:60,958		
Kaiser-Meyer-Olkin	,764			
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square df Sig.	1257,179 28 ,000		

Tablo.5. Değişkenler Arası İlişkiyi Gösteren Korelasyon Tablosu

	Faktör 1 (Etik dışı)	Faktör 2 (Etik dışı)	Faktör 3 (Etik dışı)	Faktör 4 (Etik dışı)	Faktör 5 (Etik dışı)	Faktör 6 (Etik dışı)	Faktör 1 (Muhasebe mesleğinde etik algısı)	Faktör 2 (Muhasebe mesleğinde etik algısı)	Meslek Etiğinin Önemi	Etik dışı davranış.
Faktör 1(Etik dışı)										
Faktör 2(Etik dışı)	,362(**)									
Faktör 3(Etik dışı)	,473(**)	,215(**)								
Faktör 4(Etik dışı)	,202(**)	,209(**)	-,130(**)							
Faktör 5(Etik dışı)	,457(**)	,241(**)	,412(**)	-,070						
Faktör 6(Etik dışı)	,425(**)	,272(**)	,411(**)	-,051	,366(**)					
Faktör1(Muhasebe mesleğinde etik algısı)	-,164(**)	-,134(**)	-,264(**)	,212(**)	-,206(**)	-,177(**)				
Faktör2(Muhasebe mesleğinde etik algısı)	-,090(*)	-,011	,033	,019	,042	-,043	,202(**)			
Meslek Etiğinin Önemi	-,054	-,015	-,109(*)	,175(**)	-,025	-,065	,461(**)	,238(**)		
Etik dışı davranışlar	,763(**)	,597(**)	,628(**)	,305(**)	,670(**)	,709(**)	-,197(**)	-,012	-,024	
Muhasebe mesleğinde etik algısı	-,163(**)	-,091(*)	-,143(**)	,145(**)	-,101(*)	-,139(**)	,759(**)	,791(**)	,446(**)	-,131(**)

$p < 0,05^{**}$, $p < 0,01$

Tablo.5’de değişkenler arası ilişkiler görülmektedir. Meslek etiğinin önemi, 0,01 anlamlılık düzeyinde, etik dışı davranışlara ilişkin faktörlerden, faktör 3 ile ters yönlü ilişkili iken, 4. faktör ile aynı yönde ilişkilidir ($r = -,109$; $,175$). Muhasebe mesleğinde etik algısının alt boyutlarının her ikisi ile 0,01 anlamlılık düzeyinde, aynı yönde ilişkilidir ($r = ,461$; $r = ,238$). Etik dışı davranışlar, her bir alt faktör boyutuyla, yüksek derecede korelasyon seviyesine sahipken, sadece muhasebe mesleğinde etiğin 1. faktörü ile ters yönlü ilişkiye sahiptir ($r = -,197$). Muhasebe mesleğinde etik algısı ise meslek etiğinin önemi ile aynı yönde ilişkili iken ($r = ,446$), etik dışı davranışlar ile ters yönlü, zayıf bir ilişkiye sahiptir ($r = -,131$). Bunun dışında etik dışı faktörlerden sadece 4.faktör ile pozitif yönlü ilişkili iken ($r = ,145$), diğer

etik dışı davranış alt faktörleri ile ters yönlü ilişkilidir. Bu doğrultuda, muhasebe mesleğinde etik algısı ile etik dışı davranış ilişkisini yansıtan H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Buna karşın, meslek etiğinin önemi, etik dışı davranışların sadece 2 alt boyutu ile anlamlı bir ilişki gösterdiği için, H_2 hipotezinin kısmen kabul edildiği söylenebilir.

Demografik değişkenlerle ilgili H_3 , H_4 ve H_5 hipotezleri kapsamında öncelikle cinsiyete göre etik dışı davranış, muhasebe mesleğinde etik algısı ve meslek etiğinin önemine ilişkin farklılıklarla ilgili test sonuçları ise aşağıda yer alan Tablo.6’da sunulmuştur.

Tablo.6. Cinsiyete Göre Etik Dışı Davranış, Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı Ve Meslek Etiğinin Öneminde İlişkin Farklılığı Yansıtan T-Test Tablosu

	Gruplar	Sayı	Ortalama	Standart Sapma	t-değeri	p-değeri
Etik dışı davranış	Bayan	234	2,25	,435	3,64	,000
	Erkek	269	2,40	,492		
Muhasebe mesleğinde etik algısı	Bayan	234	3,56	,558	1,569	,117
	Erkek	269	3,47	,667		
Meslek etiğinin önemi	Bayan	234	3,72	,700	2,512	,012
	Erkek	269	3,54	,921		

Tablo.6'ya göre öğrencilerin bayan yada erkek olmasına göre etik dışı davranışlar farklılık göstermektedir ($p=,00$). Bu farklılığın da büyük ölçüde etik dışı davranışların alt faktörleri olan faktör 2,3 ve 6'dan kaynaklandığı görülmektedir (p değerleri ,05 den küçüktür). Bununla birlikte, yine cinsiyete göre meslek etiğinin önemi açısından da bir farklılık görülmektedir

($p=,012$). Diğer taraftan demografik değişkenler kapsamında ayrıca anne ve babanın eğitim durumlarına göre etik dışı davranış, muhasebe mesleğinde etik algısı ve meslek etiğinin öneminin öğrenciler arasında farklılık yaratıp yaratmadığı aşağıda yer alan Tablo.7 ve 8'de ortaya konulmuştur.

Tablo 7: Annenin Eğitim Durumuna Göre Etik Dışı Davranış, Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı ve Meslek Etiğinin Öneme İlişkin Farklılığı Yansıtan ANOVA Tablosu

		Sayı	Ortalama	Standart Sapma	F değeri	p-değeri
Etik dışı davranış	Okuryazar değil	14	2,22	,40	3,917	,001
	Okur yazar	12	2,30	,37		
	İlkokul	134	2,24	,43		
	Orta	62	2,23	,41		
	Lise	182	2,33	,47		
	Üniversite	94	2,51	,51		
	Lisansüstü	5	2,55	,61		
Muhasebe mesleğinde etik algısı	Okuryazar değil	14	3,47	,75	,291	,941
	Okur yazar	12	3,48	,68		
	İlkokul	134	3,56	,61		
	Orta	62	3,53	,59		
	Lise	182	3,51	,62		
	Üniversite	94	3,47	,61		
	Lisansüstü	5	3,36	,54		
Meslek etiğinin önemi	Okuryazar değil	14	3,5179	,85183	,999	,425
	Okur yazar	12	3,3958	1,03605		
	İlkokul	134	3,5765	,96129		
	Orta	62	3,7823	,70345		
	Lise	182	3,6401	,77932		
	Üniversite	94	3,6526	,76257		
	Lisansüstü	5	3,1000	,89443		

Tablo 8: Babanın Eğitim Durumuna Göre Etik Dışı Davranış, Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı Ve Meslek Etiğinin Öneme İlişkin Farklılığı Yansıtan ANOVA Tablosu

		Sayı	Ortalama	Standart Sapma	F değeri	p-value
Etik dışı davranış	Okuryazar değil	2	3,0635	,03928	1,623	,139
	Okur yazar	4	2,0962	,54628		
	İlkokul	85	2,2748	,43227		
	Orta	43	2,2750	,46230		
	Lise	149	2,3330	,50072		
	Üniversite	194	2,3560	,44989		
	Lisansüstü	26	2,4463	,57429		
Muhasebe mesleğinde etik algısı	Okuryazar değil	2	3,5833	,41248	1,084	,371
	Okur yazar	4	3,5938	,60703		
	İlkokul	86	3,5741	,64218		
	Orta	43	3,5766	,62081		
	Lise	149	3,5761	,61573		
	Üniversite	194	3,4603	,58406		
	Lisansüstü	26	3,3317	,81483		
Meslek etiğinin önemi	Okuryazar değil	2	3,3750	1,23744	,460	,838
	Okur yazar	4	3,8750	,43301		
	İlkokul	86	3,6221	,92732		
	Orta	43	3,5640	,85233		
	Lise	149	3,7064	,75210		
	Üniversite	194	3,5966	,84444		
	Lisansüstü	26	3,5288	,83165		

Tablo.7 ve 8’de yer alan değerlerine bakıldığında, sadece annenin eğitim durumuna göre bir farklılık görülmüş, bu durum da sadece etik dışı davranışlara yansımıştır(p=,001). Etik dışı faktörlerin alt boyutlarına baktığımızda bunun 1,5 ve 6. faktörlerden kaynaklandığı anlaşılmaktadır (p değerleri sırasıyla ,00; ,002 ve ,00’dır). Gruplar arası karşılaştırmalara baktığımızda da, farklılığın en çok ortaokul ve ilkokul mezunları ile, ortaokul ile üniversite mezunları arasında olduğu görülmektedir. Demografik değişkenler kapsamında son olarak

öğrencilerin öğrenim görmekte oldukları sınıfa göre etik dışı davranış, muhasebe mesleğinde etik algısı ve meslek etiğinin önemi konusunda bir farklılık bulunup bulunmadığı incelenmiş ve sonuçlar aşağıda yer alan Tablo.9’da sunulmuştur.

Tablo.9 incelendiğinde öğrencilerin sınıflarına göre, sadece meslek etiğinin önemi açısından bir farklılık olduğu (p=,001) ve bu farklılığın da, birinci sınıftaki öğrencilerle, diğer sınıflardaki öğrenciler arasında olduğu görülmektedir.

Tablo.9. Sınıfa Göre Etik Dışı Davranış, Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı ve Meslek Etiğinin Öneme İlişkin Farklılığı Yansıtan ANOVA Tablosu

		Sayı	Ortalama	Standart Sapma	F değeri	p-değeri
Etik dışı davranış	1.sınıf	65	2,2905	,44201	1,642	,179
	2.sınıf	179	2,3655	,51936		
	3.sınıf	121	2,3810	,45742		
	4.sınıf	138	2,2721	,43078		
Muhasebe mesleğinde etik algısı	1.sınıf	65	3,6526	,57647	2,593	,052
	2.sınıf	179	3,4327	,68416		
	3.sınıf	122	3,5082	,60695		
	4.sınıf	138	3,5767	,54997		
Meslek etiğinin önemi	1.sınıf	65	3,9885	,91048	5,881	,001
	2.sınıf	179	3,6453	,79887		
	3.sınıf	122	3,5799	,82651		
	4.sınıf	138	3,4801	,78829		

IV. SONUÇ

Muhasebe mesleğine mensup ve bu mesleğin gerekliliklerini yerine getiren muhasebe uygulayıcıları, yaptıkları işlemlerde mevzuat yanında meslek etiği kural ve standartlarına da uymak durumundadırlar. Aksi halde, ahlaki olmayan bir takım davranışlar ortaya çıkmakta ve bu durum da işletmeler ve hatta toplumlar açısından olumsuz sonuçlar yaratmaktadır.

Muhasebe meslek etiği algısının, etik dışı davranışlarla ilişkilendirdiği ve üniversite öğrencileri üzerinde yapılan bu çalışmada, öncelikli olarak ana değişkenlere ilişkin faktör analizi yapılmış ve değişkenleri ifade eden alt boyutlar ortaya çıkarılmıştır. Etik dışı davranışlara ilişkin faktör analizi neticesinde, 6 faktör belirlenmiştir. Bu faktörler: kişisel çıkar, kural dışı davranma hakkı, gizlilik, ilerleme için ihlal, kazanım için ihlal ve ayrıcalık olarak isimlendirilmiştir. Bunun dışında, muhasebe mesleğinde etik algısına ilişkin de 2 faktör belirlenmiştir, bu faktörler de, muhasebe mesleği ve meslek etiği ile muhasebe mesleğinin çıktıkları olarak tanımlanmıştır.

Demografik değişkenlerden, cinsiyete göre öğrencilerin etik dışı davranışlarına ilişkin farklılığa bakıldığı zaman, öğrencilerin bayan veya erkek oluşlarına göre farklılık olduğu görülmektedir. Bu farklılık da etik dışı davranış boyutlarından özellikle kural dışılık, gizlilik ve ayrıcalık konularında yaşanmaktadır. Erkek öğrenciler,

kız öğrencilere göre, bir işin gerçekleştirilmesi için etik dışı davranmamayı hak olarak görebilmekte, bunun için de muhasebe mesleğinde temel değerler arasında yer alan dürüstlük, gizlilik gibi ilkelerin de ihmalini makul kabul edebilmekte, hatta ayrıcalık söz konusu olduğunda dahi ahlaki olmayan davranışlara yönelebilmektedir. Bununla birlikte cinsiyet değişkenine göre, muhasebe mesleğinde etik algısı öğrenciler açısından farklılık göstermezken, meslek etiğinin önemi açısından farklılık yaşanmaktadır. Bu hususta da kız öğrenciler, erkek öğrencilere göre, muhasebe mesleğinde etik ilkelerin var olmasının, hem problemlerin çözümüne katkısına hem de kamu yararına olan etkisine önem vermekte ve hem birey hem de toplum nezdinde farklılık yaratacağını ifade etmektedir. Diğer bir demografik değişken olan sınıfa göre sadece meslek etiğinin önemi açısından, öğrenciler arasında farklılık olduğu görülmektedir. Sınıfa göre farklılık çıkmasının, en temel sebeplerinden biri, meslek hayatına atılma aşamasında, 1.sınıftan, 4. sınıfa giden süreçte, öğrencilerinin hem alınan derslerle, hem de iş hayatından gördükleri örnek uygulamalar, stajlar vb. ile bilinç düzeylerinin artması ve meslek etiğine ilişkin daha fazla bilgi sahibi olmalarından kaynaklanmaktadır. Ancak, birinci sınıf öğrencilerinin, diğerlerine göre sayıca az olmaları, ortalama değerlerini yükseltmesine rağmen, bu farklılık beklenen bir farklılık olarak ifade edilebilir. Muhasebe mesleğinde etik algısı ve etik dışı davranışlar açısından ise, herhangi bir farklılık görülmemiştir.

Eğitim açısından bakıldığında ise, üniversite eğitimi almakta olan öğrencilerin, kuşkusuz ebeveynlerinden aldıkları eğitimler ve bu nokta da anne ve babanın eğitilmiş insanlar olması da önemli hale gelmektedir. Ahlak eğitiminin doğuştan mı, sonradan mı kazanıldığı konusunda henüz bir netlik olmasa da, sonuçlara bakıldığı zaman özellikle etik dışı davranmak hususunda eğitim durumuna göre farklılık yaşandığı görülmektedir. Bu farklılığın da sadece annenin eğitim durumuna göre yapılan farklılık testinde olduğu görülmektedir.

Değişkenler arası ilişkiyi gösteren korelasyon tablosundaki değerlere baktığımızda, üzerinde durulması gereken nokta olan ve araştırmanın da büyük ölçüde amacını karşılayan, muhasebe mesleğinde etik algısı ve etik dışı davranışlar ilişkisidir. Bilindiği üzere ve üzerinde ısrarla durulan konu, toplumsal yaşamda olduğu gibi, meslek hayatında da etik değerlerin göz önünde bulundurulması ve bu değerlerin artık, diğer zorunluluklar gibi birer zorunluluk haline getirilmesidir. Öğrenciler açısından, muhasebe mesleğine ilişkin etik algısı, tüm etik dışı davranışlarla, her ne kadar korelasyon dereceleri düşük olarak yansısı da, negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki göstermektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1] Raar, J. (2008). The New Global Accounting Community: Rationale for Dialogue to Establish Its Accountability? *Critical Perspectives on Accounting*, 20(4), 509-527.
- [2] Weisbrod, E. (2009). The Role of Affect and Tolerance Ambiguity In Ethical Decision Making. *Advances in Accounting*, 25(1), 57-63.
- [3] Clement, R.W. (2006). Just How Unethical Is American Business? *Business Horizons*, 49(4), 313-327.
- [4] Armstrong, M.B.; Ketz, J.E. & Owsen, D. (2003). Ethics Education In Accounting: Moving Toward Ethical Motivation and Ethical Behavior. *Journal of Accounting Education*, 21(1), 1-16.
- [5] Low, M.; Davey, H. & Hooper, K. (2008). Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(2), 222-254.
- [6] Dellaportas S. & Davenport, L. (2008). Reflections on The Public Interest In Accounting. *Critical Perspectives in Accounting*, 19(7), 1080-1098.
- [7] Adkins, N. & Radtke, R.R. (2004). Students' and Faculty Members' Perceptions of the Importance of Business Ethics and Accounting Ethics Education: Is There an Expectations Gap? *Journal of Business Ethics*, 51(3), 279-300.
- [8] Ward, S.P.; Ward, D.R. & Deck, A.B. (1993). Certified Public Accountants: Ethical Perception Skills and Attitudes on Ethics Education. *Journal of Business Ethics*, 12(8), 601-610.
- [9] Peace, R. (2006). Accountants and a Religious Covenant With The Public. *Critical Perspectives in Accounting*, 17(6), 781-797.
- [10] Toraman, C. & Akcan, A. (2003). Muhasebe Denetiminde Etik Teori. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 8, Ocak, 59-70.
- [11] Keller, A.C. (2007). Smith Versus Friedman: Markets and Ethics. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(2), 159-188.
- [12] Velayutham, S. (2003). The Accounting Professions' Code of Ethics: Is It A Code of Ethics Or A Code Of Quality Assurance. *Critical Perspectives of Accounting*, 14(4), 483-503.
- [13] Selimoğlu, S.K. (1997). Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı, III. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı*, İSMMM Yayınları, No:20, 146-159..
- [14] Davis, J.R. & Welton R.E. (1991). Professional Ethics: Business Students' Perceptions. *Journal of Business Ethics*, 10(6), 451-463.
- [15] Cole, B.C. & Smith D.L. (1996). Perceptions of Business Ethics: Students vs. Business People. *Journal of Business Ethics*, 15(8), 889-896.
- [16] Allmon, D.E.; Chen, H.C.K.; Pritchett, T.K. & Forrest, P.J. (1997). A Multicultural Examination of Business Ethics Perceptions. *Journal of Business Ethics*, 16(2), 183-188.
- [17] Kerr, D.S. & Smith, M. (1995). Importance of and Approaches to Incorporating Ethics into the Accounting Classroom. *Journal of Business Ethics*, 14(12), 987- 995.
- [18] O'Clock, P. & Okleshen, M.A. (1993). Comparison of Ethical Perceptions of Business and Engineering Majors. *Journal of Business Ethics*, 12(9), 677-687.

Halil Emre AKBAŞ (eakbas@yildiz.edu.tr) has received his Ph.D. from Marmara University Social Sciences Institute. He is instructor at Yıldız Technical University. His research areas include financial markets, financial management and managerial accounting.

Arzu ÖZSÖZGÜN ÇALIŞKAN

(ozsozgun@yildiz.edu.tr) has received her Ph.D. from Marmara University Social Sciences Institute. She is an Instructor at Yıldız Technical University. Her research areas include financial markets, financial management and managerial accounting.

Emel ÖZARSLAN (emelo@yildiz.edu.tr) is a Research Assistant at Yıldız Technical University. Her research areas organizational behavior and business ethics.