

T.C.
GEBZE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBECİLERİN BİLİŞSEL AHLAKİ
GELİŞİM SEVİYELERİNİN ETİK
KARARLARA VE MESLEKİ BAĞLILIĞA
ETKİSİ

Metin UYAR
DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI

GEBZE
2010

T.C.
GEBZE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBECİLERİN BİLİŞSEL AHLAKİ
GELİŞİM SEVİYELERİNİN ETİK
KARARLARA VE MESLEKİ BAĞLILIĞA
ETKİSİ

Metin UYAR
DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI

TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. Gökhan ÖZER

GEBZE
2010



DOKTORA TEZİ JÜRİ ONAY SAYFASI

G.Y.T.E. Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun tarih ve/..... sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 18/06/2010 tarihinde tez savunma sınavı yapılan Metin UYAR'ın tez çalışması İşletme Anabilim Dalında DOKTORA tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE

(TEZ DANIŞMANI) : Doç. Dr. Gökhan ÖZER

ÜYE

:Prof. Dr. Sudi APAK

ÜYE

:Doç. Dr. Cemal ZEHİR

ÜYE

:Doç. Dr. Ramazan Kaynak

ÜYE

:Yrd. Doç. Dr. Murat ÖZCAN

ONAY

G.Y.T.E. Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun/...../20... tarih ve/..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

ÖZET

TEZİN BAŞLIĞI: Muhasebecilerin Bilişsel Ahlaki Gelişim Seviyelerinin Etik Kararlara Ve Mesleki Bağlılığa Etkisi

YAZAR ADI: Metin UYAR

Bu çalışmada, muhasebecilerin bilişsel ahlak gelişiminin (kişisel çıkar, geleneksel düzey, evrensel ilkeler), etik oryantasyon (adalet oryantasyonu, rölativist oryantasyon, sonuçsal oryantasyon, deontoloji oryantasyonu), etik farkındalık, etik karar ve mesleki bağlılık (duygusal bağlılık, devam bağlılığı, normatif bağlılık) üzerindeki etkilerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu gaye ile Türkiye genelinden 539 muhasebe meslek mensubundan anket yöntemiyle veri toplanmıştır. Elde edilen verilerle ilgili olarak öncelikle tanımlayıcı istatistikler hesaplanmıştır. Bu aşamadan sonra ise verilere ilişkin, ANOVA, korelasyon, güvenirlik, faktör ve çoklu regresyon analizleri yapılmıştır. Son olarak çalışmada ortaya konan modelin bütünüyle test edilmesi için yapısal eşitlik modeli gerçekleştirilmiştir. Analizler sonucunda oldukça önemli bulgulara ulaşılmıştır. Bu bulgulardan bazıları şunlardır.

Bilişsel ahlak gelişiminin kişisel çıkar seviyesinde yer alan bireylerin, etik karar vermede etik yönelim olarak çoğunlukla rölativizmi ve sonuçsallığı tercih ettikleri görülmektedir. Buna karşın geleneksel düzey ve evrensel düzeyde bir bilişsel ahlak gelişimine sahip meslek mensuplarının etik oryantasyon olarak deontoloji ve adalet yönelimli oldukları görülmektedir. Kişisel çıkar odaklı bireylerin etik farkındalıkları, geleneksel ve evrensel değerler odaklı bireylere oranla daha düşüktür. Etik farkındalığın yüksek olması etik karar vermeyi güçlendirirken, etik farkındalığın düşük olması etik olmayan kararı seçme olasılığını artırmaktadır. Bilişsel ahlak gelişiminin kişisel çıkar düzeyinde bulunan bireylerin mesleki bağlılık düzeyleri, geleneksel ve evrensel ilkeler düzeyinde bulunan bireylere göre daha düşüktür. Kişisel çıkar odaklı bireylerin devam bağlılığı öne çıkarken, evrensel ilkeler ve geleneksel düzeyde bulunan bireylerin duygusal ve normatif mesleki bağlılıkları

daha güçlüdür. Muhasebecinin karşılaştığı mesleki etik ikilemlerde, etik kararı seçmesi mesleki bağlılığı artırırken, mesleğini devam ettirme düşüncesini desteklemektedir. Buna karşın etiksel ikilemlerde etik dışı karar vermek durumunda olan meslek mensuplarının, mesleki bağlılık düzeyleri zayıflamakta ve mesleklerini sürdürme isteği azalmaktadır. Ulaşılan bulgular ışığında çalışmanın son bölümünde bir takım değerlendirmeler yapılmış ve öneriler sunulmuştur.

SUMMARY

DISSERTATION TITLE: The Impact Of Accountants' Cognitive Moral Development Level On Ethical Decisions And Professional Commitment

AUTHOR: Metin UYAR

This study aims to designate the impact of accountants' cognitive moral development (self interest, traditional level, universal principles) on ethical orientation (justice orientation, relativist orientation, teleological orientation and deontological orientation), ethical awareness, ethical decision and professional commitment (affective commitment, continuance commitment and normative commitment). With this aim, data were collected from 539 accountants throughout Turkey via questionnaire. First, descriptive statistics were calculated on the basis of the collected data. After this phase, ANOVA, correlation, reliability, factor and multiple regression analysis were conducted. Finally, structural equation model was developed in order to fully test the introduced model in this study. Findings of primary importance were obtained as a result of the analysis. Some of these findings are mentioned below.

It is observed that individuals whose cognitive moral development is in the level of self-interest mostly prefer relativism and teleology as ethical orientation in case of ethical decision-making. In contrast with this, it is observed that professionals with a cognitive moral development of a traditional and universal level have deontological and justice orientation as ethical orientation. Ethical awareness of the individuals focusing on self-interest is lower than those who focus on traditional and universal values. While a high degree of ethical awareness strengthens ethical decision-making, a low degree of ethical awareness increases the probability of unethical decision-making. The professional commitment level of the individuals with a focus on self-interest is lower than those with a focus on traditional and

universal principles. While the continuance commitment looms large in the case of the individuals with a focus on self-interest, the emotional and normative professional commitment of those with a focus on traditional and universal principles is stronger. In the case of ethical dilemmas faced by the accountants, the choice of ethical decision increases professional commitment and strengthens the idea of staying in the profession. In contrast with this, unethical decision-making results in the weakening of professional commitment and of the desire to stay in the profession. In the light of the findings, certain assessments were made and a number of suggestions were proposed in the last part of the study.

TEŞEKKÜR

Bilimsel düşünceye yenilik katmak amacıyla uzun bir zaman diliminde yoğun emek harcanarak hazırlanmış olan bu eserin her aşamasında; desteğini, bilgisini ve emeğini benden esirgemeyen Türk bilim ve kültür hayatının müstesna şahsiyeti Sayın Doç. Dr. Gökhan ÖZER Beyefendi'ye, yüksek müsaadeleriyle en kalbi duygularla şükranlarımı ifade etmek isterim.

Tez izleme komitesinde yer alarak bilgi, ilgi ve desteklerini sürekli olarak şahsıma aktarmış olan değerli hocalarım Sayın Doç. Dr. Cemal ZEHİR Beyefendi'ye ve Sayın Yrd. Doç. Dr. Murat ÖZCAN Beyefendi'ye sonsuz teşekkürlerimi belirtmek isterim. Tez savunma jürisinin değerli üyeleri Sayın Prof. Dr. Sudi APAK Beyefendi'ye ve Sayın Doç. Dr. Ramazan KAYNAK Beyefendi'ye teşekkür ederim.

Akademik camiaya iştirak etmemde bana yol gösteren ve destek olan Sayın Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA'ya, Sayın Prof. Dr. İzzet GÜMÜŞ'e, Sayın Prof. Dr. Nevzat AYPEK'e ve Sayın Prof. Dr. Erol EREN'e ayrıca teşekkürlerimi ifade etmek isterim. Eserin her aşamasında ilgi ve desteklerini benden esirgemeyen, Sayın Arş. Gör. Esra ERZENGİN'e, Sayın Arş. Gör. Serdar ALNİPAK, Sayın Doç. Dr. Halim KAZAN'a, Sayın Prof. Dr. Selahattin SARI'ya, Sayın Prof. Dr. Cevat GERNİ'ye, Sayın Prof. Dr. Lütüfihak ALPKAN'a, Sayın Yrd. Doç. Dr. Meral ELÇİ'ye, Sayın Yrd. Doç. Dr. Güneş YILMAZ'a, Sayın Yrd. Doç. Dr. Yaşar ERDİNÇ'e, Sayın Yrd. Doç. Dr. Ömer GİRAN'a ve çalışma arkadaşlarıma teşekkür ederim.

Son olarak babam Fahrettin Bey'e, annem Tevrat Hanım'a, yeğenim Özge ve ailemin diğer bütün bireyleri ile attığım her adımda yanımda yer alan, sevgileri ile bana güç veren sevgili eşim Sündüs'e ve biricik oğlum Emir'e teşekkür ederim.

Eserin bilime katkı sağlaması dileklerimle...

İÇİNDEKİLER DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
ÖZET	iv
SUMMARY	vi
TEŞEKKÜR	viii
İÇİNDEKİLER DİZİNİ	ix
TABLolar DİZİNİ	xii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xiv
KISALTMALAR DİZİNİ	xv
1.GİRİŞ	1
1.1 Çalışmanın Amacı	2
1.2 Çalışmanın Önemi	2
1.3 Çalışmanın Soruları	4
1.4 Çalışmanın Organizasyonu	4
2.TEMEL KAVRAMLARIN VE FAKTÖRLERİN TANIMLANMASI	6
2.1 Muhasebe Etiği ve Etik Karar	6
2.1.1 Muhasebe Etiğinin Tanımı ve Önemi	6
2.1.2 Etik Kararının Tanımı ve Önemi	12
2.2 Bilişsel Ahlaki Gelişim	15
2.2.1 Bilişsel Ahlaki Gelişim Seviyeleri	17
2.2.1.1 Gelenek Öncesi Ahlaki Gelişim Seviyesi (Kişisel Çıkar)	21
2.2.1.2 Geleneksel Ahlaki Gelişim Seviyesi	22
2.2.1.3 Gelenek Sonrası Ahlaki Gelişim Seviyesi (Evrensel	23
Prensipier)	
2.3 Etik Oryantasyon	25
2.3.1 Adalet Oryantasyonu	26
2.3.2 Deontoloji (Kontraktualizm) Oryantasyonu	27
2.3.3 Rölativizm	29
2.3.4 Sonuçsal Oryantasyon	30
2.3.4.1 Egoizm	30
2.3.4.2 Faydacılık	31
2.4 Etik Farkındalığın Tanımı ve Önemi	33
2.5 Mesleki Bağlılık	35
2.5.1 Mesleki Bağlılığın Boyutları	36
2.5.1.1 Duygusal Bağlılık	36
2.5.1.2 Devamlılık Bağlılığı	37
2.5.1.3 Normatif Bağlılık	38
3.DEĞİŞKENLER ARASI BAĞINTILAR VE ARAŞTIRMA MODELİ	39
3.1 Demografik Özellikler ile Araştırma Değişkenleri Arasındaki	39
Bağıntılar	
3.1.1 Demografik Değişkenler ile Bilişsel Ahlaki Gelişim Arasındaki	39
Bağıntılar	
3.1.2 Demografik Özellikler ile Etik Farkındalık Arasındaki İlişkiler	43
3.1.3. Demografik Özellikler ile Etik Karar Arasındaki İlişkiler	45
3.1.4 Demografik Özellikler ile Mesleki Bağlılık Arasındaki İlişkiler	46
3.1.5 Demografik Özellikler ile Etik Oryantasyon Arasındaki İlişkiler	47
3.2 Araştırma Değişkenleri Arasındaki Bağıntılar ve Hipotezler	47
Oluşturulması	

3.2.1 Bilişsel Ahlaki Gelişimin Etik Farkındalığa Etkileri	47
3.2.2 Bilişsel Ahlaki Gelişimin Etik Oryantasyona Etkileri	49
3.2.3 Bilişsel Ahlaki Gelişimin Etik Kararlara Etkisi	51
3.2.4 Bilişsel Ahlaki Gelişimin Mesleki Bağlılığa Etkileri	54
3.2.5 Etik Oryantasyonun Etik Farkındalığa Etkisi	57
3.2.6 Etik Oryantasyonun Etik Karara Etkisi	58
3.2.7 Etiksel Oryantasyonun Mesleki Bağlılığa Etkileri	59
3.2.8 Etik Farkındalığın Etik Karara Etkisi	61
3.2.9 Etik Farkındalığın Mesleki Bağlılığa Etkileri	61
3.2.10 Etik Kararın Mesleki Bağlılığa Etkileri	62
4.ÇALIŞMANIN METODOLOJİSİ VE UYGULAMASI	65
4.1 Anakütle Özellikleri	65
4.2 Anket Formunun Hazırlanması ve Veri Toplama Süreci	67
4.3 Anket Formunun Oluşturulmasında Dikkat Edilen Hususlar	68
4.4 Araştırmada Kullanılan Ölçekler	69
4.4.1 Değerlerin Belirlenmesi Ölçeği	70
4.4.2 Çok Boyutlu Etik Ölçeği (Multidimensional Ethics Scale)	72
4.4.3 Mesleki Bağlılık Ölçeği	74
4.5 Araştırmadan Elde Edilen Bulgular	75
4.5.1 Araştırma Örnekleme İlişkin Demografik Özellikler	77
4.5.2 Değişkenlere İlişkin Faktör Analizi	80
4.5.2.1 Etiksel Oryantasyon Değişkenine Yönelik Açımlayıcı Faktör Analizi	80
4.5.2.2 Etiksel Oryantasyon, Etiksel Farkındalık ve Etiksel Karara İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizleri	84
4.5.2.3 Mesleki Bağlılığa İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizi	89
4.5.2.4 Mesleki Bağlılığa İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi	91
4.5.2.5 Bilişsel Ahlaki Gelişime İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizi	96
4.6 Araştırma Değişkenlerine İlişkin Güvenilirlik Analizi	103
4.7 Değişkenlere İlişkin Korelasyon Katsayıları	104
4.8 Demografik Değişkenler ile Dışsal ve İçsel Örtük Değişkenler Arası İlişkiler	107
4.8.1 Meslek Unvanı Açısından Değişkenlerdeki Varyanslar	108
4.8.2 Cinsiyet Değişkeni Açısından Değişkenlerdeki Varyanslar	110
4.8.3 Katılımcıların Yaşı Değişkeni Açısından Değişkenlerdeki Varyanslar	112
4.8.4 Meslek Süresine Göre Değişkenlerdeki Varyanslar	113
4.8.5 Gelir Seviyesine Göre Değişkenlerdeki Varyanslar	114
4.8.6 Etik Eğitim ile Değişkenler Arasındaki Bağıntı	116
4.8.7 Eğitim Seviyesi ile Değişkenler Arasındaki Bağıntılar	117
4.8.8 Muhasebecilerin Doğum Yerine Göre Değişkenlerdeki Varyanslar	119
4.8.9 Yaşanılan Yere Göre Değişkenlerdeki Varyanslar	120
4.8.10 Doğum Yeri ile Yaşanılan Yerin Aynı Olup Olmamasına Göre Değişkenlerdeki Varyans	121
4.9 Araştırma Modelinin ve Hipotezlerin Test Edilmesi	123
4.9.1 Bilişsel Ahlaki Gelişimin Etik Farkındalığa Etkileri	124
4.9.2 Bilişsel Ahlaki Gelişimin Etiksel Oryantasyona Etkileri	124
4.9.3 Bilişsel Ahlaki Gelişimin Etik Kararlara Etkileri	127
4.9.4 Bilişsel Ahlaki Gelişimin Mesleki Bağlılığa Etkileri	128

4.9.5 Etiksel Oryantasyonun Etik Farkındalığa Etkileri	130
4.9.6 Etiksel Oryantasyonun Etik Kararlara Etkileri	130
4.9.7 Etiksel Oryantasyonun Mesleki Bağlılığa Etkileri	131
4.9.8 Etik Farkındalığın Etik Karara Etkisi	133
4.9.9 Etik Farkındalığın Mesleki Bağlılığa Etkisi	133
4.9.10 Etik Kararın Mesleki Bağlılığa Etkisi	135
4.10 Araştırma Modelinin Test Edilmesi	136
5.SONUÇ VE ÖNERİLER	140
5.1 Bulguların Değerlendirilmesi	140
5.1.1 Bilişsel Ahlak Gelişiminin Etik Farkındalığa Etkileri	140
5.1.2 Bilişsel Ahlak Gelişiminin Etik Oryantasyona Etkileri	141
5.1.3 Bilişsel Ahlak Gelişiminin Etik Kararlara Etkileri	142
5.1.4 Bilişsel Ahlak Gelişiminin Mesleki Bağlılığa Etkileri	142
5.1.5 Etik Oryantasyonun Etik Farkındalığa Etkisi	143
5.1.6 Etik Oryantasyonun Etik Karara Etkisi	144
5.1.7 Etik Oryantasyonun Mesleki Bağlılığa Etkisi	144
5.1.8 Etik Farkındalığın Etik Karara Etkisi	145
5.1.9 Etik Farkındalığın Mesleki Bağlılığa Etkisi	145
5.1.10 Etik Kararın Mesleki Bağlılığa Etkisi	145
5.2 Öneriler	146
KAYNAKÇA	148
EK1:Anket Formu	179
Özgeçmiş	187

TABLOLAR DİZİNİ

	Sayfa
Tablo 2.1: Bilişsel Ahlaki Gelişim Seviyeleri	19
Tablo 2.2: Etik Yönelimin Alt Boyutları	33
Tablo 4.1: Meslek Mensuplarına Ait Genel Durum	66
Tablo 4.2: Örnekleme İlişkin Demografik Veriler	77
Tablo 4.3: Etiksel Oryantasyon, Etik Farkındalık ve Etik Karar Değişkenleri İçin KMO ve Barlett Testi	82
Tablo 4.4: Etik Oryantasyon, Etik Farkındalık ve Etik Karara Ait Açımlayıcı Faktör Analizi	83
Tablo 4.5: Mesleki Bağlılık Değişkenleri İçin KMO ve Barlett Testi	89
Tablo 4.6: Mesleki Bağlılık Değişkenine Ait Faktör Yükleri	90
Tablo 4.7: Bilişsel Ahlaki Gelişime Ait KMO ve Barlett Testleri	96
Tablo 4.8: Bilişsel Ahlaki Gelişime İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizi	98
Tablo 4.9: Güvenilirlik Analizi	103
Tablo 4.10: Değişkenlere Ait Korelasyon Katsayıları	105
Tablo 4.11: Meslek Unvanına Göre Değişken Boyutlarındaki Varyanslar	108
Tablo 4.12: Cinsiyete Göre Değişken Boyutlarındaki Varyanslar	110
Tablo 4.13: Katılımcıların Yaşına Göre Değişkenlerdeki Varyanslar	112
Tablo 4.14: Mesleki Süre ile Değişkenler Arasındaki Bağını	113
Tablo 4.15: Gelir Seviyesi ile Değişkenler Arasındaki İlişkiler	115
Tablo 4.16: Etik Eğitime Katılma ile Değişkenler Arasındaki Bağınılar	116
Tablo 4.17: Eğitim Seviyesine Göre Değişkenlerdeki Varyanslar	118
Tablo 4.18: Doğum Yerine Göre Değişkenlerdeki Varyanslar	119
Tablo 4.19: Yaşanılan Yere Göre Değişkenlerdeki Varyanslar	121
Tablo 4.20: Doğum Yeri ile Yaşam Yerinin Aynı Olup Olmadığına Göre Değişkenlerin Varyansları	122
Tablo 4.21: Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutlarının Etik Farkındalığa Etkileri	124
Tablo 4.22: Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutlarının Adalet Oryantasyonuna Etkileri	125
Tablo 4.23: Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutlarının Rölativizm Oryantasyonuna Etkileri	125
Tablo 4.24: Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutlarının Sonuçsallık Oryantasyonuna Etkileri	126
Tablo 4.25: Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutlarının Dentoloji Oryantasyonuna Etkileri	127
Tablo 4.26: Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutlarının Etik Kararlara Etkileri	127
Tablo 4.27: Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutlarının Duygusal Bağlılığa Etkileri	128
Tablo 4.28: Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutlarının Devam Bağlılığına Etkileri	129
Tablo 4.29: Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutlarının Normatif Bağlılığa Etkileri	129

Tablo 4.30:	Etiksel Oryantasyon Boyutlarının Etik Farkındalığa Etkileri	130
Tablo 4.31:	Etiksel Oryantasyon Boyutlarının Etik Kararlara Etkileri	131
Tablo 4.32:	Etiksel Oryantasyon Boyutlarının Duygusal Bağlılığa Etkileri	131
Tablo 4.33:	Etiksel Oryantasyon Boyutlarının Devam Bağlılığına Etkileri	132
Tablo 4.34:	Etiksel Oryantasyon Boyutlarının Normatif Bağlılığa Etkileri	132
Tablo 4.35:	Etik Farkındalığın Etik Karara Etkisi	133
Tablo 4.36:	Etik Farkındalığın Duygusal Bağlılığa Etkisi	134
Tablo 4.37:	Etik Farkındalığın Devam Bağlılığına Etkisi	134
Tablo 4.38:	Etik Farkındalığın Normatif Bağlılığa Etkisi	134
Tablo 4.39:	Etik Kararın Duygusal Bağlılığa Etkisi	135
Tablo 4.40:	Etik Kararın Devam Bağlılığına Etkisi	135
Tablo 4.41:	Etik Kararın Normatif Bağlılığa Etkisi	136

ŞEKİLLER DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 3.1: Araştırmanın Yapısal Modeli	64
Şekil 4.1: Cinsiyet ve Unvana Göre Örneklemin Dağılımı	79
Şekil 4.2: Etik Oryantasyon, Etik Farkındalık ve Etik Karara İlişkin Standardize Edilmiş Değerlere Göre Doğrulayıcı Faktör Analizi	85
Şekil 4.3: Etik Oryantasyon Değişkeni İkinci Düzey DFA-Standardize Değerler	88
Şekil 4.4: Mesleki Bağlılık Değişkenine İlişkin Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi	92
Şekil 4.5: Mesleki Bağlılığa İlişkin İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi	95
Şekil 4.6: Bilişsel Ahlaki Gelişim Değişkenine İlişkin Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi	100
Şekil 4.7: Bilişsel Ahlaki Gelişime Ait İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi	102
Şekil 4.8: Etik Yönelim Boyutlarına İlişkin Yüzey Grafiği	106
Şekil 4.9: Araştırmanın Yapısal Eşitlik Modeli	139

KISALTMALAR DİZİNİ

AFA	:	Comparative Fit Index
ANCOVA	:	Analysis of Covariance
ANOVA	:	Analysis of Variance
AYM	:	Ahlaki Yargı Mülakatı
BAG	:	Bilişsel Ahlaki Gelişim
CEO	:	Chief Executive Officer
CFI	:	Comparative Fit Index
ÇBEÖ	:	Çok Boyutlu Etik Ölçeği
DBÖ	:	Değerlerin Belirlenmesi Ölçeği
DFA	:	Doğrulayıcı Faktör Analizi
GFI	:	Goodness of Fit Index
IFAC	:	International Federation Of Accountants
IFI	:	Incremental Fit Index
KMO	:	Kaiser-Meyer-Olkin
LISREL	:	Linear Structural Relations
MANOVA	:	Multivariate Analysis of Variance
NFI	:	Normed Fit Index
NNFI	:	Non-Normed Fit Index
RMSEA	:	Root Mean Square Error of Estimation
SM	:	Serbest Muhasebeci
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	:	Sarbanes Oxley
SPSS	:	Statistical Package For The Social Sciences
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
vb.	:	Ve Benzeri
vd.	:	Ve Diğerleri
YEM	:	Yapısal Eşitlik Modeli
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir

1. GİRİŞ

Ekonomik sistemin mekanik-kompleks mimarisi ve yoğun rekabet, iş dünyasının asli unsuru olan muhasebecilerin kişisel çıkarları veya yönetici, ortak, müşteri gibi etki merkezlerinin talepleri doğrultusunda zaman zaman etik dışı davranmasına neden olmaktadır. Oysa muhasebe profesyonelleri, mesleki ve toplumsal sorumluluğun gereği olarak mesleki etik ikilemlerde, ahlaki açıdan doğru kararlar vermek ve bunları davranışlarına yansıtmak zorundadır. Muhasebe mesleği ve bu mesleğin icracısı konumunda yer alan muhasebeciler bu nedenle toplumsal düzlemin önemli öğeleridir.

Finansal bilgiye erişimin son derece kolaylaştığı bilişim çağında, dünyanın herhangi bir noktasından Tokyo, New York, Londra, Frankfurt, İstanbul... gibi borsalarda işlem gören hisse senetleri kolaylıkla alınıp satılmaktadır. Bu nedenle finansal ve ekonomik bilgiler güvenilir ve doğru olmalıdır. Bilginin güvenilir olması karar vericilerin doğru ve efektif kararlar almasını kolaylaştırır. Bilgi güvenilirliği ve doğruluğu ise muhasebecilerin çalışmalarında etik değerlere ve ilkelere karşı gösterdikleri hassasiyetle orantılıdır. Bu eksende, muhasebe meslek mensupları, bilginin üreticisi, arz edicisi ve denetleyicisi olarak hayati bir görevi üstlenir. Dolayısıyla muhasebe meslek mensubunun etik kararlar vermesi hem bilgi kullanıcıları için hem de toplumun diğer kesimleri için önem taşır.

Muhasebecilerin, meslekleri ile ilgili etik problemlerin farkında olmaları, etik dışı taleplere ve baskılara direnebilmeleri, mesleklerine duydukları saygının artmasına ve bunun bir yansıması olarak da mesleki bağlılıklarını olumlu etkiler. Yönetim tarafından veya bireysel tercihin sonucunda etik olmayan davranışlar gösteren bir muhasebe çalışanı ile etik davranışlar sergileyen bir muhasebecinin mesleki bağlılık düzeyleri birbirinden farklıdır. Dolayısıyla mesleki bağlılık düzeyi, etik veya etik olmayan karardan etkilenmektedir. Etik karar ise ahlaki karar verme gücü anlamına gelen bilişsel ahlak gelişiminin bir fonksiyonudur. Bu doğrultuda meslek mensubunun bilişsel ahlaki gelişim seviyesi, etik kararı ve mesleki bağlılığı etkilemektedir.

1.1 Çalışmanın Amacı

Bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının, bilişsel (kavramsal) ahlak gelişimlerinin, etik karar ve mesleki bağlılıkları üzerindeki etkilerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bilişsel ahlak gelişimi, kişisel değer gelişiminin, mesleki bağlılık ise mesleki değer gelişiminin bir fonksiyonudur. Daha önce gerçekleştirilen bilimsel çalışmaların sonuçlarına göre bireyin ahlaki gelişimi, etik davranışını etkiler. Etik davranış ise bireyin mesleğine karşı duyduğu bağlılığın seviyesine etki etmektedir. Dolayısıyla bilişsel ahlak gelişimi mesleki bağlılığı etkileyen önemli bir faktör konumundadır. Belirtilen sebep sonuç bağıntısını tespit için bir araştırma modeli geliştirilerek yapısal denklemler yoluyla test edilmiştir.

1.2 Çalışmanın Önemi

Muhasebecilerin etik davranışı, muhasebe mesleğinin kredibilitesini ve kamuoyunda oluşturduğu saygınlığın seviyesini etkiler. Son yıllarda yaşanan Enron ve WorldCom gibi şirket ve muhasebe skandalları, muhasebecilerin rolleri ve etik tutumları hakkında can alıcı soruların artmasını sağlamıştır (Chan ve Leung, 2006). Söz konusu skandallar, muhasebe bilgisine ve bilginin üreticisi (bilgi işçisi) olan muhasebecilere duyulan güvenin azalmasına, var olan yasal düzenlemelerin gözden geçirilmesine ve bu düzenlemelerde değişiklikler yapılmasına neden olmuştur (Cullinan, 2004; Marquardt ve Hoeger, 2009). Yine aynı dönemde, muhasebe etiği ile ilgili yapılan çalışmaların sayısında artış olduğu görülmektedir. Sözü geçen çalışmalarda muhasebe etiği ile ilgili olarak bilişsel (kavramsal) ahlaki gelişim (cognitive moral development) ve etik eğitim olmak üzere iki ana alana odaklanma görülmektedir.

Bilişsel ahlaki gelişim ile ilgili çalışmaların, muhasebecilerin ve denetçilerin etik muhakeme süreçlerini anlamaya ve açıklamaya çalıştığını görmekteyiz (Jones ve Hildebeitel, 1995; Sweeney, 1995; Fogarty, 1995; Jeffrey ve Weatherholt, 1996; Geiger ve O'Connell, 1998; Bigel, 2000; Cohen vd., 2001; Allen ve Ng, 2001; Elias, 2002; Gunz vd., 2002; Buchan, 2005; Brown vd., 2007; Ho ve Lin, 2008; Aupperle,

2008; Maroney ve McDevitt, 2008; Marques ve Pereira, 2009; Kerler ve Killough, 2009; Loh ve Wong, 2009; Mintchik ve Farmer, 2009; Pierce ve Sweeney, 2010).

Etik eğitim ile ilgili çalışmalar incelendiğinde ise muhasebe öğrencilerinin ve uygulayıcılarının etik muhakeme becerilerinin etik eğitimi yoluyla artırılmasına ve mesleki bağlılığa etkisine odaklandığı görülmektedir (Armstrong, 1987, Welton vd., 1994; LaGrone vd., 1996; Herndon, 1996; Rogers ve Smith, 2001; Uddin ve Gillett, 2002; Gaa ve Thorne, 2004; Adkins ve Radtke, 2004; Bernardi, 2004; Molyneaux 2005; Haas, 2005; Mastracchio, 2005; Mele, 2005; Dolfsma, 2006; Bernardi ve Bean 2006; Van Puersem ve Julian, 2006; Abdolmohammadi ve Baker, 2007; Hurtt ve Thomas, 2008; Fleming vd., 2009).

Ancak, sözü edilen çalışmaların bir çoğunda demografik özelliklere bir yoğunlaşma görülmekte veya etik karar verme süreci ile mesleki bağlılık arasındaki ilgi yeterince incelenmemektedir. Bu çalışmada ise diğer araştırmalardan farklı olarak geniş kapsamlı bir model oluşturulmuştur. Söz konusu modelde, bilişsel ahlak gelişimi, etik oryantasyon, etik farkındalık, etik karar ve mesleki bağlılık değişkenleri literatürde ilk kez aynı çerçeve içerisinde değerlendirilmiştir.

Araştırmanın ölçek bölümünde kullanılan değerlerin belirlenmesi ölçeğinde yer alan öyküler daha çok sosyal konulara yoğunlaşmakta, muhasebe mesleğinin içeriğine çok uygun düşmemektedir. Bu çalışmada, Kohlberg (1976,1981 ve 1984) ile Rest (1986)'da belirtilen esaslara uyumlu olmak şartıyla üç adet özgün senaryo geliştirilerek, değerlerin belirlenmesi ölçeğinin muhasebe mesleğine uygun hale getirilmesi sağlanmıştır. Bu düzenleme çalışmanın önemini artıran bir değere sahiptir.

Çalışmanın önemli bir diğer özelliği ise örneklem çapının büyüklüğü ve Türkiye'nin bütününden veri elde edilerek analizlerin yapılmış olmasıdır. Bu durum önemli bulgulara ulaşılmasına olanak vermiştir. Davranışsal muhasebe alanında (özellikle etik konusunda) oluşturulan en geniş kapsamlı yapısal eşitlik modellerinden bir tanesinin gerçekleştirilmiş olması çalışmanın önemli bir boyutunu oluşturmaktadır.

1.3 Çalışmanın Soruları

Araştırmada ele alınan sorulardan bazıları şunlardır:

1. Muhasebecilerin bilişsel ahlaki gelişim seviyeleri etik oryantasyonun hangi boyutlarını ve nasıl etkiler?
2. Bilişsel ahlak gelişiminin boyutları etik farkındalık düzeyini etkiler mi?
3. Bir bireyin etik farkındalık düzeyinin, bir diğer bireye göre farklı olması etik davranışları üzerinde ne tür bir etki oluşturur?
4. Etik karar verme ile etik olmayan bir kararı vermek, muhasebecinin mesleki bağlılık seviyesini nasıl etkiler?
5. Bilişsel ahlak gelişiminin evrensel ilkeler düzeyinde bulunan bir muhasebeci ile kişisel çıkar düzeyinde bulunan bir muhasebecinin mesleki bağlılık seviyeleri birbirinden farklı mıdır?
6. Etik farkındalık düzeyinin yüksek olması, meslek ile ilgili etik ikilemleri tespitinde bir avantaj sağlar mı?
7. Etik karar ve etik olmayan karar mesleki bağlılığın en çok hangi boyutunu etkiler?
8. Etiksel oryantasyonun mesleki bağlılığa etkisi nasıldır?
9. Bireyin etik oryantasyonu etik farkındalığını nasıl etkiler?

1.4 Çalışmanın Organizasyonu

Belirtilen amaçlar doğrultusunda hazırlanan bu çalışmanın ikinci bölümünde, temel kavramların tanımı ve önemi belirtilmiştir. Etik karar, bilişsel ahlak gelişimi, etik farkındalık, etik oryantasyon ve mesleki bağlılık kavramlarının temel özellikleri literatür desteği ile açıklanmıştır. Üçüncü bölümde, araştırmanın değişkenleri arasındaki bağıntılar ile demografik özellikler ile araştırma değişkenleri arasındaki ilişkiler ortaya konmuş ve hipotezler oluşturulmuştur. Hipotezlere bağlı olarak ise araştırmanın modeli açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde araştırmanın metodoloji, veri toplama tekniği, kullanılan ölçekleri açıklanmış ve istatistiksel analizler gerçekleştirilerek bulgular elde

edilmiştir. Son kısımda ise elde edilen bulgular ışığında değerlendirmeler yapılmış ve öneriler sunulmuştur.

2. TEMEL KAVRAMLARIN VE FAKTÖRLERİN TANIMLANMASI

2.1 Muhasebe Etiği ve Etik Karar

2.1.1 Muhasebe Etiğinin Tanımı ve Önemi

Etik (ethics), Yunanca'da gelenek görenek anlamına gelen "ethos" sözcüğünden gelir. Bu sözcüğün kökeni, var olmanın temel niteliğini belirleyen bireysel ahlak ve davranışsal alışkanlıklar anlamına gelen "swedhethos" dur (Karalar, 2001, s. 74). Etik sözcüğünün kullanımında, çoğunlukla ahlaki ya da töresel sözcüğüyle eşanlamlı kullanılmakta olup, etik eylemler, etik talepler, etik normlar vb. bu kavram ile dile getirilmektedir (Pieper, 1999, s. 30). Fisher ve Lovell (2009)'e göre etik; bireyin neyin doğru, neyin yanlış olduğu kararını alma yöntemidir. Etik, davranışın doğru veya yanlış olduğuna rehberlik eden bir takım kavram ve prensiplerdir (Thorp, 2005, s. 1).

Arens vd. (2006)'da etik; toplumu birlikte tutan bir tutkal ve etik davranış ise toplumun düzen içerisinde yaşaması için bir gereklilik olarak yer bulur. Bu yönüyle etik bir toplumu ayakta tutan temel dinamikler arasında önemli bir konuma sahiptir. Birey karar vermesi gerektiğinde davranışı doğru veya yanlış olarak tanımlayan etik ilke ve kurallardan yararlanır (Carlson vd., 2002, s. 16). Etik, değerlerin özünü ve temellerini araştıran, insanın bireysel ve toplumsal yaşamdaki değer ilişkileri ve ilgili sorunları inceleyen bir bilim dalıdır¹. İnsanın içinde bulunduğu toplum tarafından belirlenen moral prensipler ve değerler kümesi, moral görev ve yükümlülüklerin, doğru ya da yanlış; iyi ya da kötünün ne olduğu hususunda insanlara rehberlik eder (Kılavuz, 2002, s. 256).

¹ Etik ile ilgili çalışmalar, normatif etik, meta etik ve betimleyici (descriptive) etik olmak üzere üç ana grupta sınıflandırılır. Normatif etik, doğru ve yanlış davranışın tarifini yaparken, meta etik sonuçlara ve yorumlara yoğunlaşır. Betimleyici (tanımlayıcı) etik ise bireylerde veya gruplarda etik davranış süreci ile ilgilenir.

Etik, kişiliğin bilinçli yönüdür. Kohlberg (1984)'e göre ahlak “hak-haksızlık, doğru-yanlış, iyi-kötü” konularında bilinçli yargılama (muhakeme) ve karar vermeyi ve bu kararlar doğrultusunda davranışta bulunmayı kapsayan bilişsel bir yapıdır. Bir başka deyişle bilişsel bir yetenek olan ahlak, bireyin kendisinin belirlediği ve aynı zamanda evrensel ilkeler ile örtüşebilecek düzeydeki ilkelere göre yargıda bulunma, kararlar alma ve bu doğrultuda davranabilme yeteneğidir. Buna göre, bir toplumdaki birçok değeri atabilir ve buna rağmen yinede ahlakın varlığından söz edebilir, ancak adaleti atıp o toplumda halen ahlakın varlığından söz edilemez. Dolayısıyla ahlak; adalet bilinci ve duygusu olarak tanımlamakta ve kanunların ötesinde bir yapı olarak görmek mümkündür.

Günümüzde hayatın her alanında etik kavramına yapılan vurgunun arttığı görülür. Politikacıların, iş adamlarının, sanatçıların, bilim adamlarının, düşünürlerin ve toplumu oluşturan diğer bütün fertlerin statü ve saygınlıkları etik şekilde davranıp davranmadıkları ile ölçülür hale gelmiştir. Bununla birlikte, iş yaşamının zorlukları, rekabet şiddeti, ekonomik gelişmeler, küresel ve yerel mali krizler, etiği iş dünyasının popüler ve zorunlu yapı taşlarından birisi konumuna getirmiştir. Dolayısıyla iş etiği, etik bilimin içerisinde başlı başına bir inceleme ve çalışma alanı olmuştur. İş etiği, iş dünyasında davranışa rehberlik eden moral prensip ve standartlardır. İş etiği meslek mensuplarının, liderlerin ve organizasyonların ahlaki olarak kabul edilen davranışlar gösterip göstermediği ile ilgidir (Ferrell vd., 2008). İş etiği, iş dünyasında hüküm süren doğru ve yanlışları ele almaktır. Dürüstlük, sözünde durmak, doğaya saygılı olmak, hakça davranış, yapılan haksızlıklara karşı çıkmak gibi değerlerle ilgilenmektir. Bilimsel esaslar ve ilkeler ekseninde operasyonlarını gerçekleştirmeye çalışan işletmeler ve kurumlar iş etiği ile paralel olarak kurumsal yönetim uygulamalarına daha fazla dikkat eder hale gelirken, şeffaflık ve hesap verebilirlik gibi olgu ve kavramların kullanım sıklığı da artmıştır. Tamda bu noktada muhasebe etiği, etik kavramının bir boyutu olan iş etiğinin en önde gelen boyutlarından birisini oluşturmaktadır.

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

değildir (Koehn, 2005, s.521). Muhasebe, ekonomik düzlemde gerçekleşen birçok işlemin kayıt altına alınarak takip edilmesini ve finansal veriye dönüşmesini mümkün kılar. Muhasebe profesyonelleri; denetim, vergi muhasebesi, yönetim muhasebesi, finansal planlama, danışmanlık ve defter tutma gibi birçok işlevi yerine getirerek; iş yaşamının devamlılığında önemli rol oynar (Amstrong, 2002). Mülkiyet hakları, firma değerlendirme, alacaklar, borçlar, yatırımlar gibi birçok finansal kalem ve işlem, muhasebecilerin çalışmaları sonucunda tespit edilmekte ve ekonomik sistemin kullanımına sunulmaktadır.

Muhasebeci tarafından üretilen mali raporlar, sağladıkları bilgiler sayesinde kaynakların ulusal ve uluslararası piyasalarda etkin işbirliklerine ve yatırımlara yönelmesine yardımcı olur (Ketz ve Miller, 1997). Bunun yanı sıra muhasebeciler, denetim yoluyla firmaların mali nitelikli işlemlerinin objektif bir değerlendirmeyle incelenmesini sağlayarak kamu ve diğer paydaşların çıkarlarını da korur. Dolayısıyla muhasebe ve muhasebeciler, ekonomik ve sosyal yaşam için büyük önem arz eder.

Duska ve Duska (2003)'de muhasebe meslek mensuplarının, meslekleri ile ilgili olarak kural ve standartların dışına çıkan her uygulamalarının büyük toplumsal maliyetlerinin olacağına altı çizilmektedir. Muhasebe profesyonelleri, görevleri ile ilgili çalışmalarında birçok ahlaki ikilem ile karşılaşır ve mükellef, yatırımcı, devlet, hissedar, yönetici gibi birçok paydaşın etkisini hissederler. Söz konusu etki, muhasebeci tarafından negatif olarak algılandığında ise etik olmayan karar ve davranışlar meydana gelir. Bu durum muhasebeci tarafından verilen kararların etiksel açıdan doğru ya da yanlış, iyi ya da kötü olup olmadığı sorularını beraberinde getirmektedir. Muhasebecilerin günlük iş yaşamlarında etiksel sorunlar karşısında nasıl karar verdiklerini anlamak ve muhasebe etiğini tanımak bu gerekçe ile giderek daha fazla önem kazanmaktadır.

Muhasebe etiği, muhasebe sistemi içerisindeki karar verme süreçlerini ve davranışlarını yönlendiren, karar vericilere ve muhasebe meslek mensuplarına rehberlik eden etik prensipler ve standartların bütünüdür. Muhasebe etiği, karar verme sürecine değerlerin yansıtılma kapasitesidir ve bu yönüyle muhasebe meslek mensuplarının, ahlak ilkelerini, davranış biçimlerini, görev ve zorunluluklarını belirleyen değer ve kurallar zinciri özelliği taşımaktadır. Muhasebe etiği, etiksel

ikilemlerde doğruyu arama süreci olarak da ifade edilebilir ve muhasebe etiğinin kapsama alanı; denetçinin bağımsızlığından sermaye piyasalarının şeffaflığına kadar geniş bir alana yayılmaktadır (McPhail, 2001). Ahadiat ve Mackie (1993)'te muhasebe etiğinin:

- Dürüst ve güvenilir olmak
- Irk, inanç, cinsiyet, yaş, ulus ve köken ayrımı yapmamak
- Etik standartlara ve kurumsal kurallara göre oluşturulmuş etik kodları sahip olmak
- Yasalarla oluşturulmuş profesyonel görevlere sahip olmak
- Bilgi güvenilirliğini korumak
- Kamu güvenini ve çıkarını onuruyla korumak
- Profesyonel sınırları tanımak ve bilmek
- İnanılır olmak
- Çıkar çatışmalarından kaçınmak
- Organizasyona sadakat ve bağlılık
- İşlemleri belgelere dayandırmak
- Kamu çıkarına karşı işlemlerden kaçınmak
- Müşterilerden veya mükelleflerden rüşvet ve hediye almaktan kaçınmak
- Kişisel amaçlarla şirket kaynaklarını kullanmamak
- Firma yararı temin etmek için başkalarına hediye vermekten veya ödeme yapmaktan kaçınmak

Şeklindeki on beş maddenin yerine getirilmesiyle mümkün olacağı belirtilmektedir. Büyük bir olasılık ile bu hususların tamamının her birey tarafından yerine getirilmesi çoğu zaman mümkün olamamakta ve etik olmayan davranışlar gözlenmektedir.

Gowthorne ve Blake (1998)'de muhasebe etiğinin dar ve geniş iki tanımına değinmektedir. Dar anlamda muhasebe etiği, muhasebe profesyonellerinin uymak zorunda oldukları katı etiksel kodları işaret etmektedir. Geniş anlamda ise muhasebe uygulamalarının her alanında üstün politik ve felsefi bir söylevi içerir. Bir başka deyişle ahlaki davranmanın yöntemi olduğu belirtilmektedir. Johnstone vd. (2001)'de

ifade edildiği üzere, denetçinin ve muhasebecinin çıkar grupları ile olan ilişkilerinde profesyonel bir tutum sergilemesi bütün paydaşların çıkarlarını koruyarak muhasebe mesleğinde etiğin daha güçlü şekilde vurgulanmasına yardım edecektir.

Muhasebe etiği, iş etiğinin bir yan koludur ve iş etiğinden bağımsız düşünülemez. İş etiği, iş dünyasında hüküm süren doğru ve yanlışları ele almaktır. İş etiği dürüstlük, adil olmak, sözünde durmak, hakça davranış gibi değerlerle ilgilenir. Fakat bu gibi değerler genel anlamda *Etik'in* kapsamındadır ve iş etiğini de *Etik'in* bir alt kolu olarak belirlemek mümkün olacaktır. İş etiği, sadece ahlaki olmak ve doğru şeyleri yapmakla ilgili değildir. Aynı zamanda iş hayatına etik yaklaşımı uyarılmanın işletmeler ve toplumlar açısından yararı vardır. Etik politikalara sahip olmak, çıkar gruplarının karar vericiler üzerindeki baskısını azaltarak, daha doğru kararlar verilmesine olanak tanır. Etik eylem veya etik karar verme işletmelerin yaşamlarını devam ettirmeleri için bu nedenle temel güç kaynağı olabilir (Bradburn, 2001, s. 3). Bu yönüyle muhasebe etiği ve etik karar verme son dönemlerde daha fazla dikkat çeken ve araştırılan bir bilimsel çalışma alanı oluşturmuştur. Söz konusu ilginin artmasında yaşanan muhasebe skandallarının etkisini ise yadsımamak gerekir. Bu skandalların en önde geleni “Enron Olayı”dır.

Houston merkezli enerji şirketi Enron, 2001 yılında iflasından önce, 21.000'in üzerinde çalışanı, elektrik, iletişim, doğal gaz, kağıt gibi birçok sektörden elde ettiği 111milyar dolar geliri ile dünyanın önemli firmaları arasında yer alırken, Fortune tarafından, 1996-2001 dönemini kapsayan sürede “Amerika'nın en inovatif firması” olarak tanımlanmaktaydı (McLean ve Elkind, 2003). Bununla birlikte 2001 yılının sonuna gelindiğinde Enron'un, finansal durumunu olduğundan daha farklı göstermek için planlı bir şekilde muhasebe hilelerine başvurduğu anlaşılmış ve Amerikan yasalarına göre suçlu konumuna düşerken birçok yatırımcı, çalışan ve paydaş büyük çaplı maddi zararlarla karşılaşmıştır. Skandalın yaşanmasında, Enron'un etik dışı davranışlarına kayıtsız kalan ve denetim çalışmalarını gerektiği üzere yerine getirmeyen, dünyanın sayılı muhasebe firmalarından Arthur Anderson bu olayla son bulmuştur (Fox, 2003, s. 182).

Enron'un muhasebe skandallarının sembollerinden birisi olmasına rağmen, yakın dönemde meydana gelen birçok muhasebe skandalı² toplumun ve paydaşların büyük mali kayıplara uğramasına neden olurken, özellikle mali tablo kalemlerinin olduğundan farklı gösterildiği gözlenmektedir. Finansal tablo rakamlarında değişikliğe yol açan uygulamalar, şirketlerin finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını gösteren finansal tabloların bunları çeşitli karar aşamalarında kullanan finansal bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir olarak yansıtılmamasına neden olmaktadır. Bu durum, şirketlerin menkul kıymetlerine yatırım yapan yatırımcıların, zarara uğramalarına ve ülkedeki mevcut sermaye piyasası sistemine olan güvenlerinin zedelenmesi ile sonuçlanmaktadır (Özcan, 2007, s. 12). Dolayısıyla finansal piyasalarda ciddi çalkantılara yol açmaktadır (Welton ve Guffey, 2009, s.273).

Amerika'da "Enron Olayı"ndan sonra yasa yapıcılar muhasebe uygulamalarında katı kurallar üzerinde çalışmalar yapmış ve bunun sonucunda "Sarbanes-Oxley Kanunu" yürürlüğü konmuştur. Bu kanun ile Amerikan firmalarının muhasebe kayıtlarında etik ilkelere, mesleki kurallara uygun davranmaları noktasında önemli yükümlülükler getirilmiştir.

Esasen, ABD'de Sarbanes-Oxley Yasası'ndan öncede bir takım düzenlemeler hayata geçirilmiştir. Muhasebe etiği konusundaki ilk alışmalar Amerika'da yayımlanan "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartları" ile başlamıştır. 1988 Yılında yeniden gözden geçirilen bu standartlar, "Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı" adı altında ve "Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları"nın içerecek şekilde yayımlanmıştır (Uslu, 1998, s.27). Benzer şekilde muhasebe mesleğinin Dünya çapında en önemli kuruluşu olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) üye ülkelerdeki muhasebe meslek mensupları için etik kodlar yayınlamıştır.

² Dünya'da yaşanan önemli muhasebe skandallarından bazıları: One-Tel, Harris Scarfe ve HHH-Avustralya; Parmalat-İtalya; AHold-Hollanda; Enron, WorldCom, Global Crossing, Qwest, Dynergy, CMS Energy, Tyco, Adelphia, Pregrine, Sunbeam, Baptist Foundation of Arizona, Arthur Andersen, Waste Management-Amerika; PeopleSoft, Rite Aid, Procomp, Societe Generale, Infodisc, Tuntex, Rebar-Asya ve Avrupa

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Başkanlığı'nın (TURMOB) 18 Ekim 2001 Tarih ve 24557 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan SM ve SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı'nın 2. ve 3.maddelerinde muhasebe etiği ile ilgili hükümler yer almaktadır. Bu maddelerde meslek ahlakı ilkelerinin önemi ve kısmen yaptırımlarına vurgu yapıldıktan mesleki uzmanlık, defter tutma ve finansal tabloları hazırlama, muhasebe ilkelerine ve standartlarına uyma zorunluluğu, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, mesleki özen ve titizlik, denetimde ve tasdik işlemlerinde bağımsız olma, sır saklama, ücretler, denetim standartları ve muhasebe ilkeleri, öngörü yasağı, haksız rekabet yasağı, dürüst olmayan davranışlar, ücretlerin düşürülmesi yasağı, bağdaşmayan işler... başlıkları ile ilgili açıklamalara yer verilerek muhasebe etiğine yönelik ciddi bir adım atılmıştır.

Bütün bu düzenlemelere rağmen muhasebe skandallarının devam etmesi üzerine, muhasebede yaşanan etik ikilemlerin sadece yasal düzenlemeler devreye konularak çözülemeyeceği gerçeği net biçimde anlaşılmış ve daha kapsamlı çözümler üzerinde tartışılmaya başlanmıştır. Tartışmalar sonucunda ise, muhasebe mesleğinde etik kavramına daha fazla yer verilmesi gerektiği ve muhasebecilerin karar verme süreçlerinin detaylı şekilde analiz edilmesi gerekliliğine yapılan vurgunun güçlendiği görülmektedir (Abdolmohammadi vd., 2003; Gaa ve Thorne, 2004; Jennings, 2004; Haas, 2005; Waddock, 2005; Cooper vd., 2005; Melé, 2005; Dellaportas, 2006; Robertson, 2008; Maroney ve McDevitt, 2008; Fleming vd., 2009; Young ve Annisette, 2009). Muhasebede etik olgusuna dair açıklamaların ışığında, muhasebe mesleğinde etik açısından son derece önemli olan etiksel karar verme kavramına değinilmektedir. Bununla ilgili açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

2.1.2 Etik Kararın Tanımı ve Önemi

Etik karar, bireyin belirli bir etiksel ikilem hakkında, bireysel etik değerler ile etik olmayan değerleri karşılaştırarak alternatifler arasında seçim yapmasıdır (Thorne ve Sounders, 2002, s.9). Etik karar, bireyin farklı alternatifler arasında en etik olanı seçmesidir (Sparks ve Pan, 2010, s.408). Yasal ve ahlaki olarak toplumun geniş kesimi tarafından kabul edilen davranış olarak etik karar olarak tanımlanırken, etik olmayan karar (unethical decision) illegal ve ahlaki olmayan karar olarak tanımlanır

(Nguyen vd., 2008, s.67). Etik karar verme, etiksel ikilemeyle karşılaşan bireyin, ahlaki olarak doğru veya ahlaki olarak yanlış şekilde değerlendirme yapmasını sağlayan psikolojik yapılı bir süreçtir (Rest vd.,1997, s.5).

Meslek mensupları, birçok nedenle etik olmayan kararlar verebilir, davranışlar gösterebilir. Bütçe sorunları, kişilik özellikleri, mesleklerine karşı bağlılıkları, müşterileri ile olan ücret düzenlemeleri, inançları ve etik değerleri, firma büyüklüğü, stres gibi faktörler etik dışı karara kaynaklık edebilir (Ponemon, 1993, s.173). Daha fazla kazanç elde etmek veya müşteri kaybetmemek için mali kayıtlarda usulsüzlük yapmak, finansal verileri manipüle etmek, hileli işlemler gerçekleştirmek ise muhasebe uygulamalarında sıkça karşılaşılan etik olmayan karar türleridir. Esasen muhasebede etiksel sorunlar; paydaşlara ve üçüncü kişilere ait çıkarlar ile çeşitli değerlerin çatıştığı ve kanunların caydırıcılıktan uzak olduğu belirsizlik koşullarında daima mevcuttur.

Yukarıda da ifade edildiği gibi muhasebe meslek mensupları mesleklerini yerine getirirken, yaptıkları işin bir sonucu olarak birçok etik problem ile karşılaşmaktadır. Bu etiksel problemler Hanson vd. (1993)'e göre şu şekilde özetlenir:

- Topluma açıklanan finansal tabloların büyük önem taşıması nedeniyle muhasebe mesleğinin de çıktıları büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle muhasebeciler üzerinde, bireysel ya da örgütsel baskılar söz konusu olabilmektedir. İşletme kârlarından ödenecek vergiler, işletme yöneticilerinin ve ortaklarının kar payları muhasebecilerin etik kararları üzerinde bireysel ve örgütsel baskıları artırarak etik problemlerin doğmasına neden olmakta ve etik kararlar bu gelişmeden olumsuz yönde etkilenmektedir.
- Muhasebeciler, meslekleri gereği güvenilir ve doğru bilgileri elde etmek durumundadırlar. Bu nedenle muhasebeciler işlerini yaparken güvenilir bilgileri yani gerçek bilgileri kullanmak zorundadırlar. Ancak yukarıda belirtilen gerekçelere paralel olarak, gerek kayıt dışı ekonomik faaliyetler bağlamında, gerekse vergi kaçığı bağlamında birçok muhasebecinin etik dışı kararlar aldıkları

bilinmekte ve gerçek dışı bilgilerden hareketle muhasebe işlemleri gerçekleştirildikleri görülmektedir.

- Düşük gelir seviyesi, mükellef sayısındaki dalgalanmalar, ekonomik düzenlemeler ve vergi ayarlamaları gibi etmenlerde muhasebe de etik problemlerin yaşanmasına neden olmaktadır.

Artan finansal skandallardan sonra, muhasebe etiğine dair vurgu daha fazla yapılabilecek hale gelmiştir (Ho ve Lin, 2008, s. 883) ve muhasebe profesyonellerinin etik ve etik olmayan karar ve davranışları ile ilgili olarak birçok çalışma gerçekleştirilmiştir. Loeb (1971) muhasebe profesyonellerinin etik karar ve davranışları ile ilgili ilk çalışma niteliği taşımaktadır. Takip eden süreçte literatürdeki araştırma sayısının arttığı gözlenmektedir (Amstrong, 1987; Claypool vd., 1990; Ponemon, 1992; Cooper ve Frank, 1997; Gibson ve Frakes, 1997; Cruz vd., 2000; Welton ve Guffey, 2009; Gendron vd., 2006; Herron ve Gilbertson, 2004; Libby ve Thorne, 2007; Preston vd., 1995; Reiter ve Williams, 2004; Satava vd., 2006; Özer vd., 2003; Velayutham, 2003; Leitsch, 2006; Abdolmohammadi ve Baker, 2006; Jones, 2009).

Muhasebecilerin ve diğer meslek mensuplarının nasıl etik karar verdiklerini açıklayan birçok model geliştirilmiştir. Bu modellerin başlıcaları ise Ferrell ve Grasham (1985), Rest (1986), Hunt ve Vitell (1986), Trevino (1986), Bommer (1987), Ferrell vd., (1989), Jones (1991) tarafından ortaya konan etik karar modelleridir (Fraedrich vd., 1994, s.829). Etiksel karar verme süreci ile ilgili olarak geliştirilen modellerin önemli bir bölümünün, Kohlberg'in Bilişsel Ahlâkî Gelişim Modelinden yararlandığı görülmektedir. Bu modellerde, doğrudan doğruya Kohlberg'in modeline ya da bu modelden esinlenen diğer yazarların çalışmalarına gönderme yapılmaktadır. Dolayısıyla, geliştirilen modeller arasında önemli ölçüde benzerlikler bulunmakta; öte yandan her bir model ilgili yazına farklı açılardan katkılar sağlamaktadır. Bu açıklamalardan hareketle bilişsel ahlaki gelişim faktörünün davranışsal muhasebe araştırmalarında sıklıkla kullanılan bir model olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu noktada etik karar ile etik davranış arasındaki ilgiye de kısaca değinmekte yarar vardır. Ajzen ve Fishbein (1980)'de açıklanan “muhakeme edilmiş eylem” (reasoned action) ve Ajzen (1991)'de belirtilen “planlı davranış” (planned behavior) teorilerine göre davranışlar, bireylerin niyetlerine ve tutumlarına bakılarak tahmin edilebilir. Bu bağlamda etik karara bakılarak etik davranışın tahmin edilmesi mümkün olmaktadır. Armitage ve Conner (2001)'de planlı davranış teorisine yönelik olarak yapılan meta-analitik değerlendirmede tutumlar ile karar arasında 0.49 düzeyinde korelasyon bulunmuştur. Bu bağlamda etik ile etik davranış arasında da anlamlı ilişki bulunmaktadır. Bir başka ifade ile birey vermiş olduğu karar doğrultusunda harekete geçer ve davranışı gerçekleştirir (Mustamil ve Quaddus, 2009, s.173). Dolayısıyla etik veya etik olmayan karar beraberinde davranışı da meydana getirir.

Takip eden kısımlarda etik karar faktörünü etkileyen bilişsel ahlaki gelişim faktörü, etik farkındalık faktörü, etik yönelim faktörü ile ilgili kavramsal boyut ele alındıktan sonra, mesleki bağlılık faktörü incelenecektir.

2.2 Bilişsel Ahlaki Gelişim

Ahlaki bir problemin farkına varılması, ahlaki muhakeme yapılarak ahlaki niyetin oluşturulması ve sonuçta da ahlaki davranışın ortaya çıkması olarak ifade edilen etik karar verme süreci, gerçekte bilişsel³ (kavramsal) tepkilerin bir sonucudur (Fang, 2006, s. 107). Bilişsel ahlaki gelişim seviyesi (ahlaki muhakeme yeteneği), insanların etik karar verirken kullandıkları bilişsel (kavramsal, mantıksal) yapılar olarak tanımlanır (Monga, 2007, s.179; Thorne, 2001, s. 106). Bu yapılar bireyin ahlaki ikilemleri çözümlemesini sağlar.

Etikte bilişsel-gelişim perspektif, ahlaki karar veya seçimi hızlandıran bilişsel muhakeme yapılarına odaklanır. Bu perspektife göre bilişsel ahlak yapıları evrensel ilkelere verilen değerlerle orantılı olarak sofistike ve kompleks bir yapı gösterir (Fleming vd., 2009, s. 15). Bilişsel ahlaki gelişim (BAG), ahlaki düşünce sürecine

³ Lefrancois (1999)'da, biliş (Cognition), kavrama yeteneği veya sanatı olarak tanımlanmaktadır. Bilişsel psikologlar bir bireyin bilgiyi kavraması, bilgiyi işlemesi ve bilgiyi kullanması ile ilgilenirler.

odaklanarak, bireylerin etik ikilemler hakkında nasıl düşündüklerini değerlendirir (Mintchik ve Farmer, 2009, s. 260). Ahlaki gelişim, insanların etiksel ikilemler hakkındaki mantık yürütmesi ile ilgilidir (Martynov, 2009, s.242). BAG, karar vericinin karşılaştığı etik problem karşısında alternatifleri karşılaştırarak, diğer bireyler için en az zararlı veya en faydalı alternatifi seçebilme yeteneğidir (Nguyen vd., 2008, s.67). Karar verme BAG'ın bir sonucudur. Bu konuda yapılan çalışmalar genellikle bilişsel muhakeme yapılarının gelişimine odaklanır (Thorne vd., 2003, s.306).

Bilişsel ahlaki gelişim, etik karar verme süresince, nedensel etki analizini, çıkar değerlendirmesini ve yapılacak eylem seçimlerinde etkili olacak düşünce tarzını ifade eder (Fang, 2006, s. 107). Trevino ve Youngblood (1990)'a göre bilişsel ahlaki gelişim, etik karar verme davranışını bağımsız olarak ve direkt şekilde etkiler. Bilişsel ahlaki gelişim, etik kararı oluşturan kritik elementtir (Schwepker, 1999, s.304). Trevino (1986)'ya göre, bilişsel ahlaki gelişim, etik davranışı etkiler. Rest (1986) ise bilişsel ahlaki gelişimin etik niyeti (ethical intent) etkilediğini, etik niyetin ise etik davranışı belirlediğini ifade eder. Dolayısıyla her iki araştırmacıda etik davranışın ortaya çıkmasındaki temel faktörün ahlaki gelişim seviyesi olduğunu belirtmektedir.

Kohlberg (1976, 1981 ve 1984)'de kişisel ahlaki değerlerin, bireyin çevre ile etkileşimi sonucunda geliştiğini belirtir. Diğer bir ifade ile etik karar verme bireyin çevresini nasıl kavradığı ve yorumladığı ile ilgilidir. Çevresini, ceza ve ödül merkezi olarak kavrayan ve bilişsel şemalarını (değer yapılarını) bu şekilde organize eden bir bireyin etik tutumu ile çevresini adalet ve evrensel değerler merkezi olarak kavrayan bir bireyin etik tutumu bir birinden farklıdır. Beu ve Buckley (2001)'e göre insan davranışı karmaşık (kompleks) bir fenomendir ve her birey aynı olaya benzer davranışlar göstermez. Bu nedenle bilişsel ahlaki gelişim seviyesi her bireyde farklıdır. Bazı bireyler bilişsel ahlaki gelişim seviyesi olarak kişisel çıkarıcı düzeydedir. Bazıları ise sosyal ve kültürel değerlerin etkisinde kalarak etik karar verirler. Diğer bir grup ise evrensel değerlerin ve etik prensiplerin etkisinde olarak karar verirler. Bu farkı oluşturan ise bireyin bilişsel (kavramsal) ahlaki gelişim seviyesidir.

Önceki araştırmalarca da desteklendiği üzere, ahlaki gelişmişlik seviyesinin bir bireyden bir diğer bireye farklı olması etik karar vermede bireysel farklılıkları ortaya koymaktadır (Patterson, 2001; Massey, 2002; Maroney ve McDevitt, 2008). Bir konunun etik problem içerdiğinin farkına varıldığında ahlaki muhakeme yapılır (moral reasoning) ve ahlaki karar oluşturulur. Bir bireyin etik davranması için, oldukça gelişmiş ahlaki imgelemeye ve ahlaki muhakeme yeteneğine sahip olması gerekir. Araştırmalar, ahlaki gelişim seviyesi ile etik davranış arasında pozitif ilişki olduğunu göstermektedir.

Bilişsel ahlak gelişim teorisine göre bilişsel ahlaki muhakeme yeteneğini iki süreç ilerletir. Birinci olarak, bilişsel (kavrama yeteneği, bilme yeteneği) yapıların organizasyonu, ikinci olarak ise ahlaki muhakeme yapıldığında ortaya çıkan sosyo-moral perspektif. Bilişsel yapıların organizasyonundan kasıt, etik problemleri mantıksal bir çerçevede değerlendirebilme yeteneğidir. Bu yetenek bireyin vereceği kararın sonuçlarını adalet ilkesi çerçevesinde düşünmesini sağlar. Sosyo-moral perspektif ise bireyin çevresel ilişkileri ve ahlaki değerleri dikkate alarak muhakeme yapmasını ifade eder (Izzo, 2000, s. 225).

2.2.1 Bilişsel Ahlaki Gelişim Seviyeleri

Bireylerin ahlaki gelişimlerini ve bunun yansıması olarak etik kararları bilişsel gelişime bağlı olarak ele alan çalışmaların temelinde Jean Piaget ve Lawrence Kohlberg bulunmaktadır. Piaget ve diğerleri bilim ve felsefeyi bir kombinasyon içerisinde birleştirerek, mantık ve bilişsel yapıların gelişme sürecini ele almışlardır. Piaget çalışmalarında, bilişsel gelişimin çocukluktan itibaren ortaya çıkan ve çevresel etkilerinde varlığı ile şekillenen bir süreç olduğunu belirtmektedir (Johnson vd, 1993, s.399; Kurpis vd., 2008, s.448). Bilişsel gelişimin bir parçası olarak ahlaki gelişim de bu sürecin içerisinde vücut bulmaktadır. Bireyin bilişsel (kavramsal) gelişimine paralel olarak ahlaki gelişimi de sürmekte ve ahlaki karar verme, bilişsel süreçlerin sonucunda orta çıkmaktadır (Trevino, 1992, s.446).

Piaget öğrencisi niteliğindeki Kohlberg, teoriyi daha da ileri götürerek, bireylerde ahlaki muhakeme yeteneğinin gelişme sürecini detaylı olarak analiz etmiştir. Kohlberg, zihinsel (bilişsel) temele dayalı ahlaki muhakeme ve ahlaki

davranış arasındaki ilişkiye vurgu yapar (Wimalasari vd, 1996, s.1332; Weber, 2010, s. 168). Kohlberg ahlak gelişimini, genel bilişsel yeteneklerdeki ilerlemelere dayandığını ve bilişsel (kavrama, idrak etme) ilerlemelerde olduğu gibi, ahlaki gelişim seviyelerinin de birinden bir diğerine doğru ilerlediğini belirtmektedir (Derry, 1989, s.856). Dolayısıyla, bir birey karşılaştığı bir etik ikileme dair ahlaki muhakeme (moral reasoning) yaparken sahip olduğu bilişsel yeteneklerini kullanır (Elm ve Nichols, 1993, s.819).

Bilişsel yetenekler ise çocukluktan yetişkinliğe olan süreçte, eğitim ve sosyalleşmenin sonucunda ortaya çıkan olgunlukla gelişmektedir. Kohlberg, ahlaki gelişim çalışmalarında öncelikle, ahlakın ne olduğunu tanımla konusuna eğilmiştir. Kohlberg'e göre ahlakın temelinde adalet vardır ve bir birey adil ve dürüst olduğu sürece ahlaki davranmış olur. Buna göre en iyi karar adalet ilkesi göz önünde bulundurularak, diğer bireylerin hakları gözetilerek verilen karardır (Kracher ve Marble, 2008, s.504).

Kohlberg çalışmalarında; çocuklara, ergenlere ve genç yetişkinlere, ahlâkî çatışmalarla ilgili bir dizi varsayımsal hikâyeden oluşan bir soru formu vererek, onların etiksel yargılamalarını incelemiştir. Bu hikâyelerin her biri, katılımcının etiksel yargılamalarının temelinde yatan düşüncelerini açığa çıkarabilmek amacıyla, birbirleriyle çatışan iddialar içerir. Bu öykülere ilişkin yanıtlara dayanarak yaptığı çalışmanın sonucunda Kohlberg, ardışık altı aşamadan oluşan bir model geliştirmiştir (Turiel, 1983, s.153). Kohlberg'in modeli, temelde her gün insanlarla yaşanan kişisel yüz yüze ilişkiler yerine, toplumun biçimsel yapılarına (yasalar, roller, kurumlar, genel uygulamalar) odaklanmaktadır. Kohlberg, etiksel konuları mikro değil makro düzeyde ele almıştır (Rest vd., 1999, s.3). Öte yandan bilişsel ahlaki gelişim, modelinde seçimler ya da sonuçlardan ziyade nedenlere odaklanmıştır (Hollian, 2002, s.263). Kohlberg'in geliştirdiği model çerçevesinde ahlâkî gelişim seviyeleri (ahlaki gelişim yapıları) Tablo 2.1'de görülmektedir.

Tablo 2.1. Bilişsel Ahlaki Gelişim Seviyeleri

Seviye	Odak	Karar Kriteri	Ahlaki Karara Etki Eden Yapı
Geleneksel Öncesi	Kişisel Çıkar	Ödül ve Ceza	Dışsal Otorite
Geleneksel	Toplum	Hukuk ve Emir	Sosyal Grup
Geleneksel Sonrası -Prensip	Evrensel Dürüstlük	Prensip	Bilinç, Vicdan

Kaynak: Kohlberg, 1981

Tablo 2.1’de geleneksel öncesi seviye olarak belirtilen etik prensiplere göre, ahlaki davranış ödüllendirilen davranış iken cezalandırılan davranış ahlaki olmayan davranıştır. Burada temel hareket noktası **kişisel çıkar**dır. Geleneksel düzeyin ahlaki prensiplerine göre ise ahlaki davranış, **sosyal çevre** tarafından kabul edilen davranıştır. Çevre tarafından kabul edilen davranışlar etik, kabul edilmeyenler ise etik dışıdır. Geleneksel sonrası düzeyde ise ahlaki davranış, **evrensel hak** ve **ilkelere** dayandırılmış karar ve davranışlardır. Evrensel değerler ve ilkeler, özellikle **adalet** yaklaşımı kullanılmadan yapılan davranışlar etik dışıdır. Geleneksel sonrası (postconventional) düzeyde bireyler bilişsel ahlaki gelişimin en üst aşamaları olan beşinci ve altıncı aşamaya ulaşmışlardır (Ishida, 2006).

Modele göre, kişinin etiksel açıdan görünüşü, içinde bulunduğu ahlâkî aşamaya göre şekillenir (Trevino, 1986, s.604) ve birey, yaşam evreleri boyunca en somut ve yüzeysel ahlâk anlayışından, en soyut ve derin ahlâk anlayışına doğru bir gelişim gösterir. Bu gelişim aşamaları evrenseldir ve her aşama kendinden bir önceki aşama gerçekleştikten sonra kendini gösterir. Kohlberg’in modelinin ana fikirleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- Bilişe odaklanma: Kohlberg (1981), gelişmekte olan çocuğun, yaşadığı sosyal deneyimi anlamlandırmaya çalışırken -özellikle toplumsal düzeyde işbirliği sağlamanın nasıl mümkün olabileceğine yönelik kavramlar geliştirirken- bir ahlâk filozofuna benzediğini iddia etmiştir. Kohlberg, etiksel davranışı anlayabilmemiz için öncelikle, insanın dünyayı nasıl anlamlandırdığının anlaşılması gerektiğini öne sürmüştür.

- Ahlâkla ilgili kavramların kişilerin kendileri tarafından kurgulanması: Kohlberg, ahlâkın temel unsurlarının (adalet, görev, haklar ve toplumsal düzen gibi), bireyin kendisi tarafından yapılandırıldığını öne sürmüştür. Bu, bireye, başka birinin kültürüne ait ideolojiyi pasif bir şekilde özümsemekten ziyade, ona anlam yükleme açısından fayda sağlar (Rest vd., 1999, s.1).
- Gelişim: Kohlberg'e göre etiksel yargılamaya ilişkin gelişim süreci, çok basit fikirlerden, daha karmaşık fikirlere doğru evrim gösterir (Rest vd., 1999, s.2).
- Gelenekselden gelenek sonrası düşünceye geçiş: Kohlberg, ergenlik ve genç yetişkinlik dönemindeki en önemli sosyo-bilişsel gelişmelerden birinin; insanların, yasalar, kurallar, roller ve kurumlar –bir toplum sistemi- yoluyla, birbirleriyle karşılıklı olarak nasıl ilişki kurduklarına ilişkin bilinç düzeyinin artması olduğunu öne sürmüştür. Kohlberg gelişmeyi, geleneksel ahlâkî düşünceden (alışılagelmiş oldukları için sosyal normların etikselliği) gelenek sonrası düşünceye (kuralların, rollerin, yasaların ve kurumların, paylaşılabilir bir işbirliği fikrine hizmet etmesi gereğinin etikselliği) geçiş olarak tanımlamıştır (Rest vd., 1999, s.2).

Bu bağlamda etik prensipler, etik yargı oluşturmak veya ahlaki çıkarsama yapmak için bireyle etik karar verme sürecinde rehberlik eder. Bir çok ampirik araştırmada bu düşünce ile örtüşen sonuçları görmek mümkün olmaktadır (Vitell vd., 1993; Thorne, 2000; Gupta, 2010). Kohlberg; daha yüksek düzeyde bilişsel ahlaki gelişim seviyesine ulaşmış bireylerin, daha düşük düzeyde bir bilişsel ahlaki gelişim seviyesine sahip bireyden, etik durumları ve etik ikilemleri daha iyi analiz ederek doğru kararlar vereceği düşüncesindedir (Kurpis vd., 2008, s.449). Bireyin etik gelişimi, içsel ve dışsal faktörlerin bileşiminden oluşmaktadır. Araştırmacılar, etik gelişimi ve etik yargıyı etkileyen unsurları ayrı ayrı ele almışlardır. Ödül, ceza, taklit, empati, toplumsal beklenti, çevre, benlik kavramı, otorite merkezi gibi kavramlar etik yargıyı ve bilişsel ahlak gelişimini etkilemektedir.

Bireyin etik düşünce ve yargı düzeyi, davranışlarının önemli bir yönünü oluşturmaktadır. Bireyin bilişsel ahlaki gelişimi, diğer özellikleri ve davranışları üzerinde önemli rol oynamaktadır. Bilişsel gelişim seviyesi ile bireyin değişik

özellikleri arasında olumlu ya da olumsuz yönde ilişkiler görülmektedir (Rest, 1980, s. 119). Bu anlamda etik gelişim seviyesi yüksek olan bir muhasebe mensubunun, karşılaştığı etik ikilemlerde daha doğru değerlendirmeler yapması ve bunun sonucunda da mesleki bağlılığının yüksek düzeylerde olması beklenmektedir. Bir başka ifade ile bireyin etik yargısı, onun davranışlarına etki eden ve yöneten önemli bir güç konumundadır.

Bilişsel ahlaki gelişim (etik yargı gelişimi) ile bunun sonucunda ortaya çıkan etik kararlar arası ilişkiyi kurabilmek, bireylerin mesleklerine karşı duydukları bağlılığı açıklamak açısından son derece önem taşımaktadır. Genel hatları ile tanımlanan ahlaki gelişim düzeyleri ile ilgili olarak takip eden kısımda her bir düzey ayrıntıları ile açıklanmıştır.

2.2.1.1 Gelenek Öncesi Ahlaki Gelişim Seviyesi (Kişisel Çıkar)

Gelenek öncesi düzeyde bir bilişsel ahlaki gelişim seviyesine sahip bireyler, toplumsal veya geleneksel kuralları tam olarak anlamaktan ve bu kuralları uygulamaktan uzaktırlar. Etik ikilemlerle karşılaştıklarında çoğunlukla bireysel çıkarlarına yönelik kararlar verdikleri görülmektedir. Bu düzeyin birinci aşamasında bireyler etik karar verme sürecinde, karar sonucu ortaya çıkacak ödül veya cezaya bağlı olarak karar verirler, bir başka ifade ile bireysel tatmin son derece önem taşımaktadır (Kracher ve Marble, 2008, s.504). Bu evrede doğru karar, ceza ile sonuçlanması kuralların çiğnenmesinden kaçınmaktır (Yeung, 1998). Cezalandırılan davranış kötü, ödüllendirilen davranış ise iyidir (Weber ve McGivern, 2010, s.150).

Gelenek öncesi düzeyin ikinci aşamasında ise bireyler etik karar vermede kendisi için doğuracağı sonuca göre karar verirler. Saf çıkarıcı aşama olarak da ifade edilen bu aşamada, doğru karar, kişinin çıkarlarını tatmin eden davranıştır (Trevino, 1986, s.605). Pragmatizm bu aşamada ön plana çıkmaktadır. Özellikle bir kararın kişinin ailesi, yakın çevresi, iş çevresi için doğuracağı sonuçlardan ziyade bireyin kendisi için doğuracağı sonuçlar son derece önem taşımaktadır.

2.2.1.2 Geleneksel Ahlaki Gelişim Seviyesi

Geleneksel düzeyde bilişsel ahlaki gelişim seviyesine sahip bireyler, gelenek öncesi düzeyde bir bilişsel ahlaki gelişime sahip bireylerden farklı olarak, etik karar verme sürecinde kendi çıkarlarının yanı sıra yakın çevre, iş çevresi, üye olunan grup veya birlik gibi toplumsal grupları da düşünerek karar vermektedir. Bu bağlamda toplumun, iş çevresinin, üye olunan grubun bireyden beklediği davranışlar, kişinin kendi davranışları kadar değerlidir (Weber, 2010, s.168). Yalnız toplumsal düzene, meslek kurallarına uymak değil; bu düzeni desteklemek, kurallar geliştirmek, savunmak ve yaşatmakta önem taşımaktadır. Uzlaşmadan öte benimseme söz konusudur. Mesleki kurallar ve toplumsal normlar olduğu gibi kabullenilir.

Birçok araştırma, bireylerin büyük bölümünün bu düzeyde bir etik gelişime sahip olduğunu göstermektedir (Weber ve Wasieleski, 2001).Bireyler bu düzeyde bilişsel ahlaki gelişim seviyesine ergenlik sonrası dönemde ulaşmaya başlarlar ve eğitim, sosyal statü, aile yapısı gibi bir takım özelliklerinde etkisi ile geliştirirler. Bireyler çevrelerinde gördükleri kuralları özümseme ve hayatlarının birer parçası olarak uygulama eğilimindedirler. Gelenek öncesi düzeyden temel fark olarak, etik karar verme sürecinde birey kişisel çıkarının yanı sıra çevresine ve ait olduğu grubun çıkarlarına da dikkat etmektedir. Bir başka ifade ile gelenek öncesi düzeyde bireysel çıkarlar ön planda iken, geleneksel düzeyde bireysel çıkarların yanı sıra yakın çevrenin çıkarları da söz konusu olmakta ve çıkar alanı büyümektedir. Bireyler bu düzeyde otoriteye boyun eğme ve kurallara uyma eğilimindedirler.

Bu düzeyin üçüncü aşamasında bireyler sadakat ve benzeri duygularla, etik karar verme sürecinde bağlılık duydukları insanları ve yakın çevrelerini göz önünde bulundurarak karar verirler. İyi niyetli olmak son derece önem kazanır. Doğru, iyi olmak, başkalarının haklarını ve çıkarların korumaktır. Dördüncü aşamaya sahip bireylerde ise otoritenin ortaya koyduğu zorunluluklara ve kurallara uymanın gereği olarak etik karar verme eğilimi görülür. Bir başka ifade ile etik karar verme duygusal bağlılıktan ziyade bir görev olarak görülmektedir. Yasa ve düzen eğilimi de denilen bu evrede, doğru davranış ve karar, verilen görevi yapmaktır. Doğru, bireyin toplum içinde toplum düzenini korumak, toplumun ve grubun refahı doğrultusunda davranmaktır. Birey toplumsal bakış açısı ile kişiler arası anlaşmayı ayırt edebilir. Bu

etik yargı gelişim evresinde kişi toplumsal düzendeki yasalara ve kurallara içtenlikle uyar ve bunların sürekliliği için çaba gösterir. Kişisel ahlaki tercihten çok toplumsal düzenin korunduğu bir evredir. Ford (1999) ve Ho (1998)'de muhasebe mensuplarının büyük bölümün geleneksel düzeyde bir etik gelişim seviyesine sahip oldukları belirtilmektedir.

2.2.1.3 Gelenek Sonrası Ahlaki Gelişim Seviyesi (Evrensel Prensipler)

Gelenek sonrası düzey olarak ifade edilen ve en üst düzey bilişsel ahlaki gelişimi temsil eden aşamaya ulaşan bireyler; bireysel çıkarlar, yakın çevrenin çıkarları gibi çıkar odaklarından farklı olarak, etik karar verme sürecinde evrensel hukuk düzenine, evrensel kurallara ve insan haklarına dikkat ederek karar vermektedir. Bir başka ifade ile çıkar bireysel veya toplumsal olmaktan çıkarak evrensel düzeye ulaşmıştır. Bireyler bu düzeyde bir bilişsel ahlaki olgunluğa yirmili yaşlarda ulaşabilmektedir. Ancak yapılan araştırmalara göre bu düzeye bireylerin çok az kısmı ulaşabilmektedir (Goolsby ve Hunt, 1992, s. 56).

Bu düzeye erişmiş bireyler, toplumsal kuralları anlamış ve özümsemiş durumdadırlar. Bunun yanı sıra evrensel ahlaki normları da kabul ederler ve hayatlarının bir parçası olarak prensip haline getirirler. Bu durumun bir yansıması olarak, toplumsal kurallar ile zaman zaman çatışma yaşama durumu görülür. Etik kararlarda kurallardan ziyade prensipler etkindir. Bu düzeyin beşinci aşamasında bireyler özellikle toplumsal hayatı düzenleyen evrensel hukuk kurallarına uygun davranmayı etik davranışın temel ögesi olarak kabul ederler. Çünkü kanunların her bireyin refahını artırmak ve her insanın haklarını korumak için oluşturulmuş olduğunu düşünürler (Sridhar ve Camburn, 1993, s. 730).

Gelenek ötesi düzeyde toplumun kuralları ve kalıp yargıların değişebilirliği, düzeltilebilirliği bireyce kavranır ve bunlar anlaşılabilir. Bu evreye bireysel haklar aşaması da denilmektedir. Gerçek ilkelere dayalı etik yargı bu evrede ortaya çıkmaktadır. Yasalar uyulmak için değil, kişilerin haklarını korumak ve genel refahı arttırmak üzere vardır. Kişi etik ikilemlerde akılcı çözüm çabaları üretir. Beşinci

aşamadaki bir birey toplumsal yasaların bir sosyal anlaşma ürünü olduğunu bilir ve bunların değişebileceğine inanır (Kohlberg, 1981).

Bu evredeki doğru davranış, insan hakları ve toplum yararı gözetilerek, toplum tarafından incelenip kabul edilmiş ilkelere uygun davranıştır. İyi davranış, tüm toplum tarafından kabul edilmiş normlara göre tanımlanır. Ancak, doğru ve yanlışın kişisel değer sorunu olduğu da kabul edilir. İnsanların farklı düşünce ve değerler taşıdıkları bilerek, bu göreceli değerleri toplumsal değerler olarak korumak; ancak hayat ve özgürlük kavramlarını her toplumda çoğunluğun görüşüne ters düşse bile korumak esastır (Wimbush, 1999, s. 387).

Bu düzeyin altıncı aşamasına ulaşmış bireyler ise en üst düzey bilişsel ahlaki gelişim seviyesine ulaşmışlardır. Yaşadıkları toplumun kültürü, kanunları, gelenekleri ve diğer unsurlarından bağımsız olarak tamamen evrensel etik ilkelere göre karar verirler. Ancak bu düzeye ulaşmış birey sayısı oldukça azdır. Kişi kendi bilişsel süreçlerinin ürünü olan etik ilkelere uyar ve temelde insanın değerlerine inanır. Genel olarak kabul edilen toplumsal kuralların yanı sıra, mantıksal evrenselliğe ve tutarlılığı olan ilkeler yönelme; yönlendirici bir etmen olarak vicdana, karşılıklı saygı ve güvene yönelme söz konusudur. Bu evrede yer alan ilkeler daha soyut olarak algılanır, evrensel adalet ilkelerini, insan haklarını temel alır. Etik kararlar, evrensel ve tutarlı olan etik ilkelere göre adil ve dengeli olarak verilir. Kısaca bu aşamada bireyin etik kararını etik ilkeler belirler. Yasa ile etik arasında bir çelişki olduğunda birey etik kurallara göre karar verir (Lovell, 1995).

Bu açıklamaların ışığında bireylerin bilişsel ahlaki gelişim seviyelerinin küçük yaşlardan itibaren gelişerek üç farklı düzeyde ilerleyen bir süreç olduğu görülmektedir. Başlangıçta bireysel çıkarlar doğrultusunda karar veren birey, zaman içinde gelişerek öncelikle toplumsal çıkarı göz önünde bulundurarak kararlar verme eğilimindedir. Son aşamaya ulaştığında ise, etik karar verme sürecinde diğer insanların haklarını ve çıkarlarını gerektiğinde kendi çıkarlarından üstün tutarak karar vermektedir.

Yapılmış olan çalışmalar bilişsel ahlaki gelişim yapılarının evrensel değerler taşıdığını göstermektedir. Snarey (1985)'te 27 farklı ülkede gerçekleştirilen 45

çalışmada yetişkinlerin sahip olduğu bilişsel ahlaki gelişim seviyesi ile daha genç yaşlarda olan bireylerin bilişsel ahlaki gelişim seviyelerinin farklı olduğu tespit edilmiştir. Sözü geçen 45 çalışmanın 38 tanesi belirli bir zamanda farklı ülkeler ve kültürler arası karşılaştırmayı kapsar iken, 7 tanesi daha uzun bir zaman dilimini kapsar biçimde (longitudinal) gerçekleşmiştir. Boylamsal araştırmalar Bahamalar, Kanada, Hindistan, Endonezya, İsrail, Türkiye ve ABD'ini kapsamaktadır. Kültürler arası farklılıkları tespit etmeye çalışan araştırmalar ise, Alaska, İngiltere, Finlandiya, Almanya, Guatemala, Honduras, Hong Kong, İran, Japonya, Kenya, Meksika, Yeni Zelanda, Nijerya, Yeni Gine, Pakistan, Porto Riko, Tayland ve Zambiya'yı kapsamaktadır.

Kohlberg'in ahlaki gelişim teorisi temel kabul ederek, davranışsal muhasebe alanında birçok çalışma gerçekleştirilmiştir (Tull, 1982; Amstrong, 1984 ve 1987; Ponemon, 1988 ve 1990; Cohen, 2001; Thorne, 2004; Dellaportas, 2006). Muhasebe meslek mensuplarının işleri ile ilgili olarak aldıkları etik kararların çoğu, bireyin etik yargıları tarafından kontrol edilmektedir. Neyin doğru, neyin yanlış olduğunu inceleyen bilişsel ahlaki gelişim ve etik yargı, bireyin etik karar verme sürecinde önemli bir rol oynar. Bu bağlamda ahlaki gelişime zihinsel gelişimin bir niteliği olarak bakılabilir.

2.3 Etik Oryantasyon

Etik karar verme, iyi ile kötü seçenekleri arasında seçim yapmaktır (Hoffman vd., 2008, s.171). Etik davranışın oluşmasında bireysel etik yönelim (bireysel ahlak felsefesi) etkili olmaktadır. Etiksel oryantasyon (ethical orientation), bireylerin etik karar oluşturmada yararlandıkları faydacılık, adalet ve dürüstlük, görev ve sorumluluklar, kültürel kabul edilme ve kişisel çıkar gibi temel yönelimleri temsil eder (Jones vd., 2003, s.60). Bireylerin ahlaki yönelimleri etik kararlarını etkilemektedir. Etik oryantasyon aynı zamanda ahlaki gelişim ile ilişkilidir. Literatürde etik oryantasyonun birçok boyutunda söz edilmektedir. Kohlberg ve Rest'in modellerinde de etik yönelim boyutlarını görmek mümkündür. Özellikle Kohlberg, ahlakı tanımlarken en önemli unsur olarak adil olmayı (adalet) öne çıkarmaktadır ve ahlakın büyük oranda adaletten oluştuğunu belirtmektedir (Rest,

1979). Aşağıda, birçok araştırmada yer verilen etiksel yönelimin temel boyutları açıklanmaktadır.

2.3.1 Adalet Oryantasyonu

Adalet yönelimi bireyin; etik kararlarında adil olmasını, dürüstlük, doğruluk, hakkaniyet gibi kavramları dikkate alarak karar vermesini ifade etmektedir (Aupperle, 2008, s.5). Muhasebecilerinde, mesleki kararlarında adil davranmaları ve bütün paydaşları düşünerek karar vermeleri büyük öneme sahiptir. Önceki çalışmalar adalet yönelimli olma ile etik karar arasında ilişki varlığın tespit etmiştir (Yankelovich, 1984; Cruz vd., 2000; Singhapakdi, 1996; Shawyer, 2008). Bir mükellefinin vergi miktarını, olması gerekenden fazla veya eksik gösteren bir meslek mensubu, kamunun ve halkın çıkarlarını zedeleyerek adil davranmamış olur. Adil davranmak ve adalet yönelimli olmak bu yönüyle toplumsal faydayı etkileyen önemli bir etik felsefesidir (Beauchamp ve Bowie, 1983).

Bu yaklaşım etik karar ve davranışları, fayda ve maliyetleri, bireyler ve gruplar arasında ne ölçüde eşit dağıttığına göre değerlendirir. Kararların eşitlik, doğruluk ve tarafsızlık gibi etik standartlara dayanması gerektiğini savunur. Kaynakların tarafsızca dağıtılması, benzer durumlarda tutarlılığın sürdürülmesi, dürüstlük gösterilmesi gibi ölçütlerle ilgilidir. Adalet yaklaşımı, yürürlükteki kurallara ve yasalara göre insanlara eşit ve adil davranılmasını sağlayan kararların/eylemlerin etik olduğu düşüncesine dayanır. Bu yaklaşım, herhangi bir davranışın etik boyutunu, etkilenen herkese adil olma derecesine göre değerlendirir. Adalet yaklaşımı, işletmede kararların eşitlik, doğruluk ve tarafsızlık gibi etik davranış standartlarına dayanması gerektiğini savunur (Wood, 1990). Bu yönelimde ahlaki açıdan doğru eylem, faydaların eşit dağıtımını sağlar ve eylemden etkilenen herkese mal edilir. Adalet yaklaşımının yasalar alanına yakın bir konumda yer aldığı söylenebilir. Adalet yönelimi: dağıtım adaleti, cezalandırma adaleti ve tazminat adaleti şeklinde üç alt boyutta incelenmektedir.

2.3.2 Deontoloji (Kontraktualizm) Oryantasyonu

Deontoloji veya kontraktualizm oryantasyonu, evrensel prensiplere, hukuk kurallarına, bireysel görev ve sorumluluklara, yazılı olmayan kurallara veya yazılı olmayan yükümlülüklerle uygun davranmayı ve buna göre etik kararlar vermeyi ifade etmektedir (Buckley vd. 1998; Reinstein, 2006, s.429). Deontoloji, ilke ve gerçeklik temelinde bir etik değerlendirme sürecini öngörür (Beauchamp ve Bowie, 1983).

Deontolojik oryantasyon gösteren bireyler, faydacılık oryantasyonuna sahip bireylerin aksine doğru söylemek, sözünü tutmak, başkalarının haklarına saygı duymak gibi birtakım eylemleri hangi koşulda olursa olsun doğru olduğunu; sahtekarlık, hırsızlık, hile yapmak gibi birtakım eylemlerin ise her halükarda kötü olduğunu düşünmektedir (Buckley, 1998). Örneğin, yalan söylemek ne kadar fayda sağlarsa sağlasın asla doğru bir eylem olmayacaktır Bu nedenle deontolojik yaklaşıma göre muhasebecinin görevi, ahlaken doğru olan davranışları yapmak, ahlaken yanlış olan davranışlardan ve kararlardan kaçınmaktır.

Deontoloji yaklaşımının temelleri Sokrates'ten Kant'a ulaşan oldukça zengin tarihi mirasa dayanmaktadır Ahlaki haklar için Immanuel Kant tarafından daha tatmin edici bir dayanak geliştirilmiştir. Kant, esasında faydacıların görüşlerini dikkate almaksızın tüm insanları etkileyen ahlaki haklar ve ödevler olduğunu göstermeye çalışmıştır. Herhangi bir eylemin ahlaki karakterine karar vermek için eylemin sonuçlarına önem vermeksizin temel bir ahlak kanunu geliştirdiğine inanmıştır (White, 1985, s. 5). Kant'a göre ahlaki kavramların temelinde iyi niyet yatmaktadır. Ahlaklı insan iyi niyet sahibi olan insandır ve sonuçları önemsemeksizin neyin doğru olduğunu düşünerek ahlaki kararlarını verir; bir başka ifade ile bir birey etik bir problem ile karşılaştığında evrensel kural, ilke ve sözleşmeleri dikkate alarak değerlendirme yapmalı ve etik kararını oluşturmalıdır (Hudson ve Miller, 2005, s.384).

Kant'ın ileri sürdüğü düşüncelere göre deontolojik eğilimli muhasebeciler, egoizmin veya faydacılığın öne sürdüğü savlara karşı çıkmaktadır. Buna göre bir kararın etik olarak doğru veya yanlış olduğu, kararın sonuçları değerlendirilerek belirlenemez. Deontoloji bu yönüyle Kohlberg'in bilişsel ahlaki gelişim modelinde

gelenek sonrası düzeyde bireylerin sahip olduğu etik gelişim seviyesinin bir sonucu olarak görülmelidir. Bu aşamada iyi niyetli bir insanın neyin doğru olduğuna nasıl karar vereceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Kant, bu sorunu çözmek için her bireyin rasyonel bir insan olarak tüm insanlığa uygulanabilecek evrensel kanunların emrettiği prensiplere göre eylemde bulunması gerektiği fikrini açıklayan kategorik zorunluluk (categorical imperative) teorisini ileri sürmüştür.

Basit olarak teori, herhangi bir eylemin doğruluğu sınanırken, eyleme yön veren kuralın her duruma ve her eyleme uygulanıp uygulanmamasına göre bireyin kuralın doğru olup olmadığına karar vermesi gerektiğini anlatmaktadır (Hartman, 1998). Bu teori ahlaki prensip üzerine kurulmuştur ve her bir bireyi diğer tüm bireylerle eşit olan özgür bir insan olarak ele almayı gerektirmektedir. Yani, her insan eylemlerinde ahlaki haklara sahiptir ve herkesin diğer insanlara bu yönde davranmak için karşılıklı görevleri vardır (Valasquez, 2002, s. 97).

Sonuçsallıkta olduğu gibi, deontolojik oryantasyonda da bireyler ahlak kuralları üzerine odaklananlar yani kural deontolojistler ve eylemlere odaklananlar yani eylem deontolojistler olarak ayrılmışlardır. Kural deontolojistler, birtakım kural veya prensiplerin ahlaki davranışa rehberlik ederek belirli bir kaynaktan beslenen zorunlulukların geçersiz kılınmasını sağladığını savunurlar. Davranış kuralları ile bağdaşan bireysel temel haklar kural deontolojiyi meydana getirir. Eylem deontolojistler ise, eylemlerin ahlakiliğini veya ahlak dışılığını yargılayan kendine özgü bir temel üzerine kurulduğunu farz ederler. Eylem deontoloji, bireyin doğruluk, dürüstlük ve tarafsızlık gibi kavramları kullanarak karar vermesini ve uygulamasını gerektirir. Eylem deontoloji için de eylem faydacılıkta olduğu gibi, karar verme sürecinde geçmiş deneyimlerin ağırlığı kurallara göre daha fazla olmakla birlikte kurallar sadece rehber olarak bu sürece hizmet etmektedirler. Gerçekte eylem deontolojistler, insanların belirli eylemlerin doğruluğuna ya da yanlışlığına eylemin sonuçlarını ya da deontolojik kurallara yapılan herhangi bir atfı dikkate almaksızın karar verdiğini ileri sürmüşlerdir (Ferrell ve Fraedrich, 1994, s. 59).

Bu bağlamda muhasebe mesleği, toplumsal güvene dayanan ve çoğunlukla yazılı olmayan kurallara uyulmasını gerektiren bir meslektir. Bağımsız muhasebecilerin bu bağlamda toplumsal çıkarı (public interest) koruması ve bütün

işlemlerinde mesleki kural ve yükümlülüklerle uygun davranması etik davranışların ortaya çıkması için kritik rol oynar. Muhasebecinin ayrıca, müşterilerinin çıkarlarını da kanunlar ve kurallar nezdinde koruması ve buna uygun davranması gerekir. Burns ve Kiecler (1995)'te deontolojik normların çiğnenmesi durumunda kamu çıkarının ciddi derecede yara aldığı belirlenmiştir. Oysa etik kodlar, normlar ve modeller, bir mesleğin veya organizasyonun bireyleri için büyük önem taşırlar ve onlara mesleki davranışları için rehberlik yaparlar (Clegg vd., 2007, s.112).

2.3.3 Rölativizm

Etik yönelimin üçüncü boyutunu oluşturan rölativizm, etik karar ve davranışlara dair algının, bireyden bireye, aileden aileye, toplumdaki topluma, kültürden kültüre veya bir gelenek anlayışından bir diğerine göre değişebileceğine işaret eder. Bir toplum için etik olarak görülen bir karar bir diğer toplum veya kültür için etik dışı kabul edilebilir (Loo, 2000, s. 490; Gupta, 2010, s. 5). Rölativizm septisizme dayalı kişisel bir etik yönelimdir. Rölativist eğilimde, etik davranışların duruma ve kişilik özelliklerine bağlı olarak değişebileceği kabul edilir. Etik ilke ve değerlerden çok şartlara göre etik seçim yapılması gerektiği işaret edilir. Bu özelliği ile etiksel rölativizm süreklilik gösteren bir problem olarak iş yaşamını etkilemektedir (Sharp, 2006).

Rölativizmin yüksek ve düşük olmak üzere farklı iki yoğunlukta olabileceğini belirten çalışmalar bulunmaktadır. Düşük düzey rölativizm evrensel ilkeleri kullanmaya daha yatkındır. Bu yönü ile deontolojiye benzer ve bilişsel ahlaki gelişimin daha yüksek basamaklarında bulunan bireylerde görülür (Rest, 1986). Etik ilkelerin subjektif veya mutlak dair yapılan tartışmalar iş yaşamında uzun süredir devam etmektedir. Etik mutlakçılar, etik değerlerin mutlak olması gerektiğini ifade ederken, rölativist eğilimlerde, etik ilkelerin kesinliği olamayacağı gibi, bir birey davranışını etik olarak kabul ediyorsa o davranış etik olarak kabul edilmelidir. Bu nedenle rölativizmi reddetmek oldukça zordur.

Rölativist düşüncede, etik değerlerden hangisinin doğru hangisinin yanlış olacağını kesin şekilde bilinemez. Bir toplum için doğru olan etik değerleri diğer toplumlara da kabul ettirmeye çalışmak rölativist düşünceye göre yanlış bir

harekettir. Bu doktrini ile rölativizm, bireyin etik davranışa etki rehberlik eden evrensel ahlak kurallarını retetmektedir (Chan ve Leung, 2006, s.442).

2.3.4 Sonuçsal Oryantasyon

Etiksel oryantasyonun dördüncü boyutunu sonuçsallık oluşturmaktadır. Bu yönelimde etiksel karar, kararın sonucunda elde edilecek bireysel ve\veya toplumsal faydanın miktarına bakılarak verilmektedir. Bu yönelimin egoizm (egoism) ve faydacılık (utilitarianism) olmak üzere iki alt boyutu bulunmaktadır.

2.3.4.1 Egoizm

Sonuçsallığın birinci boyutunu bireylerin kişisel çıkarları doğrultusunda kararlar vermesi anlamına gelen egoizm boyutu oluşturmaktadır (Duska ve Duska, 2003, s. 46). Bu yönetime göre karar, bir bireyin uzun dönem kişisel çıkarlarını yükseltiyorsa etik olarak kabul edilir (Cruz vd., 2000, s.227; Beu ve Buckley, 2001, s.58). Egoizmi kişisel ve kişisel olmayan ya da evrensel egoizm şeklinde gruplandırmak mümkündür.

Kişisel egoizm, bireyin yalnızca kendi çıkarlarını önemseyerek diğer bireylerin menfaatlerini dikkate almamasıdır. Temelde, toplumun veya diğer bireylerin eylemlerinden nasıl etkilenecekleri ile ilgilenmeden, kişisel çıkarın uzun dönemde en yüksek düzeye çıkarılması isteğinin ön plana çıktığı egoizm türüdür. Kişisel olmayan egoistler ise tüm bireylerin kendi çıkarlarını kollamak zorunda olduklarını savunurlar. Daha açık bir ifade ile her birey kendi çıkarını maksimum yapacak davranışları sergilerken diğer bireylerden de kendisi gibi davranarak kendi çıkarlarını maksimum yapmalarını bekler ve eylemlerini bu düşünce ile gerçekleştirir (Ferrell ve Fraedrich, 1994, s. 55).

Meslek mensubunun daha yüksek ücretler karşılığı etik dışı davranışlar göstermesi uygulamada sıkça karşılaşılan bir durum olarak görülmektedir. Karar ne iyi nede kötü olarak değerlendirilmez, önemli olan karara bağlı olarak ortaya çıkan sonuçlardır. Eğer sonuçlar; karar vericinin sağladığı yararın miktarını artırıyorsa

doğru, azaltıyorsa yanlıştır. Birey egoizme göre, fayda-maliyet analizi yaparak kararlarını verir.

2.3.4.2 Faydacılık

Faydacılık, ahlaki karar vermede, batı dünyasının en önem verdiği ynelimlerdenidir (Aupperle, 2008,s.4). Faydacılık, “maksimum yarar” ilkesine dayanan sonuçsal (teleological) bir yaklaşımdır. Bu yönelime göre, etik ikilem ile karşılaşıldığında karar verici, maksimum sayıda insan için maksimum faydayı sağlayacak olan davranışı ortaya çıkaracak kararı seçmelidir (Adams vd., 1995, s. 1016).

Faydacılık, mümkün olan en çok sayıda kimsenin, olabilecek en büyük mutluluğunu sağlamak amaç ve hedefleri doğrultusunda yararlılık ilkesini temel bir ahlak ilkesi olarak benimser. Diğer bir ifade ile bir eylemin sonuçları, maksimum haz ve mutluluk, minimum acı ve üzüntüyü sağlayabiliyorsa ahlakidir. Kişi eyleme kalkışmadan önce, eylemin sonucu ile ilgili bir yararlılık analizi çıkartıp eylemin sevinç ve mutluluk yaratan sonuçları ile üzüntü getiren sonuçlarını karşılaştırmalıdır. Karşılaştırma sonucunda mutluluk yaratan sonuçlar daha fazlaysa gerçekleştirilecek eylem iyidir ve yapılması ahlaki olarak nitelendirilir (DeGeorge, 1999; Molm, 1991).

Eylem faydacılar, faydanın prensiplerinin bireysel eylemlere uygulanabileceğine inanmışlardır. Yani birey her bir bireysel eyleminin sonuçlarını faydasını maksimum yapıp yapmadığına göre ölçebilir. şayet sonuçlar, diğer eylemlerin sonuçlarından daha fazla fayda getiriyorsa ahlaken tercih edilebilir Etik karar vermede, bireylerin mensubu oldukları kurumun veya zümrenin daha fazla fayda sağlaması için doğru olmayan seçimler yaptıklarına rastlanmaktadır. Vurgulanmak istenen bir diğer önemli nokta ise kurallardan ziyade sonuçların karar vermede daha önemli bir parametre oluşturduğudur. Bu bağlamda bir davranış veya karar, çok sayıda kişiye yönelik olarak en fazla miktarda yarar sağlıyorsa, ahlaki açıdan doğru olarak kabul edilir (Greene vd. 2008, s. 1145) .

Karar verici, davranış öncesinde, tercihi sonucunda ortaya çıkacak sonuçların olumlu ve olumsuz yönleri ele alarak değerlendirme yapmalıdır. Bir birey analiz

yapmadan karar vermemelidir ve bütün paydaşları dikkate alarak karar oluşturmalıdır. Egoizme benzer olarak faydacılıkta da kararlar sonuçlara göre belirlenir. Faydacı yönelim, adalet ve deontoloji yaklaşımlarının tersi bir yönelimi göstermektedir. Faydacılık makro etik perspektifte ele alınması gereken bir eğilimi işaret ederken, egoizm mikro etik çerçevede değerlendirilmesi gereken bir yönelimi vurgu yapar⁴. Muhasebecinin egoist olmaması gerekir, aksi durumda kendi çıkarları ile paydaşların ve toplumun çıkarları arasında çatışmalar meydana gelir. Muhasebeci müşterilerinin çıkarlarını korurken, sosyal uzlaş, toplumsal kabul, mesleki etik kod gibi unsurlara da dikkat etmelidir.

Muhasebe mesleğinde etiğe duyulan gereksinim genel etik teorileri bağlamında değerlendirildiğinde; teleolojik teorilerden faydacılık teorisi muhasebede etik bir denge unsuru oluşturabilmektedir. Bu denge sisteminin sonunda kötü sonuçlar karşılığında iyi sonuçlar bulunabilmektedir. Muhasebe meslek mensupları bir olayla ilgili olarak fayda/maliyet analizi yaparlar. Analiz sonucuna göre de yöneticilerle birlikte beklenen maliyetlerle beklenen yararlar arasında bir denge kurarak analiz etmeye çalışırlar. Bu anlamda fayda/maliyet analizleri muhasebe literatüründe önemli bir yer tutarak mesleğin etiksel alanı olan sosyal sorumluluk muhasebesi kavramının yaratılmasında öncü rol oynamaktadır (Akdoğan, 2003).

Muhasebe etiği çerçevesinde düşünüldüğünde etiksel oryantasyonun önemi daha iyi anlaşılmaktadır. Örneğin deontolojik oryantasyonun temelinde yer alan Kant'ın görev bilinci teorisi muhasebe mesleğinde öz denetime vurgu yapmaktadır. Adalet oryantasyonu da, yasal düzenlemelerin meslek örgütü ve ilgili kurum bazında tutulmasını öngörmektedir. Bu teoride, hem faydacılık oryantasyonundaki karmaşık hesaplamaların getirdiği zorluklardan hem de egoizm oryantasyonundaki bireysel fayda yorumuyla gelen sorunlardan ayrıştırılmıştır. Meslek örgütüne karar verme aşamalarında karşılaştığı çıkar çatışmaları ya da ikilemlerden kaynaklanan problemlerden kurtaran somut kriterler bütünü olarak adalet oryantasyonu önerilmektedir. Sonuç olarak muhasebe meslek mensupları etik teorilerini kullanarak

⁴ Çok sayıda bireyin etik karar verme davranışını etkileyen faktörleri ve bu faktörlerin etik karar verme sürecine yansımaları macro morality (makro ahlaklılık) olgusu ile açıklanmaktadır. Özellikle örgütlerde karar verme süreçlerine yönelik çalışmalar makro ahlak çerçevesinde değerlendirilmelidir. Buna karşı bir tek bireyin karar verme süreci micro morality (mikro ahlaklılık) kavramı dahilinde ele alınmaktadır. Konu ile ilgili ayrıntılı bilgi için Rest vd. (1999) "Neo-Kohlbergian Approach:..." İsimli makaleye bakılmalıdır.

muhasebe mesleğinin getirdiği etik ikilemleri daha rahat bir şekilde asabilecektir. Aşağıdaki tabloda yukarıda açıklaması yapılan etik yönelimin dört boyutunun özetini görmek mümkündür.

Tablo 2.2 Etik Yönelimin Alt Boyutları

Etik Yönelim	Temel Özellikleri
Deontoloji (Kontraktualizm)	Doğru ve yanlış ilkeler, kurallar ve sözleşmeler bakımından odaklanır. Bireylerin görev bilinciyle hareket etmesini ve davranışların kurallara uygun olmasını ifade eder. Birey verdiği sözü, yazılı veya yazısız olmasına bakılmaksızın yerine getirmelidir.
Sonuçsallık	Eylemin daha çok sonuçları ile ilişkilidir. Bir karar, bireyin ve/veya grubun çıkarlarını artırıyor ise etik, artırmıyorsa etik değil şeklinde değerlendirilir.
Rölativizm	Bir kararın, kültürden kültüre, gelenekten geleneğe ve bir gruptan ötekine farklı algılandığının altını çizer. Evrensel etik ilkelerin olmayacağını ifade eder.
Adalet	Bir davranış bütün bireylerin çıkarlarına uygun olmalıdır. Haklar ve fırsatlar bireyler arasında eşit dağıtılmışsa doğru ve dürüst olarak değerlendirilir.

Kaynak: Hansen, R. A Multi..., 1992, s.525.

2.4 Etik Farkındalığın Tanımı ve Önemi

Bireyin karşılaştığı bir durumun, etiksel bir problem içerdiğini bilmesine etik farkındalık denir (Jordan, 2009). Etiksel karar oluşturmada, ortaya bir kararın çıkabilmesi için bireyin etiksel sorunun farkına varması gerekir. Kişi bu noktada, karşı karşıya kalınan durumun, ilgili tüm tarafların çıkarlarını, refahını ve beklentilerini ne ölçüde etkilediğini değerlendirir. Bu faktör ile ilgili olarak üzerinde durulması gereken bir kaç nokta bulunmaktadır. İlki, çoğu insanın görece basit durumlarda bile, bu durumu değerlendirmede güçlük çekmeleri ve kimi zaman etiksel bir sorunla karşı karşıya kaldıklarının bile farkında olmamalarıdır. İkinci olarak, duyarlılık açısından bireyler arasında farklılıkların varlığı söz konusudur. Bazı kişiler, diğer kişilerin durumu ile ilgili daha vurdumduymaz davranırken; bazıları ise davranışlarından konuşurken kullandıkları kelimelere kadar her konuda oldukça titiz olabilmektedir.

Etik farkındalık; bireyin etik karar verme sürecinde bir etiksel ikilemi (ethical dilemma) tanımlaması, farkına varmasıdır. Bir başka ifade ile karşılaşılan durumda etik bir problem olduğunu kavramasıdır (Aupperle, 2008, s.2). Etik farkındalık, etik ikilem varsa ortaya çıkar. Bireyin karşılaştığı bir olay veya durum ile ilgili olarak, etik veya etik değil, doğru veya yanlış şeklinde bir yargıya sahip olmamasına etik ikilem denir (Thorne vd., 2008). Etik farkındalık (ethical awareness); bireyin belirli bir ikileme dair çözümlemesinin diğer bireylerin huzurunu etkileyeceğini yansıtmaktadır (Cohen ve Bennie, 2006, s.3). Birey bir etik problemin farkına vardığında, etik karar verme sürecinde başlamış olur. Ahlaki farkındalık, yorumlayıcı bir süreçtir ve birey karmaşık ahlaki bir problemin varlığını kavrar (Reynolds, 2008).

Muhasebecilerin karar vermelerinde, üç farklı sebebin varlığından, etik farkındalığı araştırmak gerekir. Öncelikle, bir problemin çözümü, problemin tanımlanmasıyla başlar. Problemin yapısı, özellikleri ve bileşenleri tanınmadan, problemin farkına varılmadan çözümü ulaşılamayacağı gibi davranışa da dönüşemez. İkinci olarak, birçok araştırmacının, etik karar verme sürecinde, etik farkındalığı yok saydığı görülmektedir. Araştırmalarda özellikle etik karar veya etik davranış aşamalarına odaklanırken, etik farkındalık ikinci plana atılmaktadır (Blasi, 1980; Blum, 1991; Jones, 1991). Üçüncü olarak etik farkındalık ile mesleki bağlılık arasında bir ilişki vardır. Etik duyarlılık düzeyi yüksek bireylerin, mesleki bağlılık seviyelerinin de yüksek olması bir neden sonuç ilişkisidir.

Muhasebeci etik bir problemin varlığını fark ettiğinde, karar ve davranışlarının başkalarının ve kendisinin çıkarına ve refahına etkisinin olacağını göreyerek, etik standartlarla çatışmanın olabileceğini de anlamış olur (Butterfield vd., 2000, s.82). Finansal tablolarda manipülasyonların yapıldığı, stokların olduğundan fazla veya eksik gösterildiği bir çok etik probleme rastlanmıştır. Dolayısıyla, muhasebede hatalı ve hileli işlemleri tespit etmek ile etik farkındalık arasında önemli bir neden sonuç ilişkisinin varlığı söz konusudur. Bu tür durumlarda bütün paydaşların çıkarlarını korumak muhasebecinin görevleri arasındadır. Muhasebecilerin etik farkındalıklarını inceleyen çalışmalardan bazıları bilişsel ahlaki gelişim seviyesinin farkındalığı etkileyen en önemli faktör olduğunu belirlemiştir.

Karşılaşılan bir durumun etik boyutunun farkında olan bireyin, bu problemin diğer bireyler için doğuracağı sonuçlara dair değerlendirmesi daha uzun zaman alacaktır ve kararının başkalarının çıkarlarına olan etkisini mutlaka dikkate alacaktır (Jones vd., 2003, s.46). Dolayısıyla bilişsel etik farkındalık, bireyin kendisini başkalarının yerine koyarak karar vermesine yardımcı niteliktedir. Örneğin, bir muhasebe meslek mensubunun sadece kendi davranışları ve kararları ile değil, başkalarının icra edilecek muhtemel etik dışı durum ve kararlara karşıda dikkatli olması gerekir. Bu durum ahlaki gelişmişlik seviyesinin bir yansımasıdır. Bir YMM'in veya bir SMMM'in etik sorumluluğunu sadece kendi kararları ile sınırlamak bu nedenle hatalı bir yaklaşım olacaktır. Özellikle denetim ve kontrol anlamında bu sorumluluk daha da fazla olmaktadır.

2.5 Mesleki Bağlılık

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

Mesleki bağlılık, bireylerin meslekleri ile aralarında geliştirdikleri psikolojik ilişki ve mesleklerine yönelik duygusal tepkilerdir. Bireylerin mesleki tutum ve davranışları konusunda giderek artan bir ilgiye rastlanmaktadır. Mesleki bağlılık ve davranışlar arasındaki ilişkiyi araştıran birçok çalışma yapılmaktadır. Tek boyutlu mesleki bağlılık (Morrow, 1983; Blau, 1985; Aranya ve Ferris, 1984) ve çok boyutlu mesleki bağlılık (Meyer vd., 1993; Blau, 2003; Chen ve Francesco, 2003; Chang vd., 2007) biçiminde bir araştırma düzleminin oluştuğu görülmektedir.

Meyer vd. (1993)'te duygusal, normatif ve devamlılık boyutlarını içeren mesleki bağlılık kavramından söz edilmektedir. Carson vd. (1995)'te ise mesleki bağlılığın devamlılık boyutu özellikle değiştirme maliyetine atıf yapılarak; meslekten ayrılmanın duygusal ve maddi maliyeti şeklinde detaylandırılmıştır. Mesleki bağlılığı

dört boyutta ele alan çalışmalarda görülmektedir (Blau, 2001, s. 286; Blau, 2003, s.481). Mesleki bağlılığı yüksek düzeyde olan bireylerin, haliyle meslekte kalma niyetleri arasında pozitif doğrultulu ilişki bulunduğu yapılan araştırmalardan görülmektedir (Meyer vd., 1993, s.549; Choen ve Freund, 2005, s.342; Chang vd., 2007, s.362). Aşağıda, Meyer vd., (1993)'te belirtilen mesleki bağlılığın üç boyutu üzerinde durulmaktadır.

2.5.1 Mesleki Bağlılığın Boyutları

Mesleki bağlılığın duygusal, normatif ve devamlılık olmak üzere üç boyutu vardır. Duygusal bağlılık, bireyin icracısı olduğu mesleği severek yapmasını ve mesleğine duyduğu sevginin yansması olarak mesleğini yüceltmeye çalışmasıdır. Devamlılık bağlılığı ise bir takım gerekçelerle bireyin, mesleğini sürdürme mecburiyeti duymasındır. Bu gerekçelerin temelinde ise maddi kaygılar yer almaktadır. Normatif bağlılıkta ise mesleki kural ve zorunlulukların bir gereği olarak yada aile bireyleri, iş arkadaşları veya yakın çevrenin isteği doğrultusunda bireyin mesleğine karşı bağlılık göstermesi ve devam etmesi söz konusudur. Aşağıda bu üç boyutun detaylı şekilde açıklamasına yer verilmektedir.

2.5.1.1 Duygusal Bağlılık

Duygusal bağlılık, bireyin mesleğini sevmesi, mesleğini hayatının merkezinde görmesi ve mesleğini geliştirmek için çaba göstermesidir (Meyer ve Allen, 1997). Mesleki bağlılığın bu boyutu, bireyin, yaşadığı deneyimler ve öğrenme süreçlerinin sonucunda ortaya çıkan duygusal algılamaları ile ilgilidir. Bireyin olumlu ya da olumsuz deneyimler yaşaması mesleki bağlılık seviyesine etki edecektir. Bu bağlamda işi ile ilgili olarak etik dışı uygulamalar yaşamış olan bir muhasebecinin bağlılık seviyesinin düşük olması söz konusudur. Önceki araştırmalar duygusal bağlılığı yüksek bireylerin işte kalma niyetleri arasında yüksek korelasyon olduğunu göstermektedir.

Duygusal mesleki bağlılık, bireyin kendisini mesleğine adanması ile ilgilidir. Özellikle bireyin mesleği ile özdeşleşmesini, mesleğine karşı büyük bir coşkuyla

heves (enthusiasm) duymasını kapsayan değer temelli bir boyuttur (Snape vd., 2008, s.766). Birey mesleki amaçları gerçekleştirmeye gönüllüdür ve mesleğini geliştirmek için çaba sarf eder. Duygusal bağlılığı yüksek bir muhasebe meslek mensubunun, daha düşük duygusal bağlılık gösteren meslek mensubuna oranla işini severek yapması ve mesleğinin imajını korumaya çalışması söz konusudur. Duygusal mesleki bağlılık, olumlu mesleki duygular veya mesleki yeteneklerin ilerlemesiyle gelişir.

2.5.1.2 Devamlılık Bağlılığı

Mesleki bağlılığın devamlılık boyutu, bireyin mesleğini devam etme zorunluluğu duymasıdır. Bu zorunluluk değiştirme maliyetlerinin varlığından veya bireyin mesleği ile ilgili olarak yapmış olduğu yatırımların miktarından ortaya çıkmaktadır (Zehir vd., 2003, s. 618). Bu yönü ile meslek mensubu işi ile ilgili etik olmayan durumlarla karşılaştığında, mevcut alternatiflerin taşıdığı yüksek maliyetlerin varlığından işi bırakmayı istemeyecek ancak, işine karşı duyduğu bağlılık seviyesi azalacaktır.

Devamlılık anlamında mesleki bağlılık daha çok bir mecburiyeti bir zorunluluğu işaret eder. Birey mesleğini değiştirmek veya bırakmak istese bile, işini bırakmanın meydana çıkaracağı bir takım maliyetlerin varlığı bu isteğini bastırmaktadır. Bireyin devamlılık bağlılığının bir diğer unsuru ise mesleki anlamda yapılmış yatırımlardır. Örneğin bağımsız muhasebeci olarak çalışan bir bireyin, bu işini bırakması durumunda sahip olduğu konumu kaybetmek, elde ettiği gelirden vazgeçmek ve teknik becerilerini istediği düzeyde kullanamamak gibi bir takım problemler ile karşılaşması muhtemeldir. Bu durumda şu şekilde bir sorunun sorulmasına gerek duyulur. “Birey mesleğini bırakması durumunda karşılaşacağı maliyetlere razı oluyorsa, mesleğini bırakmalı mıdır?”. Eğer birey maliyetleri karşılayabilir olsa bile, mesleğine duygusal olarak bağlı ise bireyin mesleğini sürdürmesi muhtemeldir. Dolayısıyla devamlılık bağlılığını duygusal bağlılıktan ayrı düşünemeyiz. Söz konusu değiştirme maliyetlerinin yüksek olması ise bireyin mesleki bağlılığını etkileyecek ve mesleğine devam etme sonucunu doğuracaktır.

2.5.1.3 Normatif Bağlılık

Mesleki bağlılığın üçüncü boyutu olan normatif bağlılık, bireyin mesleğine devam etmek için bir zorunluluk hissetmesidir (Hall vd. 2005). Ancak bu zorunluluk mali kaynaklı bir unsur olmaktan çok, aile, meslektaş, iş ortamı, yöneticilere duyulan saygı gibi dışsal faktörlerden kaynaklanan bir zorunluluktur. Dış baskı grupları bireyin mesleğini sürdürmesi konusunda telkinde bulunabilir. Bu durumda bireyin mesleki bağlılık seviyesi de yüksek veya düşük olabilir.

Meyer vd., (1993)'te, mesleki bağlılığın her üç boyutunun, bir bireyin mesleğine karşı duyduğu bağlılığı farklı düzeyde etkileyeceğini işaret etmektedir. Meslek mensubunun, duygusal mesleki bağlılığı düşük olsa bile, devam etme bağlılığı veya normatif bağlılığı yüksek olabilir. Aksi yönde duygusal bağlılığı yüksek iken normatif veya devam etme bağlılığı düşük seviyede gerçekleşebilir. Ponemon (1992)'de farklı etik davranışların, sosyalleşmede farklılıkları yansıttığını belirtir. Sosyalleşmenin bir ürünü kurallara uygun davranmaktır. Mesleki bağlılık düzeyi yüksek bireylerin kurallara karşı daha duyarlı olacağı muhakkaktır.

Aynı şekilde Ponemon ve Gabbart (1994)'de muhasebecilerin bilişsel ahlaki gelişim seviyelerini anlamak ile kurallara uyma davranışını anlamının da kolaylaşacağı vurgulanmaktadır. Bağımsız muhasebecilikte profesyonellik giderek artan şekilde sorgulanmaktadır. Yeni lisans alan muhasebeci sayısındaki artış, mükellef sayısındaki azalış, yasalardaki sürekli değişim gibi birçok neden muhasebe meslek mensuplarının profesyonel tutum sergilemelerini zorlaştırmaktadır. Bu tür baskılar ve etik olmayan talepler muhasebecilerin mesleklerini bırakmaları için geçerli bir neden oluşturmaktadır. Bu nedenle etik dışı davranışların artması mesleki bağlılığı azaltmakta ve mesleği bırakma düşüncesini kuvvetlendirmektedir.

3. DEĞİŞKENLER ARASI BAĞINTILAR VE ARAŞTIRMA MODELİ

Çalışmanın bu kısmında, bazı demografik özellikler (bireylerin yaşı, meslek ünvanı, cinsiyeti, deneyimi, etik eğitim alıp almadığı...) ile temel değişkenler (bilişsel ahlaki gelişim, etiksel oryantasyon, etik farkındalık ve mesleki bağlılık) arasındaki ilişkiler literatür incelemelerinin desteği ile ele alınmakta ve bu ilişkilerin doğrultusunda öncelikle araştırma hipotezleri kurulmakta, sonrasında ise oluşturulan hipotezlere bağlı olarak araştırmanın yapısal modeli Şekil 3.1’de belirtilmektedir.

3.1 Demografik Özellikler ile Araştırma Değişkenleri Arasındaki Bağlılıklar

3.1.1 Demografik Değişkenler İle Bilişsel Ahlaki Gelişim Arasındaki Bağlılıklar

Bilişsel ahlak yapıları, diğer bilgi yapıları gibi, etik ikilemleri aşabilmek için daha geniş bir kavramsallaştırma inşa eder ve muhakeme sürecine rehberlik için bir çerçeve sağlar (Fleming vd., 2009, s.14) . Yapılan birçok araştırmaya göre, bireylerin ahlaki gelişim seviyesi ile yaş, cinsiyet, eğitim, iş deneyimi gibi demografik değişkenler arasında bir takım ilişkilerin varlığı belirlenmiştir.

Etik eğitim ile bilişsel ahlaki gelişim arasındaki ilişki sıklıkla ele alınan önemli bir ilişkidir. Enron Etkisi’nin bir sonucu olarak birçok firmanın çalışanlarının etik davranışlarını geliştirici programlar yaptığı görülmektedir. Etik eğitiminin ahlaki gelişimi destekleyip desteklemediğini araştıran çok sayıda çalışma bulunmaktadır.

Green ve Weber (1997)’de etik eğitiminin ahlaki gelişimi olumlu etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Evans (2004)’de etik eğitimin ahlaki gelişim üzerinde anlamlı bir etkisinin bulunduğu belirlenmiştir. Bu çalışmada bireylerin bir bölümü formel etik eğitimine alınırken kontrol grubundakiler ise eğitimin dışında tutulmuştur. Sonuçta değerlerin belirlenmesi ölçeği uygulanarak eğitim çalışmalarına katılan bireylerin

ahlaki gelişim skorlarının katılmayanlara göre yüksek olduğu sonucuna varılmıştır. Armstrong (1993)'de ise Evans (2004)'de benzer olarak, etik programlarının ahlaki gelişim seviyesini artırdığı ifade edilmektedir. Armstrong değerlerin belirlenmesi ölçeği kullanarak yaptığı bu çalışmada, ön test ve son test çalışması yapmıştır. Ön test aşamasındaki ahlaki gelişim skorları ile son test aşamasındaki ahlaki gelişim skorları arasında anlamlı farklılık bulunmuştur.

Earley ve Kelly (2004)'de de Evans (2004)'e yakın sonuç elde edilmiştir. Lisans düzeyindeki öğrencilere yönelik olarak oluşturulan kurs müfredatının sonucunda etik eğitime katılan öğrencilerin kurs başlangıcı ile kurs bitişi arasındaki değişimi ele alınmış ve etik gelişim seviyelerinin arttığı görülmüştür. Pascarella ve Terenzini (2005)'de etik eğitim yoluyla ahlaki gelişme seviyesinin artacağı vurgulanmaktadır. Nguyen vd. (2008)'de üniversite öğrencileri üzerine yaptıkları araştırmada, bir eğitim döneminin başındaki ahlaki gelişim seviyesi ile etik kursunun sonundaki ahlaki gelişim seviyesi arasında pozitif yönlü farklılık bulunmuştur. Benzer biçimde etik eğitim ile moral gelişme arasında da ilişki bulunmuştur (Gieger ve O'Connel, 1999, s.371). Gautschi ve Jones (1998)'de resmi olarak düzenlenen etik eğitim bireylerin etik duyarlılığını ciddi düzeyde yükselttiği savunulmaktadır.

Green ve Weber (1997)'de muhasebecilerin ahlaki gelişim seviyeleri ile muhasebe etik kursu arasındaki ilgi araştırılmış ve ahlaki muhakeme yeteneğinin kursun başlangıcı ile bitiş arasında anlamlı şekilde değiştiği belirlenmiştir. Dikkat edilirse bu çalışmada elde edilen sonuç ile Nguyen vd. (2008)'de elde edilen sonuçlar paralellik göstermektedir. Sweeney (1995)'de 340 muhasebe denetim elemanı üzerinde yapılan çalışmada etik eğitim almış denetim elemanlarının, etik eğitim almamış denetim elemanlarına oranla daha yüksek ahlaki gelişmişlik seviyesinde oldukları sonucu elde edilmiştir. Thoma (1984)'te yaptığı meta analize göre etik eğitim programları etik muhakeme yeteneğini olumlu biçimde etkileyerek, gelişim seviyesini yükseltmektedir. Buna karşın Davis ve Welton (1991)'de yukarıda belirtilen sonuçların aksine formal etik eğitiminin bireyin etik farkındalığını önemli ölçüde değiştirmedeği belirtilmektedir. Ayrıca, St. Pierre vd. (1990)'da ve Ponemon (1993)'de etik kursları ile ahlaki gelişim arasında anlamlı bir ilgi bulunamamıştır.

Bireylerin cinsiyeti ile ahlaki gelişmişlik düzeyleri arasındaki ilişki birçok çalışmaya konu olmuştur. Muhasebe mesleğinde çalışan bayan sayısının artışı, baylar ile bayanlar arasında etik gelişim seviyesi açısından önemli bir farklılık olup olmadığı sorusunu da beraberinde getirmiştir. Birçok araştırmada kadınların erkeklerden daha yüksek ahlaki gelişim seviyesine sahip oldukları tespit edilmiştir (Peterson vd., 1991; Ruegger ve King, 1992; Shaub, 1994; Ford ve Richardson, 1994; Bernardi ve Arnold, 1997; Elm vd., 2001; Luthar vd., 1997; Cohen vd., 1998; Gieger ve O'Connell, 1999; Fritzsche, 2000; Forte, 2004; Kracher ve Marble, 2008; Herington ve Weaven,2008).

Buna karşı bazı çalışmalarda ise cinsiyetin ahlaki gelişim üzerinde önemli etkisinin olmadığı görülmektedir (Rest, 1986; Ma ve Chan, 1987; Tsalikis ve Buonafina 1990; Callan, 1992; McCuddy ve Peery, 1996; Thorne ve Magnan, 2000; Rogers ve Smith, 2001; Abdolmohammadi vd., 2003). St. Pierre vd. (1990)'da muhasebe öğrencileri ve profesyonellerinin ahlaki gelişim seviyelerini araştırmıştır. 479 kişiden yararlanılan bu çalışmada, etik ikilem içeren senaryolar kullanılmış ve kadınların erkeklere oranla daha yüksek bir ahlaki muhakeme yeteneğine sahip oldukları tespit edilmiştir.

Shaub (1994)'de etik karar verme sürecinde demografik değişkenlerin etkisini muhasebeciler üzerinde araştırmıştır. Amerika'nın Big-Six olarak ifade edilen altı büyük muhasebe firmasının çalışanlarından etik ikilem içeren senaryoları değerlendirmeleri istenilmiş ve kadın muhasebecilerin, erkek muhasebecilere göre daha yüksek bir ahlaki gelişim seviyesinde oldukları belirlenmiştir. Benzer şekilde Bernardi ve Arnold (1997)'de senaryolar kullanılarak 494 muhasebe mensubundan etik değerlendirme yapmaları istenmiştir. Elde edilen sonuca göre kadın muhasebeciler erkek muhasebecilere göre daha yüksek ahlaki gelişim skorları elde etmiştir.

Cohen (1998)'de cinsiyet faktörüne yoğunlaşmaktadır. Cinsiyet bu çalışmada ahlaki muhakeme yeteneğini etkileyen bir demografik değişken olarak tespit edilmiştir. Lan vd. (2008)'de 131 kişilik örneklem kullanılarak yapılan çalışmada kadınların ahlaki gelişim seviyeleri, erkeklere oranla daha yüksek bulunmuştur. Bu çalışmalar, cinsiyetin etik gelişimi etkileyen önemli bir etken olduğunu

desteklemektedir. Kracher vd. (2002)'de kadınların ve erkeklerin benzer etik gelişim düzeyinde oldukları raporlanmaktadır.

Ancak belirtilen çalışmalardan farklı sonuçlara ulaşan araştırmalarda bulunmaktadır. Rogers ve Smith (2001)'de cinsiyet ve yaş değişkenleri ile ahlaki gelişme arasındaki ilişki etik ikilem içeren öyküler kullanılarak araştırılmıştır. Ulaşılan bulgulara bağlı olarak cinsiyet ile ahlaki muhakeme arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Ma ve Chan (1987)'de Çinli bireyler üzerine yapılan çalışmada cinsiyetin etik gelişim seviyesini anlamlı şekilde farklılaştırmadığı sonucu bulunmuştur. Abdolmohammadi vd. (2003)'de 90 muhasebeciden yararlanılarak yapılan çalışmada etik öyküleri değerlendirmeleri istenmiştir. Katılımcıların ahlaki gelişim düzeylerinin kadınlar ve erkekler açısından anlamlı düzeyde farklılaşmadığı görülmüştür. Bu çalışmalardan da anlaşılacağı üzere cinsiyetin ahlaki muhakemeyi etkilediğine dair bir konsensüs bulunmamaktadır.

Thorne ve Magnan (2000)'de 182 Kanadalı muhasebeci üzerinde yapılan çalışmada ahlaki muhakeme sürecinde erkekle ile kadınlar arasında önemli farklılık bulunmamıştır. Hill vd. (1998)'de ise baylar ile bayanlar arasında ahlaki muhakeme yeteneği açısından farklılık olup olmadığı araştırılmış ve bayanların daha yüksek düzeyde ahlaki muhakeme yeteneğine sahip oldukları görülmüştür. Bir başka ifade ile bayan muhasebeciler, erkek muhasebecilere göre etik karar verirken, evrensel prensip ve değerlere daha fazla dikkat etmektedir. Bernardi ve Arnold (1997)'de ahlaki muhakeme yeteneğinin cinsiyete ve iş tecrübesine göre değiştiği sonucu elde edilmiştir. Eynon vd. (1997)'de elde edilen sonuçlarda Bernardi ve Arnold (1997)'deki sonuçlar ile örtüşmektedir. Thorne (2000)'de cinsiyet açısından önemli farklılık bulunmazken, ahlaki gelişim seviyesi ile etik karar arasında pozitif ilişki tespit edilmiştir.

Cinsiyet değişkeninin yanı sıra yaş değişkeninde ahlaki gelişim üzerinde etkisi olduğu düşünülmektedir. Birçok araştırmada yaşın ahlaki gelişiminde belirleyici bir değişken olduğu sonucu elde edilmiştir. Karşı yönde, yaşın ayırt edici bir değişken olmadığını belirten çalışmalarda bulunmaktadır. Elm ve Nichols (1993)'de 243 kişi üzerinde yapılan çalışmada yaş ve eğitim seviyesi ile bilişsel

ahlaki gelişim arasında negatif ilişki tespit edilmiştir. Wimalasiri vd. (1996)'da yaş, eğitim ve kişisel inancın bilişsel gelişimi etkilediği belirtilmektedir.

Jones ve Hildebeitel (1995)'de 1000 muhasebe mensubu üzerinde yapılan çalışmada, katılımcıların etik problem içeren bir takım senaryoları değerlendirmeleri istenmiştir. Elde edilen bulgulara göre yaş ile ahlaki gelişim arasında pozitif korelasyon bulunmaktadır. Ayrıca bu çalışmada yaşın belirleyici bir değişken olduğu ifade edilir. Ancak Elm ve Nichols (1995)'de yaş ile ahlaki gelişim arasında negatif yönlü bir ilişkinin varlığı 243 bireyden oluşan bir örneklemden yararlanılarak elde edilmiştir. Eynon vd. (1997)'de Elm ve Nichols'ın tersi yönde yaş ile ahlaki gelişim arasında pozitif yönlü ilişki bulunmuştur. 121 meslek mensubu üzerinde değerlerin ölçeği kullanılan Eynon vd. (1997)'de, yaş grubu (54-65 yaş) olan bireylerin ahlaki gelişim seviyesinin yaş grubu (31-42 yaş) olan bireylere göre daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

İş deneyimi ile BAG arasındaki ilişkiyi ele alan çok sayıda çalışma bulunmaktadır (Lampe ve Finn, 1992; Ponemon, 1992; Ponemon ve Gabhart, 1993; Ponemon ve Glazer, 1990). Deneyim ile ahlaki gelişim arasındaki ilişkiyi araştıran çalışmalarda değişik sonuçlara varılmıştır. Ponemon (1995) ve Thorne vd. (2003)'de bilişsel ahlaki gelişim seviyesi ile mesleki deneyim arasında negatif yönlü bir ilişkinin varlığı belirtilir. Karcher (1996)'da mesleki pozisyon ile etik farkındalık arasında bir ilişkinin olmadığını belirtir. Glover vd. (2002)'de mesleki deneyim ile etik seçim arasında pozitif yönlü bir ilişkinin varlığı görülmektedir. Weeks (1999)'da iş tecrübesi açısından etik yargı oluşturmada farklılıklar olduğu sonucu elde edilmiştir. Ponemon (1990)'da ise mesleki unvana göre bireylerin etik gelişim seviyesinin farklılık gösterdiği belirlenmiştir. 52 meslek mensubu üzerinde yapılan çalışmada mesleki pozisyona göre etik gelişim seviyesi farklılık göstermektedir.

3.1.2 Demografik Özellikler İle Etik Farkındalık Arasındaki İlişkiler

Etik farkındalık ile muhasebede etik karar verme arasındaki ilişkiyi araştıran çalışmalarda eğitim, cinsiyet, yaş gibi birçok özelliğin etkisi araştırılmıştır (Leitsch, 2004, O'Leary ve Mohamad, 2005; Roxas ve Stoneback, 2004). Farkındalığın demografik değişkenler ile de ilişkisinin olduğu muhakkaktır. Cinsiyet (Gilligan,

1982); politik eğilim (Thorne, 1998); eğitim ve mesleki tecrübe (Bebeau, 1994; Hiltebeitel ve Jones, 1992) etik farkındalığı etkileyen demografik özellikler olarak tespit edilmiştir.

Sims ve Felton (2006)'da etik eğitimin bireylerin farkındalığını artırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Benzer şekilde Nguyen vd. (2006)'da 340 kişilik bir grup üzerinde yapılan çalışmada etik eğitim sonucunda bireylerin ahlaki farkındalık düzeylerinin arttığı belirlenmiştir. Douglas vd. (2001)'de 304 muhasebe meslek mensubu üzerinde yapılan çalışmada ise, daha önceki dönemlerde etik bir kursa katılmış veya etik eğitim almış meslek mensuplarının, mesleki etik problemleri tespit etmede, benzer eğitim çalışmalarına katılmamış bireylerden daha duyarlı oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Önceki etik bilgisi ve etik yönergeler bireyin farkındalığını etkilemektedir.

Buna karşın Karcher (1996)'da 103 meslek mensubu üzerinde gerçekleştirilen çalışmada eğitim ile etik farkındalık arasında ilişki bulunamamış ancak yaş ile etik farkındalık arasında pozitif ilişki tespit edilmiştir. Davis ve Welton (1991)'de formal etik eğitimin, bir bireyin etik farkındalığını anlamlı şekilde arttırdığına dair bulguya rastlanmamıştır. Buna karşın Gautschi ve Jones (1998)'de formal etik eğitimin, öğrencilerin mesleki etik ikilemleri daha tanımlamalarına yardım ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

Etik farkındalığın cinsiyeti göre değişip değişmediğini araştıran çalışmalarda farkındalık düzeyinin erkek-kadınlar için değiştiği belirlenmiştir (Simga vd., 2005). Singhapakdi vd. (1996) ve Karcher (1996)'da etik farkındalık ile yaş arasında önemli düzeyde pozitif ilişki tespit edilmiştir. Bireylerin yaş grubu arttıkça mesleki etik problemlere karşı daha duyarlı hale gelmektedir. Yetmar ve Eastman (2000)'de ise rol çatışması ve iş memnuniyeti ile etik farkındalık arasındaki ilgi araştırılmıştır. Bu çalışmanın sonucuna göre etik farkındalık ile rol çatışması ile negatif yönde ilişkili, iş memnuniyeti etik farkındalık ile pozitif yönlü ilişkilidir.

Etik farkındalık arttıkça, bireylerin işlerinden memnuniyet düzeyleri ve mesleki bağlılıkları pozitif yönde güçlenmektedir. Sparks ve Hunt (1998)'de meslek profesyonelleri ile mesleğin eğitimini alan öğrencilerin etik duyarlılık düzeylerinin

karşılaştırılması yapılmıştır. Araştırma bulgularına göre, uygulayıcıların etik farkındalık düzeyleri, öğrencilerin farkındalık düzeylerinden daha yüksek olarak belirlenmiştir. Ameen vd. (1996)'da kadın meslek profesyonellerinin, erkeklere oranla etik ikilemlere karşı daha duyarlı oldukları ve aynı zamanda etik olmayan davranışlara karşı daha az toleranslı davrandıkları bulgusuna ulaşılmıştır. Fleischman ve Valentine (2003)'te ise etik farkındalık seviyesi ile cinsiyet arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

3.1.3 Demografik Özellikler İle Etik Karar Arasındaki İlişkiler

Etik karar değişkeni ile ilgili bazı çalışmalar kişisel özellikler ile ilgilenmişlerdir. Örneğin yaş değişkeni (Glover vd., 1997; McCabe vd, 1991)'de dikkate alınırken, cinsiyet değişkeni (Barnet ve Karson, 1987; Schminke, 1997)'de dikkate alınmıştır. Wimalasiri vd. (1996) çalışmalarında, farklı yaş gruplarında bulunan bireylerin ahlaki kararları arasında önemli farklılıklar bulunmuştur. Buna göre bireylerin etik kararları yaşlarına göre değişmektedir. Aynı doğrultuda Deshpande (1997)'de yaş grubu yüksek yöneticilerin, daha genç yaş grubundaki yöneticilere oranla daha etik dışı kararlar verdikleri belirlenmiştir. Latif (2000)'de Deshpande (1997)'de elde edilen sonuçlara benzer sonuçlar elde edilerek; yaş grubu yüksek bireylerin etik muhakeme sonuçlarının, yaş grubu düşük bireylere oranla daha düşük olduğu tespit edilmiştir.

Roosen vd. (2001)'de de yaş etik tavrı negatif etkileyen bir demografik değişken olarak ifade edilir. Kracher (2002)'de yaş ile ahlaki gelişim arasında negatif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Eynon vd. (1997)'de ise Deshpande'ye kıyasla zıt sonuçlara ulaşılmıştır. Bu araştırmaya göre, etik yargı ile yaş arasında pozitif yönlü ilgi vardır. Larkin (2000) ise bu iki araştırmadan farklı olarak yaş ile etik yargı arasında önemli bir ilgi bulunamamıştır. Önceki çalışmalar, etik eğitim ile ilgili farklı sonuçlar elde etmiştir. Bazı çalışmalarda, etik davranış ile etik eğitime katılma davranışı arasında pozitif yönlü ilişki bulunmuştur.

443 muhasebe uzmanı üzerinde gerçekleştirdikleri çalışmalarında Pierce ve Sweeney (2010)'da cinsiyetin etik yargılama üzerinde negatif etkisinin olduğu belirlenmiştir. Tecrübe ile etik karar ve eğitim ile etik karar arasında pozitif yönlü

ilişki bulunmuştur. Cohen vd. (2001)'de muhasebe uygulayıcılarının, muhasebe öğrencilerinden daha etik olduklarını belirtmiştir. Aynı çalışmada kadınların erkeklere oranla etik dışı karar konusunda daha az istekli oldukları belirlenmiştir. Pierce ve Sweeney (2010)'da cinsiyetin etik niyet ve etik davranış üzerinde pozitif yönlü önemli etkisinin olduğu tespit edilmiştir.

Deneyim ve eğitimde etik niyet ile ilişkilidir. Ancak eğitim, deneyime göre daha zayıf bir etkiye sahiptir. Hunt ve Jennings (1997)'de genç yaştaki bireylerin, gayri etik davranış göstermeye daha meyilli oldukları belirtilmektedir. Glover vd. (1997)'de ise yaş ile etik karar verme arasında ilgi bulunamamıştır. Kim ve Chun (2003)'te genç bireylerin daha az etik olan cevaplar verdikleri görülmüştür. Lund (2000)'de eğitim seviyesi ile cevaplayıcıların etik veya gayri etik davranışı arasında anlamlı ilişki düzeyi tespit edilememiştir. Chavez vd. (2001)'de CEO'ların kıdemleri ile etik karar vermeleri arasında negatif ilişki bulunmuştur. Tang ve Chiu (2003)'de yüksek gelir ile etik dışı davranış arasında ilgi olmadığı sonucuna erişilmiştir. Hume vd. (1999)'da yetkili (sertifikalı) muhasebecilerin, yönetim muhasebecilere göre mesleki kodları daha az dikkate aldıkları sonucuna yer verilmiştir.

3.1.4 Demografik Özellikler ile Mesleki Bağlılık Arasındaki İlişkiler

Muhasebecilerin mesleki bağlılık seviyesinde bir takım demografik faktörlerin etkisinin olduğu muhakkaktır. Mesleki bağlılık seviyesi üzerinde yaşın, eğitim seviyesinin, iş tecrübesi ve kıdemin, cinsiyet ve gelirin etkili olduğunu belirleyen birçok araştırma mevcuttur. Kwon ve Banks (2004)'de demografik faktörlerin muhasebe çalışanların mesleki bağlılık seviyeleri üzerinde önemli etki yarattığı görülmektedir (R-square=0,506, F-Değeri=6,203, $p<0,05$). Greenfield vd. (2008) ise cinsiyet ve yaş gibi değişkenler ile mesleki bağlılık ve etik yönelim arasındaki pozitif ilişki tespit edilmiştir.

Bryant vd. (2007)'de 149 kişi üzerinde gerçekleştirdikleri çalışmalarında cinsiyete göre mesleki bağlılık düzeyi anlamlı bir farklılaşma bulunamamıştır. Elias tarafından 128 muhasebe öğrencisi ile gerçekleştirilen çalışmada ise mesleki bağlılık düzeyinin yaş ve cinsiyet değişkenlerinin aldığı değerlere göre farklılaştığı bulunmuştur. Blau (1999)'da 484 bireyden oluşan örneklem üzerinde yapılan

çalışmada, medeni durum, yaş, cinsiyet, tecrübe gibi faktörlerin bireylerin mesleki bağlılık düzeylerini etkilediği belirlenmiştir.

3.1.5 Demografik Özellikler ile Etik Oryantasyon Arasındaki İlişkiler

Erkeklerin, kadınlara oranla daha az deontolojik ve adalet yönelimli oldukları, çoğunlukla daha rölativist ve sonuçsal yönelimli oldukları birçok çalışmada ortaya çıkmıştır (Gupta, 2010; Shawyer ve Sennetti, 2009; Sinhapakdi vd., 1999; Mason ve Mudrack, 1996). Pratt (1991)'de ileri yaşlardaki bireylerin genç bireylere oranla etik standartlara daha fazla uygun davrandıkları belirtilmektedir. Benzer şekilde, Lollis vd. (1999)'da yaş düzeyine göre bireylerin etik yönelimlerinin değiştiği bulgulanmaktadır. Yaş düzeyi yükseldikçe adalet eğilimi artarken, yaş düzeyi azaldıkça egoist yönelimler güçlenmektedir.

Hudson ve Miller (2005)'de ise kültürün, cinsiyetin ve yaşın bireylerin etik yönelimleri üzerinde önemli etkilerinin olduğunu göstermektedir. Alder vd. (2008) tarafından, çalışanların internette gezindikleri sitelerin, yönetim tarafından izlenmesine verdikleri reaksiyonları etik yönelim boyutları ile inceledikleri çalışmalarında erkeklerin kadınlara oranla daha kişisel çıkarları doğrultusunda yanıtlar verdikleri görülmektedir. Bir başka ifade ile erkek çalışanlar kadınlara oranla internet gezindikleri sitelerin izlenmesine karşı çıkmakta ve egoist davranmaktadır.

3.2 Araştırma Değişkenleri Arasındaki Bağlılıklar ve Hipotezler Oluşturulması

3.2.1 Bilişsel Ahlaki Gelişimin Etik Farkındalığa Etkileri

Kohlberg'in bilişsel ahlaki gelişim teorisi, bireylerin ahlaki muhakeme yeteneklerini, analiz etmek için en yaygın kullanımı olan teoridir. BAG, iş etiği araştırmalarının kritik elementi olarak kabul edilir (Trevino, 1992) ve bireylerin bilgiyi filtreleyerek ahlaken desteklenmiş karar ve davranışlara nasıl yönlendiklerini açıklamak amacıyla bazı modellerin geliştirilmesine olanak sağlamaktadır (Fischer,

1980; Kohlberg, 1981; Rest, 1986). Bilişsel-gelişimsel perspektif, daha yüksek etik gelişim seviyesinde bulunan bireylerin etik ikilemlere karşı daha duyarlı olacağını belirtir (Jones vd., 2003, s.49).

Önceki araştırmalar, ahlaki gelişim ile muhasebe uygulamalarında yaşanan etik problemlere karşı duyarlılık arasında ilişki tespit etmiştir (Loh ve Wang, 2009, s. 38). Brabeck (1984)'de daha yüksek ahlaki gelişim seviyesindeki bireylerin, etik problemlere karşı daha hassas davrandıklarını belirtmektedir. Bernardi (1994)'te ahlaki gelişim seviyesi yüksek bireylerin, ahlaki gelişim seviyesi daha düşük bireylere oranla, hileli ve hatalı işlemleri tespitinde daha başarılı olduklarını belirlemiştir. Bernardi (1994)'te 494 kişi üzerinde yapılan çalışmada, daha yüksek etik gelişim düzeyinde bulunan ve etik karar verme sürecinde evrensel değerleri benimseyen bireylerin etik ikilemlere karşı daha duyarlı oldukları sonucuna ulaşılmıştır. etik gelişim seviyesi yüksek bağımsız denetçilerin etik problemleri daha hızlı fark ederek, birçok muhasebe hilesini ve etik dışı durumu tespit ettiklerini belirtilmektedir. Ayrıca bu özellikle meslek mensuplarının müşteri baskılarına karşı daha dirençli oldukları görülmektedir.

Benzer sonuçlara Sweeny ve Roberts (1997)'de rastlamak mümkündür. 312 muhasebe denetçisi üzerinde gerçekleştirilen çalışmada, denetim faaliyetlerinde etik problemlerin tespit edilmesinde, denetçinin bilişsel ahlaki gelişim seviyesinin etkisinin olduğunu belirlemişlerdir. Ponemon (1993)'te 61 ve Ponemon ve Gabhart (1993)'te 131 muhasebe elemanı üzerinde yapılan çalışmada ahlaki muhakeme yetenekleri daha yüksek olan bireylerin, muhasebe hile ve hatalarını tespit etmekte daha başarılı oldukları bulgusu elde edilmiştir.

Şirket muhasebecilerinin moral muhakeme yeteneklerinin, kar yönetimi uygulamaları ile uğraşmaları arasında bir ilgi ortaya çıkmıştır. (Duncan ve Knoblett, 2000, s.28). Shawyer ve Senneti (2009)'da etik farkındalık ile bilişsel ahlaki gelişim arasında ilgi bulunmuştur. Sankaran ve Bui (2003)'te işletme dışı alanlarda eğitim alan bireylerin, işletme alanında eğitim alan bireylere oranla etik duyarlılık düzeyleri yüksek bulunmuştur. Fleischman vd. (2007)'de etik farkındalık ve bilişsel muhakeme arasındaki ilişki senaryolar kullanılarak araştırılmıştır. Araştırma sonucuna göre etik farkındalık, etik muhakemeyi anlamlı seviyede etkilemektedir (F-Value 4.38).

Singhapakdi vd. (1996)'da etik farkındalık ile ahlaki gelişim (etik yargı yeteneği) arasında pozitif ilişki olduğunu destekleyen sonuçlara ulaşılmıştır. Ancak Valentine ve Fleischman (2003)'te bu sonuçların tersi değerler elde edilerek, etik farkındalık ile etik yargı arasında ilgi bulunmamıştır. Singhapakdi vd. (2001)'e göre etik farkındalık ile etik muhakeme arasında pozitif yönlü ilişki bulunmaktadır. Barnet vd. (1994)'de etik muhakemenin etik niyetin belirleyicisi olduğu belirtilmektedir.

Trevino ve Weaver (2003)'te etik farkındalığın bilişsel ahlaki gelişimden etkilendiği belirlenmiştir. Bir başka ifade ile moral muhakeme seviyesi bireyin etik farkındalığını etkilemektedir. Chan ve Leung (2006)'da Hong Kong'lu 156 muhasebe öğrencisi üzerinde yapılan çalışmalarında etik farkındalık ile ahlaki gelişim düzeyleri arasında pozitif ilişki bulunmuştur. Karende vd. (2000)'de benzer bulgulara rastlamak mümkündür.

Sarbanes-Oxley yasasının etkinliğini araştırmak için Maroney ve McDevitt (2008)'de 100 kişi üzerinde yaptıkları çalışmalarında ahlaki gelişim düzeyi düşük bireylerin ceza baskısı nedeniyle yasal düzenlemelerden daha fazla etkilendikleri görülmektedir. Aynı çalışmada ahlaki gelişim düzeyi yüksek bireylerin yasalara olan uyumlarının, diğer bireylerin hak ve çıkarlarını koruma eğilimden kaynaklandığı da belirtilmektedir. Bu çalışmaların ve kavramsal çerçevenin ışığında muhasebecilerin bilişsel ahlaki gelişim düzeyleri ile etik farkındalık arasında aşağıda önemli bir bağlantının var olduğu düşünülerek belirtilen hipotezler kurulmuştur.

H1_a: Bireysel çıkarlarını öncelikli olarak düşünen muhasebe meslek mensuplarının ahlaki gelişim seviyesi etik farkındalığı negatif yönde etkiler.

H1_b: Yakın çevre ve üye olunan grubun çıkarlarını düşünen muhasebe meslek mensuplarının bilişsel ahlaki gelişim seviyesi, etik farkındalığı pozitif yönde etkiler.

H1_c: Evrensel İlke ve değerlere sahip olarak muhasebe meslek mensuplarının bilişsel ahlak düzeyi etik farkındalığı pozitif yönde etkiler.

3.2.2 Bilişsel Ahlaki Gelişimin Etik Oryantasyona Etkileri

Bilişsel ahlaki gelişim modelinde, bilişsel (kavramsal) yapılar ve yorumlayıcı süreçler bireyin etik kararını belirler (Trevino, 1992). Bu gelişimsel modelde, oldukça sofistike bir ahlaki muhakeme gerçekleşir. Bireyin evrensel prensip ve

değerlere ulaşması, ahlaki gelişim seviyesinin son aşamasıdır. Son aşamaya ulaşmış bireyler etik kararlarında bireysel haklara ve evrensel ilklere göre seçim yaparlar. Dolayısıyla son aşamaya ulaşmış bireylerin etik oryantasyon olarak adalet ve deontoloji yönelimli olmaları muhtemeldir. Bilişsel ahlaki gelişim modelinin üç boyutu bulunmaktadır. Gelenek öncesi düzeyde bulunan bir birey etik karar verme sürecinde, doğru veya yanlış, kararın sonucuna bağlı olarak belirler.

Bu aşamada birey kişisel çıkarlarını (self-interest) ön planda tutarak, karar ve davranışı sonucunda ortaya çıkacak ödül veya cezaya göre seçimini yapar. Bu düzeye sahip bireylerin etik yönelim olarak rölativist ve sonuçsal (faydacı-egoist) eğilimli olması beklenir. Muhasebecinin işi ile ilgili olarak karşılaştığı etik bir ikilem durumunda kişisel çıkarlarını düşünerek karar vermesi ahlaki gelişim seviyesinin birinci düzeyinde olduğunu gösterir ve kişisel çıkar boyutunun etik kararlarında asıl belirleyici olduğu bu düzeyde bir davranışa örnek verilebilir. Gul vd. (2003)'te 53 Çinli muhasebeci üzerinde yapılan çalışmada etik gelişim ile etik dışı davranış arasında güçlü negatif birliktelik bulunmuştur. Özellikle mesleki kayıplar ve değiştirme maliyetlerinin yüksek olduğu durumlarda bu ilişki daha da güçlenmektedir.

Ahlaki gelişim (ahlaki muhakeme) üzerine yapılan araştırmalar, yani tercih edilen (seçimli) davranışa yol açan, ahlaki bilişsel bir karar alma süreci sonucunda süzülerek ortaya konan bilgi üzerine yapılan araştırmalar pek çok araştırmacı için odak noktası olagelmıştır (Weber ve McGivern, 2010, s.14). Abdolmohammadi ve Baker (2006)'da 164 kişilik bir örneklemeden yararlanılarak gerçekleştirilen çalışmaya göre bireylerin ahlaki gelişim seviyeleri ile etik oryantasyonları arasında pozitif ilişki bulunmuştur.

Barnett (1996)'da ahlaki gelişim düzeyi ile adalet ve deontoloji yaklaşımları arasında pozitif ilişki olduğunu ifade ederken, rölativizm ve egoizm etik yargı ile negatif olarak ilişkilendirilmiştir. Trevino ve Youngblood (1990)'da bilişsel ahlaki gelişim yapısının etik kararı etkilediği belirtilmektedir. Goolsby ve Hunt (1992)'de 269 kişilik bir örneklem büyüklüğünde bilişsel ahlaki gelişim ile sosyal sorumluluk arasında pozitif ilgi bulunmuştur. Nguyen ve Biderman (2008)'de 300 kişi üzerinde yapılan araştırmada bilişsel gelişim ile etik oryantasyon arasında ilişki bulunmuştur.

Dolayısıyla bilişsel ahlak gelişimin gelenek sonrası (evrensel prensipler) boyutunda olan bireylerin daha çok adalet ve deontoloji yönelimli olmaları beklenirken, geleneksel ve gelenek öncesi (kişisel çıkar) boyutunda olan bireylerin rölativist ve sonuçsal oryantasyonlu olmaları muhtemeldir. Bu düşünce ile muhasebecilerin bilişsel ahlak gelişim seviyeleri ile bireysel etiksel oryantasyon (bireysel etik felsefesi) arasında aşağıda belirtilen hipotezler oluşturulmuştur.

H2_a: Bilişsel ahlaki gelişimin kişisel çıkar boyutu etiksel oryantasyonun adalet oryantasyonu boyutunu pozitif yönlü etkiler.

H2_b: Bilişsel ahlaki gelişimin kişisel çıkar boyutu etiksel oryantasyonun rölativist oryantasyon boyutunu pozitif yönlü etkiler.

H2_c: Bilişsel ahlaki gelişimin kişisel çıkar boyutu etiksel oryantasyonun sonuçsal oryantasyon boyutunu pozitif yönlü etkiler.

H2_d: Bilişsel ahlaki gelişimin kişisel çıkar boyutu etiksel oryantasyonun deontoloji oryantasyonu boyutunu pozitif yönlü etkiler.

H2_e: Bilişsel ahlaki gelişimin geleneksel boyutu etiksel oryantasyonun adalet oryantasyonu boyutunu pozitif yönlü etkiler

H2_f: Bilişsel ahlaki gelişimin geleneksel boyutu etiksel oryantasyonun rölativist oryantasyon boyutunu pozitif yönlü etkiler.

H2_g: Bilişsel ahlaki gelişimin geleneksel boyutu etiksel oryantasyonun sonuçsal oryantasyon boyutunu pozitif yönlü etkiler

H2_h: Bilişsel ahlaki gelişimin geleneksel boyutu etiksel oryantasyonun deontoloji oryantasyonu boyutunu pozitif yönlü etkiler.

H2_i: Bilişsel ahlaki gelişimin evrensel prensipler boyutu etiksel oryantasyonun adalet oryantasyonu boyutu arasında pozitif yönlü bir bağıntı vardır.

H2_j: Bilişsel ahlaki gelişimin evrensel prensipler boyutu etiksel oryantasyonun rölativist oryantasyon boyutunu pozitif yönlü etkiler

H2_k: Bilişsel ahlaki gelişimin evrensel prensipler boyutu etiksel oryantasyonun sonuçsal oryantasyon boyutunu pozitif yönlü etkiler

H2_l: Bilişsel ahlaki gelişimin evrensel prensipler boyutu etiksel oryantasyonun deontoloji oryantasyonu boyutunu pozitif yönlü etkiler

3.2.3 Bilişsel Ahlaki Gelişimin Etik Kararlara Etkisi

Etik karar verme sürecinde, bilişsel ahlak gelişiminin rolünü araştıran ve önemli düzeyde ilişki bulunduğunu tespit eden çok sayıda çalışma bulunmaktadır (Ashkanasy vd., 2006; Izzo, 2000; O'Fallon ve Butterfield, 2005; Lan vd., 2008; Murphy vd., 2004; McCarthy, 1997; Glover vd., 1997; Warming ve Windsor, 2003).

Bilişsel ahlaki gelişim, iş profesyonellerinin ahlaki karar oluşturmalarını açıklamakta yaygın olarak kullanılan bir teoridir (Kracher vd, 2002; Bernardi ve Arnold, 1997; Lampe ve Finn, 1992; Jones vd., 2003) ve ahlaki gelişim, etiksel kararları etkiler (Rogers ve Smith, 2001, s.1).

Sweeney ve Roberts (1997)'de 312 muhasebeci üzerinde yapılan çalışmada etik gelişimin geleneksel düzeyinde bulunan bireylerin müşteri isteklerine karşı daha az direnç gösterdikleri sonucu elde edilmiştir ve etik olmayan davranışı göstermekle bilişsel ahlaki gelişim seviyesi arasında negatif ilişki olduğu vurgulanır. Windsor ve Ashkanasy (1995)'de 168 Avustralyalı muhasebeci kapsayan incelemede etik gelişim seviyesinin müşterilerle yapılan pazarlık gücünü etkilediği belirlenmiştir. Muhasebecilerin etik gelişimi ve sahip olduğu değerler, müşterilerin (mükellef) gücüne karşı direnci artırmaktadır. Yüksek düzeyde bilişsel gelişimi olan muhasebeciler, daha düşük seviyede bulunan muhasebecilere göre mükelleflerinin isteklerine karşı çıkabilmektedir. Ponemon (1992)'de deney ve kontrol grubu oluşturularak yapılan çalışmada, daha yüksek düzeyde ahlaki gelişime sahip bireylerin, daha düşük düzeyde bulunan bireylere göre finansal tabloların ilkelere ve standartlara uygunluğunun kontrolüne daha çok zaman ayırdıklarını tespit edilmiştir.

Etik kararın oluşması bireyin bilişsel ahlaki gelişim seviyesi ve etik yöneliminin bir sonucudur (May ve Pauli, 2002, s. 86; Sparks ve Pan, 2010, s. 408). Kohlberg (1981)'de ahlaki kararın, bireyin ahlaki gelişiminin bir fonksiyonu olduğu belirtilmektedir. Birey bu aşamada olası kararının sonuçları hakkında; iyi, kötü, doğru, yanlış gibi bir takım bilişsel çıkarsamalar yapmaktadır. Değerlerin Belirlenmesi Ölçeği bu ilişkiyi ölçmeyi amaçlamaktadır. Moral muhakeme bu aşamada bireysel olarak iyi, kötü veya adil adil değil, dürüst dürüst değil olgularına yoğunlaşmaktadır. Bireylerin BAG ile davranış niyeti arasında pozitif ilişki bulunmuştur. Reidenbach ve Robin (1988)' de geliştirilen çok boyutlu etik ölçeği kullanılarak yapılan birçok araştırmada etik muhakemenin, davranış niyetindeki varyansın %34 ile %61'i arasında bir bölümünü açıkladığı belirlenmiştir (Barnett vd., 1996; Flory vd., 1992).

Massey (2002) ve Thorne (2000)'de de bilişsel ahlaki gelişim seviyesi ile etik muhakeme arasında pozitif yönlü ilişki bulunmuştur. Benzer şekilde Kaplan vd.

(1997)'de vergi uzmanlarının ahlaki gelişim seviyesi ile mesleki etik davranışları arasında pozitif ilişki tespit edilmiştir. Dahası bazı çalışmalarda, ahlaki gelişimin daha düşük düzeyindeki bireylerin çoğunlukla kurallara bağlı olarak davranış gösterirken, yüksek düzeydeki bireylerin evrensel değerlere daha fazla önem verdikleri belirlenmiştir (Graham, 1995; Patterson, 2001; Trevino, 1986). Gabhart (1990)'da denetçiler üzerinde yaptığı araştırmasında, ahlaki gelişim düzeyi düşük bireylerin çoğunlukla cezalandırılma korkusuyla karar verdiklerini belirlemiştir. Bu anlamda SOX yasının daha düşük ahlaki gelişim seviyesindeki bireyler üzerinde etkisinin olması muhtemeldir (Maroney ve McDevitt, 2008, s. 93). Barnett vd. (1996)' BAG ile etik karar arasında pozitif yönlü ilişki bulunmuştur ve etik dışı kararın ise etik dışı davranışın öncülü olduğu belirtilmektedir. DeConinck ve Lewis (1997)'de etik yargı, etik davranışın ödüllendirilmesi, etik dışı davranışın ise cezalandırılmasında en önemli tahmin edici olarak belirtilmektedir. Rallapalli (1998)'de etik muhakeme önemli şekilde etik niyeti etkilemektedir hipotezi doğrulanmıştır. Bass vd. (1999)'da bir durumu etik olarak muhakeme ederek belirledikten sonra, bu kararlarını davranışa dönüştürdükleri görülmüştür. Barnett (2001)'de etik kararın davranışsal niyetin tahmin edicisi olduğu görülmektedir. Shafer (2001)'de etik yargı ile davranışsal niyet (behavioral intentions) arasında pozitif ilişki olduğu sonucu elde edilmiştir. Uddin ve Gillett (2002)'de Ahlaki gelişim seviyesi daha düşük olan bireylerin, mali tablolarda hileleri rapor etmekte daha çekimser oldukları ifade edilir. Shapeero vd. (2003)'de ise BAG ile etik karar arasında ilişki bulunamamıştır. Sivadas vd. (2003)'de bireyler bir durum hakkında “adil” ve “dürüst” biçiminde bir yargı oluşturduklarında, muhtemelen kararlarını davranışa dönüştürdükleri belirtilmektedir.

Flannery ve May (2000)'de etik olmayan bir karara varma ile etik dışı davranış gösterme arasında yüksek ilgi bulunmuştur. Abdolmohammadi ve Baker (2007)'de muhasebe öğrencileri üzerine yaptıkları çalışmalarında, test-tekrar test yönteminin sonucunda BAG seviyesi ile etik dışı davranış gösterme eğilimi arasında önemli ilişkiler bulunmuştur. Bay ve Greenberg (2001)'de etik niyet ile ahlaki gelişim seviyesi arasında önemli ilişki olduğu belirlenmiştir. Green ve Weber (1997)'de bilişsel ahlaki gelişim seviyesi daha yüksek bireylerin daha etik davranışlar gösterdikleri bulgusuna varılmıştır. Ryan (2001)'de bilişsel muhakeme ile sportmen davranış ve örgütsel vatandaşlık davranışı arasında pozitif ilişki bulunmuştur.

Abdolmohammadi ve Sultan (2002)'de daha düşük düzeyde ahlaki gelişim gösteren bireylerin, gayri etik davranış göstermeye daha yatkın oldukları raporlanmaktadır. Önceki çalışmalar ürünü olarak ortaya çıkan bilgiler ışığında bilişsel ahlaki gelişim seviyesi ile etik kararlar arasında pozitif yönlü ilişkiler olabileceği varsayımı ile aşağıdaki hipotezler öne sürülmüştür.

H3_a: bilişsel ahlaki gelişimin kişisel çıkar seviyesi etik kararları pozitif yönlü etkiler.

H3_b: Bilişsel ahlaki gelişimin geleneksel düzeyi etik kararları pozitif yönlü etkiler.

H3_c: Bilişsel ahlaki gelişimin evrensel prensipler düzeyi etik kararları pozitif yönlü etkiler

3.2.4 Bilişsel Ahlaki Gelişimin Mesleki Bağlılığa Etkileri

Kohlberg'in bilişsel ahlaki gelişim modelinin üçüncü ve dördüncü aşamaları, ahlaklı olmanın yasaların emrettiği bir görev olduğunu belirtir. Diğer bir ifade ile kurallara uygun davranmak ile geleneksel düzeyde bilişsel ahlaki gelişim arasında bir ilişki bulunmaktadır. Buna karşın kurallara uymak ile ilkelere dayalı ahlaki muhakeme arasında daha zayıf bir ilişki bulunmaktadır. Bu yönüyle yüksek mesleki bağlılık, ahlaki gelişimin geleneksel düzeyi ile ilişkilidir. Önceki çalışmalarda bunu doğrular niteliktedir (Amstrong, 1987; Lampe ve Finn, 1992; Ponemon ve Gabhart, 1990).

Mesleki bağlılık, bir mesleğin değerlerini içselleştirmeye başlar. Bu anlamda ahlaki gelişimin geleneksel düzeyinde etik bir ikilem ile karşılaşıldığında içerisinde bulunan toplumun kurallarını içselleştirme düşüncesi vardır. Etik muhakeme toplumun kural ve normlarına bakılarak yapılır. Fogarty (1992)'de muhasebecilerin mesleki eğitiminde, mesleki kurallara ve standartlara ağırlık verilmesinin, kişinin mesleki kararlarında ahlaki ilke ve değerleri göz ardı ederek karar vermesine neden olabileceği görüşü yer alır. Bir diğer ifade ile mesleki kural ve standartlar çoğunlukla geleneksel düzeyde ahlaki gelişimi ifade ederken, evrensel prensipler düzeyi ihmal edilmektedir.

Bir bireyin mesleki bağlılığı, mesleğin etik değerleri kabullenme derecesiyle ilişkilidir (Shaub vd., 1993). Yüksek düzeyde mesleki bağlılık gösteren muhasebecilerin etik davranışları, daha düşük düzeyde mesleki bağlılık gösteren

muhasebecilere göre daha fazla gerçekleştirdikleri görülmektedir. Bilişsel ahlaki gelişim, etiksel oryantasyon ve mesleki bağlılık arasında da ilişkileri araştıran çalışmalar bulunmaktadır. Shaub vd. (1993) ve Patterson (2001) etik gelişim seviyesi ile mesleki bağlılık arasındaki ilişkileri araştırmışlardır ve etik farkındalık düzeyleri yüksek, bireylerin mesleklerine karşı daha bağlı oldukları belirlenmiştir.

Muhasebe alanında, mesleki bağlılık ile ahlaki davranış arasındaki ilişkiyi araştıran çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Aranya vd., (1982)'de vergi muhasebesi ile ilgili olarak vergi uzmanları üzerinde gerçekleştirilen araştırmada, etik farkındalık seviyesi arttıkça, bireylerin mesleki norm, değer ve amaçları kabul etme davranışının güçlendiği belirlenmiştir. Dwyer (2000)'de 159 muhasebeci üzerinde yapılan incelemede etik gelişim ile mesleki bağlılık arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmuştur. Buna göre ahlaki gelişim seviyesi yüksek bireylerin mesleki bağlılık düzeyleri yüksek olmaktadır.

Ashkanasy vd. (2000)'de mesleki değer ve çatışmalar ile etik gelişim arasında önemli ilişkiler tespit edilmiştir. İş ile ilgili talepler arttığında, etik toleransın bu taleplerden etkilendiği sonucuna ulaşılmıştır. Etik karar verme ile mesleki bağlılık arasında bir bağ kurulmalıdır. Lord ve DeZoort (2001) tarafından 171 muhasebeciyi kapsayan çalışmada, etik gelişim seviyesi yüksek bireylerin, organizasyonel ve çevresel baskılara karşı daha fazla direndiklerini ve mesleklerine karşı duydukları saygının arttığı belirlenmiştir. O'Leary ve Stewart (2007)'de 66 bağımlı muhasebeciyi (yönetim muhasebecisi) kapsayan çalışmalarında, bir firmanın kurumsal yönetim uygulamaları ile etik karar verme arasında yüksek ilişki tespit edilmiştir.

Jeffrey ve Weatherholt (1996)'da ve Jeffrey vd., (1996)'da etik gelişim ile mesleki bağlılık arasındaki bu ilişkiyi incelemiştir. Buna göre muhasebe mensuplarının bilişsel ahlaki gelişim düzeyleri ile mesleki bağlılıkları arasında orta düzeyde bir ilişki söz konusudur. Bu çalışmalarda yüksek mesleki bağlılığın özellikle bilişsel ahlaki gelişimin geleneksel sonrası (evrensel prensipler) seviyesi ile ilgili ilişkili olduğu; düşük mesleki bağlılığın ise ahlaki gelişimin geleneksel seviyesi ile ilgili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ahlaki gelişimin geleneksel seviyesinde bireylerin yakın çevre ile olan ilişkilere ve toplumsal normlara karşı duyarlı olduğu

düşünülürse düşük bağlılık seviyesindeki bireylerin daha çok normatif bağlılık gösterdikleri söylenebilir. Ahlaki gelişimin gelenek sonrası düzeyinde ise evrensel ilkelere bir yönelim söz konusudur. Bu bağlamda mesleki bağlılığı yüksek bireylerin, zorunluluktan çok duygusal bir bağlılığı söz konusudur.

Mesleki bağlılıkları yüksek muhasebecilerin, raporlama faaliyetlerinde, mesleki bağlılık düzeyleri düşük meslektaşlarına oranla daha fazla sorumluluk gösterdikleri ve etiksel problemlere karşı farkındalık sevilerinin daha yüksek olduğu sonucu elde edilmiştir. Mesleki bağlılık ile ahlaki gelişimi ele alan bir diğer çalışma ise pazarlama alanında Schwepker ve Good (2007)'dir. 2085 satış temsilcisi (cevaplanma sayısı 240) üzerinde gerçekleşen bu çalışmada satış temsilcilerinin ahlaki gelişim seviyeleri ile mesleki bağlılıkları arasında pozitif bağlantı tespit edilmiş ve etik davranış ile mesleki bağlılık arasındaki ilişki anlamlı seviyelerde bulunmuştur $-F=6,799; \rho<0,001; R^2=0,050-$ (Schwepker ve Good, 2007, s.12). Araştırmalardan elde edilen neticeler doğrultusunda muhasebecilerin ahlaki gelişim seviyesi ile mesleki bağlılık arasında aşağıda belirtilen hipotezlere yer verilmiştir.

H4_a: Bilişsel ahlaki gelişimin kişisel çıkar seviyesi, mesleki bağlılığın duygusal bağlılık boyutunu pozitif yönde etkiler.

H4_b: Bilişsel ahlaki gelişimin kişisel çıkar seviyesi, mesleki bağlılığın devamlılık boyutunu pozitif yönde etkiler.

H4_c: Bilişsel ahlaki gelişimin kişisel çıkar seviyesi, mesleki bağlılığın normatif bağlılık boyutunu pozitif yönde etkiler.

H4_d: Bilişsel ahlaki gelişimin geleneksel seviyesi, mesleki bağlılığın duygusal bağlılık boyutunu pozitif yönde etkiler.

H4_e: Bilişsel ahlaki gelişimin geleneksel seviyesi mesleki bağlılığın devamlılık boyutunu pozitif yönde etkiler.

H4_f: Bilişsel ahlaki gelişimin geleneksel seviyesi, mesleki bağlılığın normatif boyutunu pozitif yönde etkiler.

H4_g: Bilişsel ahlaki gelişimin evrensel prensipler seviyesi, mesleki bağlılığın duygusal bağlılık boyutunu pozitif yönde etkiler.

H4_h: Bilişsel ahlaki gelişimin evrensel prensipler seviyesi, mesleki bağlılığın devamlılık boyutunu pozitif yönde etkiler.

H4_i: Bilişsel ahlaki gelişimin evrensel prensipler seviyesi, mesleki bağlılığın normatif bağlılık boyutunu pozitif yönde etkiler.

3.2.5 Etik Oryantasyonun Etik Farkındalığa Etkisi

Etik yönelim ile etik farkındalık arasındaki ilişkiyi araştıran çalışmalarda farklı sonuçlar elde edilmiştir. Singhapakdi vd. (1996)'da bireysel etik yönelim (bireysel ahlak ideolojisi) ile etik farkındalık arasında önemli bir ilişki bulunmuştur. Çalışmada, yüksek mesleki değerlere sahip bireylerin, etik ikilemlere karşı daha hassas davrandıkları sonucuna ulaşılmıştır. Sparks ve Hunt (1998) ile Yetmar ve Estman (2000)'de etik yönelimin rölativizm boyutu etik farkındalık ile negatif yönlü şekilde ilişkili bulunmuştur. Bireylerin rölativist yönelimi artıkça, etik farkındalıkları azalmaktadır. Bu durum, etik olmayan davranışların artmasına neden olmaktadır.

May ve Pauli (2002)'de bir etik problemin olası faydalı ve zararlı sonuçları ile ahlaki farkındalık arasında pozitif ilişki seviyesi bulunmuştur. Cohen (2001)'de ekonomik değer yönelimli bireylerin etik duyarlılık düzeylerinin, deontolojik değer yönelimli bireylere oranla daha düşük olduğunu belirtmiştir. Benzer sonuçla Ford ve Richardson (1994)'te ekonomik yönelim ile etik dışı davranış arasında negatif olarak ilgili bulunmuştur. Loe vd. (2000)'de deontoloji ve adalet yönelimli bireylerin, teleolojik (sonuçsal yönelimli) bireylere göre mesleki konularda yaşanan etik problemlere karşı daha duyarlı oldukları tespitine ulaşılmıştır.

Shaub vd. (1993)'de etik yönelim ile etik farkındalık arasında 201 muhasebe mensubu üzerinde yapılan çalışma sonucunda pozitif ilişki tespit edilmiştir. White ve Dooley (1993)'te 184 birey üzerinde yapılan çalışmaları sonucunda etik farkındalık ile etik davranış kodlarına uygun hareket etme iradesi arasında anlamlı ilgi bulunamamıştır. Simpson vd. (1994)'de etik davranış kodlarının farkında olmak ile etik karar verme ve etik davranış arasında anlamlı bir etki ortaya konmamıştır.

Muhasebede yapılmış önceki çalışmalarda yukarıda belirtilen çalışmalara benzer ve farklı sonuçlar elde edilmiştir. Bu çalışmaların çoğu etik yönelimin, adalet, deontoloji, rölativizm, egoizm ve faydacılık boyutları ile etik kararlar arasında ilişkinin varlığını ortaya koymaktadır (Flory, 1992; Cohen vd., 1996; Cruz vd., 2000). Shaub vd. (1993)'te 207 muhasebeci üzerinde yapılan çalışmada etik farkındalık ile etik yönelim arasında kuvvetli ilişki bulunmuştur. Daha rölativist ve egoist meslek mensuplarının, ahlaki eşitlik ve deontojik eğilimli meslek

mensuplarına oranla, işleri ile ilgili etik problemlere karşı daha az duyarlı olduklarını görülmektedir. Cohen vd. (1995)'te 62 Amerikalı, 38 Japon ve 38 Latin Amerikalı muhasebeci; Cohen vd. (1996)'da 127 Kanadalı muhasebeci; Cohen vd. (2001)'de 213 muhasebe öğrencisi üzerinde çok boyutlu etik ölçeği kullanılarak yapılan araştırmada ahlaki gelişim seviyesinin etik farkındalığı etkilediği ve etik yönelimle de pozitif yönlü bir ilişkinin varlığı belirlenmiştir. Bu çalışmada meslek mensuplarının faydacılık, adalet/dürüstlük ve deontolojik (görev ve yükümlülükler) yönelimli olmalarına göre etik farkındalıklarının değiştiği sonucu elde edilmiştir.

Ancak Chan ve Leung (2006)'da 156 muhasebe öğrencisi üzerinde yapılan etik farkındalık ve etik yönelim arasındaki ilişki çalışmasında, her iki değişken arasında önemli kabul edilmeyecek düzeyde düşük bir ilişki bulunmuştur. Aynı çalışmada yaşa göre etik farkındalığın değiştiği tespit edilmiştir ($\chi^2 = 35.021$ ($p=0.000$)). Bu çalışmalardan elde edilen bulguların ve bilgilerin ışığında etik yönelim ile etik farkındalık değişkenleri arasında aşağıda ifade edilen hipotezler oluşturulmuştur.

H5_a: Etik oryantasyonun adalet boyutu, etik farkındalığı pozitif yönde etkilemektedir.

H5_b: Etik oryantasyonun rölativizm boyutu, etik farkındalığı pozitif yönde etkilemektedir.

H5_c: Etik oryantasyonun sonuçsallık boyutu, etik farkındalığı pozitif yönde etkilemektedir.

H5_d: Etik yönelimin deontoloji boyutu, etik farkındalığı pozitif yönde etkilemektedir.

3.2.6 Etik Oryantasyonun Etik Karara Etkisi

Etik oryantasyon veya felsefi yönelim ile etik karar arasındaki ilişkileri ele alan birçok araştırma bulunmaktadır (Barnett vd., 1998; Quin, 1997; Vitell ve Davis, 1990; Cruz vd., 2000). Aşağıda bu çalışmaların bazılarında elde edilen sonuçlara yer verilmektedir.

Cruz vd. (2000)'e göre bireyin etik yönelimi ile etik kararı arasında kuvvetli ilişki vardır ve etik davranma niyeti ile adalet ve kontraktualizm arasında pozitif ilişki bulunmaktadır. Morris vd. (1996)'da kişisel değerlerle davranışsal niyet arasında negatif ilişki bulunmuştur. DeConinck ve Lewis (1997)'de deontoloji ve adalet, faydacılık, egoizm ve rölativizmin etik niyet ile ilişkili olduğu sonucu elde edilmiştir. Rallapalli vd. (1998)'de sonuçsallığın bireylerin etik kararlarını etkilediği

görülmüştür. Shapeero vd. (2003)'te deontolojik yönelimli bireylerin etik dışı davranma niyetini diğer bireylere oranla daha az taşıdıkları sonucu elde edilmiştir. Sivadas (2003)'te rölativist yönelimli bireylerin etik olmayan davranış niyetlerini daha fazla seçtiklerini belirtmiştir. Sözü geçen çalışmalardan elde edilen bilgiler doğrultusunda etik oryantasyon ile etik karar arasında aşağıdaki hipotezler kurulmuştur.

H6_a: Etiksel oryantasyonun adalet boyutu ile etik kararlar arasında pozitif yönlü bir bağıntı söz konusudur.

H6_b: Etiksel oryantasyonun rölativizm boyutu ile etik kararlar arasında pozitif yönlü bir bağıntı söz konusudur

H6_c: Etiksel oryantasyonun sonuçsallık boyutu ile etik kararlar arasında pozitif yönlü bir bağıntı vardır.

H6_d: Etiksel oryantasyonun kontraktualizm boyutu ile etik kararlar arasında pozitif yönlü bir bağıntı vardır.

3.2.7 Etiksel Oryantasyonun Mesleki Bağlılığa Etkileri

Emerson vd. (2007)'de muhasebe mensupları üzerinde gerçekleştirdikleri çalışmalarında, bireylerin etiksel oryantasyonu ile etik davranışları arasında önemli ilişkiler tespit edilmiştir. Greenfield vd. (2008)'de 376 kişilik örneklemden elde edilen veriler ışığında etik yönelim ile mesleki bağlılığı araştıran çalışmalarında, bireylerin etik felsefeleri ile mesleki bağlılık seviyeleri arasında pozitif ilişki bulunmuştur. Adalet ve deontoloji yönelimli meslek mensuplarının, rölativist, sonuçsal yönelimli bireylere oranla mesleki bağlılık düzeyleri daha yüksektir (χ^2 değeri 1.525; RMSEA= 0.03; $t = 3.67$, $p < 0.001$). Buna göre etik yönelim ile mesleki bağlılık arasında anlamlı düzeyde ilişki kurulmaktadır.

Yüksek düzeyde mesleki bağlılık gösteren bireyler, yetenek ve özelliklerini geliştirmek için çaba sarf eden, kariyerlerini ilerletmek için enerji harcayan, mesleğinde devamlılık gösteren ve mesleğini bırakma niyeti düşük olan bireylerdir (Meyer vd., 1993, 539; Lee vd., 2000, s. 800; Hall vd., 2005, s. 89). Shaub vd. (1993)'de 207 bireyden oluşan örnekleme üzerinde yapılan çalışmada, etiksel oryantasyonu adalet ve deontoloji olan bireylerin, mesleki değerleri daha fazla

kabullendiklerini ve mesleklerine katkı sağlamak için daha çok çaba sarf ettikleri belirtilmektedir.

Mesleki bağlılık, davranışsal muhasebe açısından oldukça önemli bir kavramdır. Muhasebe meslek mensubunun, mesleğine karşı bağlılık hissi göstermesi, mesleki karar ve davranışlarına yansiyacaktır. Mesleki bağlılık seviyesi yüksek muhasebecilerin, işleri ile ilgili etik ikilemlerde, mesleki imajlarını ve kariyerlerini dikkate alarak daha etik kararlar vermeleri beklenir. Bu nedenle muhasebecilerin etiksel oryantasyonları ile mesleki bağlılıkları arasında pozitif bir bağıntının var olabileceği düşüncesiyle her iki değişken arasında aşağıdaki hipotezler kurulmuştur.

H7_a: Etiksel oryantasyonun adalet oryantasyonu boyutu, mesleki bağlılığın duygusal bağlılık boyutunu pozitif yönlü artırmaktadır.

H7_b: Etiksel oryantasyonun adalet oryantasyonu boyutu, mesleki bağlılığın devamlılık boyutunu pozitif yönde etkilemektedir.

H7_c: Etiksel oryantasyonun adalet oryantasyonu boyutu, mesleki bağlılığın normatif bağlılık boyutunu pozitif yönlü etkilemektedir.

H7_d: Etiksel oryantasyonun rölativist oryantasyon boyutu mesleki bağlılığın duygusal bağlılık boyutunu pozitif yönlü etkiler.

H7_e: Etiksel oryantasyonun rölativist oryantasyon boyutu mesleki bağlılığın devamlılık boyutunu arasında pozitif yönlü etkilemektedir.

H7_f: Etiksel oryantasyonun rölativist oryantasyon boyutu, mesleki bağlılığın normatif bağlılık boyutunu pozitif yönde etkiler.

H7_g: Etiksel oryantasyonun sonuçsal oryantasyon boyutu, mesleki bağlılığın duygusal bağlılık boyutunu pozitif yönlü etkiler.

H7_h: Etiksel oryantasyonun sonuçsal oryantasyon boyutu, mesleki bağlılığın devamlılık boyutunu pozitif yönlü etkiler.

H7_i: Etiksel oryantasyonun sonuçsal oryantasyon boyutu, mesleki bağlılığın normatif bağlılık boyutunu pozitif yönlü etkilemektedir.

H7_j: Etiksel oryantasyonun deontoloji oryantasyonu boyutu, mesleki bağlılığın duygusal bağlılık boyutunu pozitif yönlü etkilemektedir.

H7_k: Etiksel oryantasyonun deontoloji oryantasyonu boyutu, mesleki bağlılığın devamlılık boyutunu pozitif yönde etkilemektedir.

H7_i: Etiksel oryantasyonun deontoloji oryantasyonu boyutu, mesleki bağlılığın normatif bağlılık boyutunu pozitif yönde etkilemektedir.

3.2.8 Etik Farkındalığın Etik Karara Etkisi

Muhasebecilerin etik farkındalık düzeyleri ile etik kararları arasındaki ilgiyi araştıran çalışmalarda değişik sonuçlara ulaşıldığı görülmektedir. Shafer vd. (1999)'da 323 muhasebeci ve Shafer vd. (2001)'de yine 323 muhasebeci üzerinde yapılan değerlendirmede, agresif finansal raporlama durumunu tespitte bireylerin etik farkındalıklarının önemli rol oynadığı belirlenmiştir. Robin vd. (1996)'da etik farkındalık ile etik davranış arasında yüksek korelasyon tespit edilmiştir. Bu çalışmalarından elde edilen verilerin yardımıyla etik farkındalık ile etik karar arasında pozitif yönlü bir ilişkinin var olabileceği düşüncesiyle aşağıda belirtilen hipotez kurulmuştur.

H8: Muhasebecilerin etik farkındalıkları, etik kararlarını arasında pozitif yönde etkilemektedir.

3.2.9 Etik Farkındalığın Mesleki Bağlılığa Etkileri

Yetmar ve Estman (2000)'e göre etik farkındalık ile mesleki bağlılık arasında yüksek düzeyde pozitif ilişki bulunmaktadır. Etik duyarlılıkları yüksek bireylerin, mesleki bağlılık düzeyleri de yüksek olmaktadır. Aynı şekilde mesleki bağlılık düzeyinin yükselmesi de etik farkındalığı pozitif yönlü olarak geliştirmektedir. Benzeri sonuçlara Lord ve DeZort (2001)'de de rastlanılmaktadır. Mesleklerine karşı duygusal ve normatif açıdan düşük düzeyde bağlılık sergileyen denetçilerin, etik olmayan davranışları daha fazla gösterdikleri belirtilmektedir. Aynı doğrultuda, Kaplan ve Whitecotton (2001)'de 73 muhasebe uzmanı üzerinde gerçekleştirilen çalışmada, muhasebecilerin gerçek dışı raporlama davranışları ile mesleki bağlılıkları arasında yüksek ilişki olduğuna dair bulgulara ulaşılmıştır.

Etik değerler muhasebe mesleği için önemli rol oynar. Çünkü muhasebe profesyonelleri çalışmalarında, mesleki davranış standartlarına ve etik kodlara uygun davranmak zorundadır. Bu yönüyle mesleki bağlılık ile etik farkındalık arasında önemli bir ilişki bulunmaktadır (Hunt ve Vitell, 1986; Yetmar ve Eastman, 2000). Muhasebede mesleki bağlılık, mesleki norm ve amaçları kabul etmek anlamı taşır ki; bu yönüyle yüksek düzeyde mesleki bağlılık, büyük duyarlılık ile meslek etiğini

yansıtmalıdır. Mesleki bağlılık, mesleki değer gelişimi ile ilgilidir. Mesleki değerler ise büyük oranda ahlaki değerlerden oluşmaktadır. Ahlaki değer yapısı güçlü bireylerin mesleklerine karşı bağlılık düzeyleri yüksek olur (Jeffrey ve Weatherholt, 1996, s. 9). Etik kodlara ve etik değerlere karşı daha duyarlı muhasebecilerin, mesleki bağlılıkları da yüksek olacaktır. Mesleki bağlılık seviyesi yüksek bireylerin ise toplumsal çıkarı koruma davranışını daha güçlü şekilde gösterir. Bu ifadelerin paralelinde etik farkındalık değişkeni ile mesleki bağlılık değişkeni arasında aşağıda belirtilen hipotezlerin oluşturulması uygun görülmüştür.

H9_a: Muhasebecilerin etik farkındalık düzeyi, mesleki bağlılığın duygusal bağlılık boyutunu pozitif yönde etkiler.

H9_b: Muhasebecilerin etik farkındalık düzeyi, mesleki bağlılığın devamlılık boyutunu pozitif yönlü etkiler.

H9_c: Muhasebecilerin etik farkındalık düzeyi, mesleki bağlılığın normatif bağlılık boyutunu pozitif yönde etkiler.

3.2.10 Etik Kararın Mesleki Bağlılığa Etkileri

Muhasebecilerin mesleki bağlılıkları giderek daha fazla ele alınan bir konu haline gelmektedir (Ferris, 1981; Adler ve Aranya, 1984; Aranya vd., 1986; Aryee vd., 1991; Gregson, 1992; Shaub vd., 1993; Jeffrey ve Weatherholt, 1996; Jeffrey vd., 1996; Poznanski ve Bline, 1997; Dewyer vd., 2000; Lord ve DeZoort, 2001; Kaplan ve Whitecotton, 2001; Clikeman vd., 2001; Bamber ve Iyer, 2002; Leong vd., 2003; Kwon ve Banks, 2004; Hall vd., 2005; Cooper vd., 2005; Elias, 2007; Snape vd., 2008; Elias, 2008; Smith ve Hall, 2008). Bu çalışmaların büyük bir bölümünde etik davranışlar ile mesleki bağlılık arasındaki ilgi araştırılmıştır.

Son yıllarda yaşanan büyük çaplı muhasebe skandallarının ortaya çıkardığı problemlerden birisi muhasebecilere duyulan toplumsal güvenin sarsılmasıdır. Güven zedelenmesinin sonucu olarak da muhasebecilerin mesleklerine karşı bağlılık seviyelerinin azalması söz konusudur. Bu yönüyle etik kararların mesleki bağlılık üzerinde, mesleki bağlılığında etik kararlar üzerinde bir takım etkilerinin olması kaçınılmazdır. Etik karar ve davranışlar mesleki bağlılık ile ilişkili olan önemli bir faktördür (Hunter ve Vitell, 1986; Yetmar vd., 1999). Lachman ve Aranya (1986)'da muhasebecilerin etik davranışları ile mesleki bağlılıkları arasında pozitif ilişki

olduğunu belirtirler. Bağımsız muhasebeciler üzerinde gerçekleştirdikleri çalışmalarında, etik davranışlar ile mesleki bağlılık arasında pozitif yönlü karşılıklı ilişki tespit edilmiştir. Etik davranışlar sergileyen bireyin mesleki bağlılığı güçlenirken, mesleki bağlılığın güçlenmesi sonraki aşamada etik davranışların tekrarlanma sıklığını artırmaktadır.

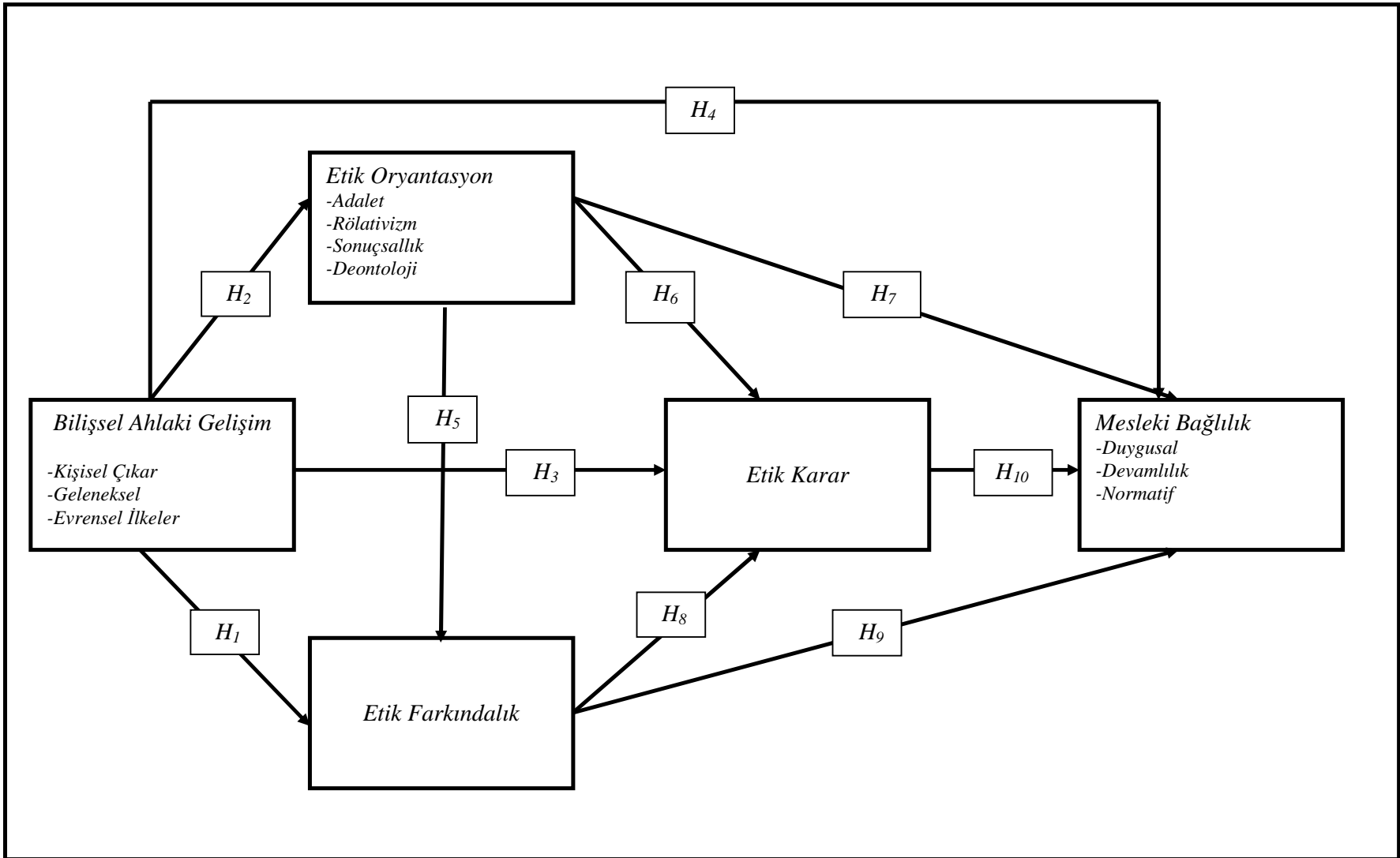
Paralel sonuçlara Lord ve DeZort (2001)'de de rastlanılmaktadır. Mesleklerine karşı duygusal ve normatif açıdan düşük düzeyde bağlılık sergileyen denetçilerin, etik olmayan davranışları daha fazla gösterdikleri belirtilmektedir. Shafer (2002)'de etik baskılar artıkça, bireylerin mesleki tutumlarında negatif sonuçlar verecek eğilimlerin arttığını ve mesleki çatışmaların yaşandığını belirtmektedir ($RMSEA = 0.05$). Ayrıca etik dışı davranışlar göstermeleri konusundaki baskının bir sonucu olarak bireylerin işten ayrılma niyetlerinin güçlendiği de aynı çalışmada ifade edilmektedir (Shafer, 2002, s.268). Bu bilgilerin ışığında etik karar değişkeni ile mesleki bağlılık arasında şu hipotezler oluşturulmuştur.

H10_a: Muhasebecilerin etik kararları, mesleki bağlılığın duygusal bağlılık boyutunu pozitif yönde etkilemektedir.

H10_b: Muhasebecilerin etik kararları, mesleki bağlılığın devamlılık boyutunu pozitif yönde etkilemektedir.

H10_c: Muhasebecilerin etik kararları, mesleki bağlılığın normatif bağlılık boyutunu pozitif yönde etkilemektedir.

Yapılan teorik ve kavramsal açıklamalara bağlı olarak oluşturulan araştırma hipotezleri doğrultusunda oluşturulan araştırmanın yapısal modeli Şekil 3.1'de yer almaktadır. Bu modelin oluşturulmasında literatür incelemelerinin yanı sıra bilimsel yenilik getirme ve alternatif model geliştirme stratejisinin etkisi olmuştur. Şekil 3.1'e göre muhasebecilerin bilişsel ahlaki gelişim seviyeleri etik oryantasyonlarını ve etik farkındalıklarını etkilemekte ve etik kararı belirleyen temel değişken olmaktadır. Ayrıca etik kararlarda mesleki bağlılığa etki etmektedir. Şekilde görülen direkt ve dolaylı etkiler hipotezlere yansıtılarak test edilmeye hazır hale getirilmiştir.



Şekil 3.1 Araştırmanın Yapısal Modeli

4. ÇALIŞMANIN METODOLOJİSİ VE UYGULAMASI

Bu kısımda anket formlarının hazırlanması ve uygulanması ile ilgili süreç ve bu süreçte gerçekleştirilen işlemler belirli bir düzen içerisinde sunulmaktadır. Bununla birlikte araştırmanın ana kütlesi ve örnekleme ait temel özellikler, demografik veriler, anketlerin hazırlanması ve derlenmesi, verilerin analizi, yapısal modelin ve hipotezlerin test edilmesi ve testler sonucunda ulaşılan bulgulara bağlı olarak yapılan değerlendirmeler yer almaktadır.

4.1 Anakütle Özellikleri

Muhasebe meslek mensuplarının, (Serbest Muhasebeci – SM, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir – SMMM, Yeminli Mali Müşavir – YMM) ahlaki gelişim yapıları ile etik karar verme süreci ve mesleki bağlılıkları arasındaki ilişkiyi Türkiye'nin bütün bölgelerinde faaliyet gösteren muhasebecileri dikkate alarak değerlendirmeye çalışan geniş kapsamlı bu alan araştırmasında, anket aracılığıyla veri toplama yöntemi tercih edilmiştir. Araştırma bulgularının Türkiye genelini yansıtmasını sağlamak amacıyla örneklem çapının maksimum seviyelerde tutulmasına özen gösterilmiştir⁵. Araştırmanın ana kütesini oluşturan muhasebe meslek mensuplarına ilişkin özet bilgiler Tablo 4.1'de yer almaktadır. Tablodaki verileri değerlendirmeden önce muhasebe mesleğinin ülkemizdeki gelişimi ve yasal durumu hakkında kısaca bilgilendirme yapılmıştır.

Ülkemizde muhasebenin gelişmesinde 1926 yılına kadar Fransa'nın, 1926–1960 yılları arasında daha çok Almanya'nın etkisi görülmüştür. 1960 ve sonrası dönemde ise ABD'deki muhasebe anlayışının ülkemizde hâkim olmaya başladığı

⁵ Ana kütleinin büyüklüğüne bağlı olarak örneklem büyüklüğünü belirlemeye yönelik formülasyon sonucunda, %95'lik bir güvenilirlik düzeyinde anakütleyi oluşturan bireylerin sayısına bağlı olarak örneklem büyüklükleri şu şekilde olmalıdır: 1.000-222; 2.000-278; 3.000-291; 4.000-299; 5.000-303; 10.000-313; 20.000-318; 50.000-321; 100.000-321; 500.000-322 (Birinci Değer Anakütleyi Oluşturan Birey Sayısını – İkinci Değer Minimum Örneklem Büyüklüğünü Gösterir) (Bayram, 2004, s.10). Bu bağlamda, TÜRMOB'un resmi internet sitesinde yer alan verilere göre Ocak 2010 itibarı ile Türkiye genelinde yaklaşık 81.000 muhasebe meslek mensubu bulunmakta dolayısıyla ana kütle yaklaşık 81.000 bireyden oluşmaktadır. Yukarıda ifade edilen değerlere göre ise araştırmanın örneklem büyüklüğünün minimum 321 olması yeterli olmaktadır.

gözlenmektedir. Ülkemizde, 1947, 1958, 1963, 1966, 1983 yıllarında çeşitli muhasebecilik ve mali müşavirlik yasa tasarıları hazırlanmış ve yasama organına sunulmuştur ancak yasalaşamamıştır. Uzun yıllar muhasebe uygulamalarına Türk Ticaret Kanunu, Bankalar Kanunu, Vergi Kanunları ve Sermaye Piyasası Kanunu yön vermiştir. Muhasebecilik mesleğini düzenleyen bir yasal dayanağın olmayışı, muhasebenin sadece vergi muhasebesi olarak görülmesine neden olmuştur.

Ekonomik sınırların kalkması ve uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesinin etkisiyle ülkemizdeki mali, ekonomik ve ticari gelişmeler doğru ve anlaşılır muhasebe bilgilerini gerekli kılmıştır. Bu amaçla, muhasebecilik mesleğinin uzman kişilerce yürütülebilmesi için, 1989 yılında bir yasa çıkartılmıştır. Muhasebecilik mesleğine yasal düzenleme getiren, 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”, 1.6.1989 tarihinde kabul edilmiş, 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Takip eden dönemde ise bu yasanın bazı maddelerinde değişiklikler olmuştur. 3568 yasayla meslek mensubu olmanın genel ve özel şartları detayları ile belirlenerek muhasebe mesleğinin düzenli bir yapı kazanması sağlanmıştır. Günümüzde mesleğin en üst birliği olarak Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) yer almakta ve meslek mensuplarının eğitimi, yetkilendirilmesi, denetimi ve disiplini gibi birçok başlıkta faaliyet göstermektedir.

Tablo 4.1 Meslek Mensuplarına Ait Genel Durum

EĞİTİM	SM	SMMM	YMM	TOPLAM
İlköğretim	2.017	18	0	2035
Lise	13.134	672	0	13.806
Ön Lisans	4.732	194	0	4.926
Lisans	7.259	47.225	2.968	57.452
Yüksek	112	2.083	881	3.076
Doktora	0	0	2	11
TOPLAM	27.254	50.201	3.851	81.306
CİNSİYET				
Kadın	4.949	12.259	241	17.449
Erkek	22.305	37.942	3.610	63.857

Kaynak: www.turmob.org.tr (01.05.2010)

Tablo 4.1'e göre meslek mensuplarının %21,4'lük kısmını kadınlar, %78,6'lık bölümünü erkekler oluşturmaktadır. Meslek unvan olarak SMMM'lerin oranı %61,7; SM'lerin oranı %33,5 ve YMM'lerin oranı %4,7 olarak görülmektedir. Eğitim düzeyi olarak ise meslek mensuplarının %70,6 oranı ile çoğunlukla lisans mezunu oldukları anlaşılmaktadır. Yine TÜRMOB'un verilerinden hareketle, bölgeler itibarı ile en fazla meslek mensubu Marmara Bölgesinde bulunurken, en fazla meslek mensubunun faaliyet gösterdiği il İstanbul'dur.

4.2 Anket Formunun Hazırlanması ve Veri Toplama Süreci

Veri toplama süreci iki aşamalı bir mimari tasarım üzerinde inşa edilmiştir. Birinci aşamada ön test yapmak amacıyla veri toplanırken ikinci aşamada ise ana çalışmanın tamamlanması için veriler toplanmıştır. Ön test aşamasında, oluşturulmuş olan soru formu çeşitli il ve bölgelerde yer alan meslek mensuplarına posta yolu ile dağıtılmış, İstanbul'da bulunan bir kesim meslek mensubuna ise yüz yüze görüşme ile uygulanmıştır. Toplam 70 meslek mensubuna ulaşan soru formundan 44 adet geri dönüş sağlanmıştır. Bu 44 cevaplandırılmış soru formunun 4 tanesi yeterli sayıda cevaplandırılmadığı için (eksik verinin fazlalığı) değerlendirme sürecine alınmamıştır. Elde edilen 40 tam verili soru formu ise istatistiksel analizlerin gerçekleştirilmesi için hazır hale getirilmiştir. Anket formlarının dağıtımı ve toplanması araştırma planında belirtilen süreler içerisinde gerçekleşmiştir. İkinci aşamada ise ön test aşamasını takiben temel çalışma aşamasında anketlerin dağıtımı yapılmıştır. Bu amaçla oluşturulan elektronik versiyon ve manüel versiyon Türkiye'nin farklı coğrafi bölgelerinde yer alan muhasebe meslek mensuplarına elektronik ortam yoluyla, yüz yüze görüşme yoluyla ve posta yoluyla ulaştırılmıştır.

Oluşturulan soru formunu çok sayıda meslek mensubuna iletmek amacıyla bir web sayfası hazırlanmış ve soru formu web sayfasında link şeklinde konumlandırılmıştır. Daha sonra Türkiye genelinde faaliyet gösteren yaklaşık 7000 meslek mensubuna elektronik posta gönderilmiş ve kendilerinden soru formunu internet ortamında yanıtlamaları istenmiştir. Bunun dışında elektronik posta adresine erişilemeyen meslek mensuplarından da veri elde edebilmek için, anket formunun manüel (kağıt-kalem) versiyonu hazırlanmış ve bir tanıtım yazısı aracılığıyla ön test

aşamasında 70, ana çalışma aşamasında ise 320 meslek mensubuna anket formu iletilmiştir. Anketlerin internet ortamında sunulmasında, meslek mensuplarının kişisel internet sitelerinde ve meslek odalarının internet sitelerinde yer verilen elektronik posta adreslerinin derlenmesi metoduyla veri ambarı oluşturulmuştur. Anket formu, Ek 1’de görülmektedir.

Anket formunun, internet ortamında ve manüel biçimde iletilmesinden sonra, anket formlarının meslek mensuplarınca yanıtlanması aşaması gerçekleşmiştir. İnternet ortamında iletilen elektronik anket formunu 359 meslek mensubu yanıtlamıştır. Kağıt kalem versiyonunu ise 187 meslek mensubu yanıtlamıştır. Yanıtlanan toplam 546 adet anket formunun 7 tanesinde, formun tam olarak doldurulmadığı ve eksik bırakılan soru sayısının çok olduğu gerekçesiyle değerlendirme aşamasına aktarılmaması uygun görülmüştür. Dolayısıyla veri toplama aşamasında analiz aşamasına aktarılan anket formu sayısı 539 olarak belirlenmiştir.

4.3 Anket Formunun Oluşturulmasında Dikkat Edilen Hususlar

Anket formunun tasarımında ve hazırlanmasında literatürde belirtilen hususlar dikkat edilmiştir. Anket formu sekiz sayfalık bir kitapçık haline getirilmiştir. Anketin ilk sayfasının üst kısmına, araştırmanın adı içeriği, bilimsel amacı ile toplumsal faydasına ve bireylerden alınacak bilgilerin gizliliğine dair kısa bir açıklama yapılmıştır. Bu metnin üst bölümünde ise Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsünün logosu eklenmiştir.

Çalışmanın, giriş bölümünde ifade edilen “çalışmanın amacı ve önemi”, kavramsal çerçeve ve değişkenlerin tanıtılması bölümünde belirtilen “teorik yapı”, araştırma modeli ve hipotez geliştirme bölümünde belirlenen “model ve hipotezler” doğrultusunda, araştırmanın bilimsel kalitesini artırmak, bilim dünyasında saygın bir konum kazandırmak ve küresel boyutta sonraki çalışmalara esin kaynağı olması amacıyla çok derin literatür incelemelerinin neticesinde, araştırmanın özüne en uygun ölçekler tespit edilerek anket formu hazırlanmıştır.

Anket formunun tasarımında ve oluşturulmasında, önceki araştırmalarda kullanılmış ölçekler karşılaştırılmış; *güncel olma, ilgi çekme, yanıtlanma süresi, anlaşılabilirlik, konu ile ilgi seviyesi, bilimsel geçerlik ve güvenilirlik kriterleri* göz önünde bulundurularak en uygun ölçekler tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra tespit edilen ölçeklerde, bilimin özüne ve amacına uygun olarak geliştirme çalışmaları yapılmış, eksik bulunan veya var olması durumunda ölçeğin önemini artıracak yeni sorularında ölçeklere eklenmesine özen gösterilmiştir. Bu yönü ile ölçeklerin tespiti ve anket formunda yer bulmaları süreci, bilimsel anlamda oldukça geliştirici ve yol gösterici olmuştur. Anket formunun metinsel yönünde, bilimsel üslubun yanı sıra, edebi üslubunda güçlü olmasına özen gösterilmiştir.

Ölçekler oluşturulurken, dil uzmanlarına başvurulmuş, literatür taramalarında da bu tür işlemlerde dikkat edilen tercüme ve geri tercüme prosedürü uygulanmıştır. Anket sorularında Türkçe'den İngilizce'ye çevriminde doğabilecek hataların ortadan kaldırılması için ilk olarak, her iki lisana ve konuya hâkim iki uzman tarafından soruların Türkçe'mize çevirisi yapılmıştır. Yine iki lisana ve konuya hâkim iki uzmanca bu çeviri ile orijinal kaynaklar karşılaştırılmıştır. Daha sonra iki lisana hâkim fakat konuyu bilmeyen bir dil uzmanı tarafından Türkçe'ye çevrilmiş olan sorular İngilizce'ye çevrilmiş ve bu sorular ile orijinal kaynaklar iki uzman tarafından tekrar karşılaştırılmıştır. Bu metin üzerinde küçük değişiklikler ile ortak mutabakat sağlanarak ankete son hali verilmiştir. Veriler toplandıktan sonra ölçeklerin güvenilirlik analizleri Cronbach'ın alfa değerleri ile hesaplanmıştır.

4.4 Araştırmada Kullanılan Ölçekler

Çalışmada, belirlenen amaçlar ve hipotezler doğrultusunda, literatür taramalarının bir ürünü olarak bir takım ölçme araçlarından yararlanılmıştır. Araştırmanın temel değişkenlerinin her birisi için çok boyuttan veya çok faktörden oluşan ölçekler kullanılmıştır. Anket formu üç alt bölümden ve kapak sayfasından oluşmaktadır. Kapak sayfasında çalışmanın adı ve amacı açıklandıktan sonra anket formunun doldurulmasında dikkat edilecek hususlar belirtilmiş ve gerekli açıklamalar yapılmıştır. Anket formunun birinci bölümünde etik oryantasyon ile ilgili senaryoya ve senaryoya bağlı sorulara yer verilmiştir. Ayrıca aynı senaryo

üzerinden etik farkındalık ve etik karar değişkenleri ile ilgili sorulara da yer verilmiştir. Burada belirtilen etik oryantasyon, etik farkındalık ve etik karar değişkenlerine ait soruların tamamı *çok boyutlu etik ölçeğinden* yararlanılarak hazırlanmıştır.

Birinci bölümün devam kısmında ise muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılıklarına ilişkin *mesleki bağlılık ölçeği* bulunmaktadır. Bu ölçekte mesleki bağlılığın her birini tespit etmek için farklı sayıda soruya yer verilmiştir. Anketin ikinci boyutunda ise muhasebe meslek mensuplarının bilişsel ahlaki yapılarını tespit etmeye yönelik olarak hazırlanmış olan *değerlerin belirlenmesi ölçeği* yer almaktadır. Bu ölçekte üç adet senaryo ve senaryolara bağlı olarak cevaplandırılan 12’şer adet soru yer almaktadır.

Anketin son bölümünde ise anketi cevaplayan meslek mensuplarının demografik özelliklerini tespit için yaşı, cinsiyeti, meslek ünvanı, tecrübesi, doğum yeri, yaşadığı bölge, eğitim seviyesi, geliri ve etik ile ilgili bir eğitime katılıp katılmadığını sorularına yer aldığı *demografik özellikler ölçeği* bulunmaktadır. Takip eden kısımda, yukarıda belirtilen değişkenler için hazırlanmış olan ölçeklere ilişkin detay bilgiler yer almaktadır.

4.4.1 Değerlerin Belirlenmesi Ölçeği

Muhasebecilerin ve diğer bireylerin ahlaki gelişim seviyelerini ölçmek amacıyla birçok ölçme aracı geliştirilmiştir. Kohlberg tarafından geliştirilen ahlaki yargı görüşmesi (moral judgment interview ve değerlerin belirlenmesi ölçeği (defining issues test) en yaygın kullanımı olanlardır (Welton ve Gulfey, 2009, s.279).

Tarihsel olarak bakıldığında, bireylerin sahip olduğu etik gelişme düzeylerinin tespitinde öncelikle Kohlberg’in Ahlaki Yargı Görüşmesi- AYM (Moral Judgement Interview) ölçeğinin kullanıldığı görülmektedir. AYM, ölçeğinde birkaç hipotetik etik ikilem kullanılmakta ve bireyin verdiği cevapların değerlendirilmesiyle bireylerin etik gelişim seviyeleri tespit edilmektedir.

AYM ölçeğinin hem uygulanması hem de uygulama sonucu elde edilen verilerin skora dönüştürülmesi oldukça zaman alıcı ve kompleks bir yapı sergilemektedir. Colby ve Kohlberg (1987)'de belirtilen skorlama prosedürü yaklaşık 800 sayfalık bir yazın meydana getirmiştir. Temel olarak skorlama, cevaplayıcının verdiği cevapların skorlama rehberinde belirtilen esaslar dahilinde puanlanması ile oluşturulmakta ve bireyin etik gelişim seviyesi tespit edilmektedir.

Söz konusu uzun ve karmaşık süreci basitleştirmek ve daha hızlı hale getirmek için James Rest tarafından Değerlerin Belirlenmesi Ölçeği (Değerlerin Belirlenmesi Testi) (Defining Issues Test) geliştirilmiştir. DBÖ, Kohlberg'in yaklaşımı temel alınarak oluşturulmuş etik ikilem senaryoları bütünü ifade eder. Değerlerin belirlenmesi ölçeği kullanılarak, bireyin etik karar oluşturmasını sağlayan bilişsel ahlaki gelişim faktörlerini tespit etmek mümkündür (Thorne, 2000; Mintchik ve Farmer, 2009). Çoklu cevap seçeneklerine verilen cevaplar sonucunda ortaya çıkan değerlerin skorlanması ile bireylerin etik gelişim seviyesi daha hızlı ve basit biçimde belirlenebilmektedir (Rest ve Narvaez, 1994). Söz konusu testte yer alan etik ikilemler, Rest'in çalışmasında yer alan orijinal öykülerden oluşabileceği gibi, uygulayıcı veya araştırmacı tarafından oluşturulacak öykülerden de oluşturulabilmektedir. Buradaki temel kriter, araştırmacı tarafından oluşturulan öykülerin Kohlberg'in oluşturmuş olduğu etik gelişim seviyeleri ile uyum göstermesidir (Rest, 1986).

Değerlerin belirlenmesi ölçeğinde bireyden istenen, her öykü için verilmiş olan 12 adet yargıyı, 5'li likert üzerinden cevaplandırması ve bu aşamadan sonra, bu 12 yargıdan kendisi için en önemli olan dört tanesini sıralamasıdır. Sıralamada verilen cevaplara göre her bireyin P (Principled) Skoru tespit edilmekte ve etik gelişim düzeyi ortaya çıkmaktadır. Bu ölçeğin en büyük avantajı hem sayısal bir skor üretmesi, hem de bilişsel ahlak yapısının alt boyutlarını tespiti olanak vermesidir. Değerlerin belirlenmesi ölçeğinin uzun ve kısa olmak üzere iki temel versiyonu bulunmaktadır. Uzun versiyonunda 6 farklı etik ikilem öyküsü yer alırken, kısa versiyonda, 3 adet etik ikilem yer almaktadır. Çalışmada kısa 3 öyküden oluşan versiyon kullanılmıştır. Birey her öykü için verilmiş olan 12 farklı yargıda kendisi açısından 5'li likert ölçeğinde kararlar vermektedir. 12 değer yargısının her biri Kohlberg'in modelinde yer alan etik gelişim seviyelerinden birine denk gelmektedir.

Dolayısıyla cevaplayıcının doğru kararlar vermesi, kişinin P skorunu yükseltecek ve etik gelişim düzeyinin seviyesini yukarılara çıkaracaktır. P skoru ilkelendirilmiş etik anlamına gelmektedir ve bireyin evrensel değerlere göre etik kararlar verdiği 5. ve 6. düzeylerin puanlarından elde edilmektedir.

DBÖ, muhasebe etiği ile ilgili araştırmalarda yaygın kullanıma sahip bir ölçektir. (Ford vd. 1997; Husted vd. 1996; Kracher vd., 2002; Wimalasiri, 2004). Geleneksel DBÖ bireylerin ahlaki gelişimlerini sosyal içerikli senaryolarla belirlemektedir. Ancak mesleki araştırmalarda bu şekilde senaryolar bir takım zorluklar çıkarmaktadır. Bu nedenle birçok araştırmacının muhasebe içerikli senaryolar geliştirerek DBÖ'yi uyguladıkları görülmektedir (Welton ve Guffey, 2009; Doyle vd., 2009; Early ve Kelly, 2004; Thorne, 2000; Welton vd., 1994).

Welton vd., (1994)'de Rest'in geliştirmiş olduğu Değerlerin belirlenmesi testi ile aynı kalıp, esas ve kurallara bağlı olarak muhasebe içerikli değerlerin belirlenmesi ölçeğini geliştirmişlerdir. Söz konusu DBÖ'de Kohlberg'in ahlaki gelişim düzeyleri dikkate alınarak tasarım yapılmıştır. Aynı şekilde Dellaportas (2006)'da da muhasebe içerikli senaryolar bulunduran değerlerin belirlenmesi ölçeğinin kullanıldığı görülmektedir. LaGrone vd. (1996)'da Welton'ın çalışması geliştirilerek DBÖ muhasebecilere yönelik uygulanmıştır.

Bu çalışmada da, Rest (1986) ve Kohlberg (1981)'deki orijinal eserlerde yer alan ilke, esas ve kalıplara bağlı kalınarak, muhasebe mesleği ile ilgili olarak geliştirilen üç farklı senaryo kullanılmıştır. Her bir senaryo ile ilişkili biçimde 12 farklı yargı ortaya konmuş ve cevaplayıcılardan bu yargılara verdikleri cevaplar doğrultusunda her senaryo için kendilerince en önemli olan dört maddeyi seçmeleri istenmiştir. Böylece cevaplayıcıların ilgisini toplamak ve yanıtlanma oranını artırmak mümkün olmuştur. Bu şekilde bir yaklaşımın diğer bir yararı ise bilimsel düşünceye yenilik katmaktır.

4.4.2 Çok Boyutlu Etik Ölçeği (Multidimensional Ethics Scale)

Çok boyutlu etik ölçeği (ÇBEÖ), bireylerin etik karar verme süreçlerinde, sahip olunan etiksel oryantasyonu (ethical orientation), etik kararı ve etik farkındalığı

tespit etmeyi mümkün kılar (Cohen vd., 2001, s. 320). Bu ölçek muhasebecilerin, neye inandıklarının yanı sıra niçin inandıkları sorularına da cevap verir (Reidenbach ve Robin, 1990). Bu ölçek, Reidenbach ve Robin (1988) tarafından geliştirilmiştir. Ölçekten çok sayıda araştırmada yararlanılmıştır (Hansen, 1992; McMahon ve Harvey, 2005; Beekun vd., 2003; Hudson ve Miller, 2005; Nguyen vd., 2006; Kujala, 2001).

Ölçekte yer alan sorular çağdaş ahlaki yönelimler olan, adalet (justice), rölativizm (relativism), sonuçsallık (teleological) ve deontolojiyi (kontraktualizm) belirlemek amacıyla tasarlanmıştır (Cruz vd., 2000, s.226). Etiksel oryantasyonun yanı sıra etik karar ve etik farkındalık değişkenlerine ait sorularda ölçekte yer almaktadır. Bu ölçeğin, birçok muhasebe etiği ve pazarlama etiği araştırmasında kullanıldığı görülmektedir (Cohen vd., 1996, 1995, 1993; Rittenburg ve Valentine, 2002; Patel, 2003; Sennetti vd., 2004; Shawyer, 2006; Kujala ve Pietiläinen, 2007; Shawyer ve Clements, 2007; Nguyen vd., 2008; Shawyer ve Sennetti, 2010). Aşağıda bu çalışmaların bir kaçına kısaca yer verilmiştir.

Flory vd. (1992)'de ÇBEÖ kullanılarak muhasebecilerin etik yönelimleri ile etik davranışları arasındaki ilişki araştırılmıştır. Bu çalışmada, kontraktualizm, adalet ve rölativist oryantasyonların etik karar vermede muhasebecilerin kararını etkileyen etik yönelim boyutları olduğu belirlenmiştir. Ayrıca her bir boyutun içerik geçerliliği açısından (R^2 , 0.59 – 0.76 aralığı) ve güvenilirlik açısından yüksek güvenilirliğe sahip olduğu belirlenmiştir (α , 0.75 – 0.86 aralığı). Cohen vd. (1993)'de ÇBEÖ'ni muhasebeciler üzerinde denemişlerdir. Çalışmada Flory vd. (1992)'dekiler ile benzer sonuçlara ulaşarak ÇBEÖ'nün muhasebe alanında güvenilir ve geçerli bir ölçme aracı olduğunu belirlemiştir. Cruz vd. (2000)'de ÇBEÖ, 67 vergi uzmanlarının etik yönelimleri ile etik kararları arasındaki ilişkiyi araştırmak için kullanılmıştır. Sonuçlar göstermiştir ki, vergi uzmanları etik kararlarında çoğunlukla adalet ve deontolojik bir yönelim göstermektedirler.

Ölçek, cevaplayıcılara öncelikle bir veya birkaç senaryo sunmakta, daha sonra senaryoya dayalı olarak değerlendirme yapılmasını istemektedir. Bu amaçla araştırmada kullanılan anket formunun bir bölümü çok boyutlu etik ölçeğine ayrılmıştır. Öncelikle içerisinde bir etik karar verme durumu olan öykü verilmiş

sonrasında ise değerlendirme yapılması istenmiştir. Senaryoya bağlı olarak; yukarıda belirtilen adalet oryantasyonu boyutunu ölçmek için üç soru, rölativizm oryantasyonu boyutunu ölçmek için üç soru, sonuçsal oryantasyon boyutunu ölçmek için dört soru ve deontoloji (contractualism) oryantasyonu boyutunu ölçmek için ise üç soru kullanılmıştır.

ÇBEÖ'de kullanılarak araştırılan bir diğer faktör etik farkındalıktır. Bireylerin etik farkındalık düzeylerini tespit etmek için senaryoya bağlı olarak üç adet soruya yer verilmiştir. Esasen birçok araştırmada etik farkındalığın tek soruyla tespit edilmeye çalışıldığı görülmektedir. Ancak bir faktörün belirlenmesi için tek sorunun çok yeterli olmayacağı varsayımıyla bazı çalışmalarda yer aldığı üzere etik farkındalık değişkeni için üç soruya yer verilmiştir.

ÇBEÖ'de yer kendisi ile ilgili sorular yer alan bir diğer değişken ise etik karardır. Etik karar birçok araştırmada bir veya birkaç soru ile ölçülmektedir (Barnett vd., 1996; Barnett ve Vaicys, 2000; Bass vd. 1999; Beekun vd., 2005; Chia ve Mee, 2000; Flannery ve May, 2000; May ve Pauli, 2002; Watley ve May, 2004; Karande vd., 2000; Barnet ve Valantine, 2004). Bu çalışmada da etik karar ile ilgili tutumları tespit etmek için üç soruya yer verilmiştir. ÇBEÖ'deki soruların tamamı 5'li likerte göre sıralanmıştır (1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum).

4.4.3 Mesleki Bağlılık Ölçeği

Araştırmada muhasebecilerin mesleki bağlılık faktörüne ilişkin tutumlarını tespit etmek amacıyla Meyer vd. (1993)'yer alan üç boyutlu mesleki bağlılık ölçeği kullanılmıştır. Ölçekte yer alan sorular muhasebecilere yönelik olarak düzenlenmiştir. Mesleki bağlılığın, duygusal bağlılık boyutu 6 soruyla, devamlılık bağlılığı 6 soruyla ve normatif bağlılık boyutu 6 soru ile tespit edilmektedir. Ancak konuyla ilgili olduğu düşüncesiyle bu ölçeğe 4 yeni soru eklenmiş ve bilimsel bir alternatif meslek mensuplarına sunulmuştur. Dolayısıyla anket formunda yer alan mesleki bağlılık ölçeğinin tamamı 22 soruya ulaşmıştır. Soruların tamamı, ÇBEÖ'de olduğu gibi 5'li likert kullanılarak yanıtlanmıştır (1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum).

4.5 Araştırmadan Elde Edilen Bulgular

Bilimsel analizlere hazır hale gelen, 539 meslek mensubunun yanıtlarını yansıtan anket formları ham veriler şeklinde SPSS[®] programına aktarılmıştır. Bu amaçla oluşturulan veri tabanında bir veri matrisi oluşturulmuş ve vektörler matris üzerinde tanımlanmıştır. Ön teste katılan her bireye ait yanıtlar, ayrı ayrı satırlar halinde veri vektörü olarak, değerlendirilmiştir.

Çok boyutlu etik ölçeğinde yer alan 19 sorunun her biri birer değişken olarak kabul edilmiş ve birer değişken sütunu olarak kayıt edilmiştir. Aynı şekilde mesleki bağlılık ile ilgili olan ikinci bölümdeki 22 adet sorunun her biri ayrı bir değişken olarak kabul edilmiş ve veri matrisine aktarılmıştır. Değerlerin belirlenmesi ölçeğinin yer aldığı üçüncü bölümde ise her bir birey için ayrı ayrı P – Skorları elde edilmiş ve P –Skoru altında bir değişken olarak kayıt edilmiştir. Ayrıca, Mitchell (2000)'de belirtildiği üzere değerlerin belirlenmesi ölçeğinde yer alan 36 sorunun her biri ayrı bir değişken olarak kabul edilmiş ve vektörler arasında ki yerini almıştır. Anket formunun demografik sorular kısmında yer alan her bir soru için veri matrisinde ayrı birer sütun oluşturularak değişkenler tanımlanmıştır. Bu yönüyle anket yer alan 87 farklı sorunun meydana getirdiği [87x539] boyutlarında bir veri matrisi elde edilmiştir.

Demografik değişkenlerdeki değerlerden, *transform işlemi* ile yeni değerler üretilmiştir. Buna göre katılımcıların mutlak yaşları 18-27 yaş, 28-37 yaş, 38-47 yaş, 48-57 yaş, 58 ve üzeri yaş biçiminde yaş gruplarına dönüştürülerek, kategorik yaş değişkeni veri matrisine eklenmiştir. Aynı şekilde katılımcıların meslekteki süreleri 1-5 yıl, 6-10 yıl, 11-15 yıl, 16-20 yıl, 21 yıl ve üzeri biçiminde kategorik mesleki süre değişkeni elde edilmiş ve matrise yansıtılmıştır. Bireylerin doğdukları yer ile yaşadıkları yer arasındaki farklılığın bireylerin karar ve davranışlarını etkileyebileceği düşüncesiyle, katılımcılardan doğduğu bölge ile yaşadığı bölge aynı olan bireyler için “1” değeri, farklı olanlar için “2” değeri verilerek doğum-yaşam değişkeni adı altında yeni bir değişken üretilmiş ve matrise eklenmiştir. Bu dönüştürmelerin sonucunda [90x539] boyutlarındaki matrise ulaşılmıştır.

Veri matrisi hazırlandıktan sonra sırasıyla: anketi yanıtlayan meslek mensuplarının demografik özelliklerini yansıtan frekans tabloları, gruplar arası farklılıkları belirlemek için ANOVA, etiksel oryantasyon, etik farkındalık, etik karar değişkenlerine ilişkin açıklayıcı, birinci ve ikinci düzey doğrulayıcı faktör analizleri, mesleki bağlılık değişkeninin ilişkin açıklayıcı, birinci ve ikinci düzey doğrulayıcı faktör analizleri, değerlerin belirlenmesi ölçeğine ilişkin açıklayıcı, birinci ve ikinci düzey doğrulayıcı faktör analizleri, gözlenen ve gizil değişkenlere ilişkin güvenirlik testleri, değişkenler arası korelasyon analizi, ve araştırma modeline ilişkin yapısal eşitlik modeli oluşturulmuştur.

Anketin yer alan verilerin SPSS[®] programına kayıt edilmesinden sonra ham veriler üzerinden analizlere başlanmıştır. Bu amaçla öncelikle, verilerin normal dağılıma uyup uymadıkları kontrol edilmiştir. Yapılan analiz sonucunda verilerin normal dağılıma uydukları görülmüştür. İkinci aşamada ise uç değerlerin veri matrisinden elemine edilmesi yapılmıştır. Üçüncü aşamada, literatürde yer alan örneklerden de esinlenilerek, etik yönelim değişkeni ile ilgili olan on üç adet gözlenen değişken, etik farkındalık ile ilgili üç gözlenen değişken ve etik karar ile ilgili üç adet gözlenen değişken birlikte faktör analizine tabi tutulmuştur. Ayrıca mesleki bağlılık ile ilgili olan 22 adet gözlenen değişken faktör analizine tabi tutulmuştur.

Faktör analizi sonucunda etik oryantasyon ile ilgili dört alt faktör, mesleki bağlılık ile ilgili üç alt faktöre ulaşılmıştır. Faktör analizi gerçekleştirildikten sonra, Bilişsel gelişim ile ilgili üç alt faktöre erişilmiştir. Bu noktadan sonra elde edilen alt faktörler ve diğer değişkenler kullanılarak, araştırma modelinin (yapısal modelin) testine geçilmiştir. Bilindiği üzere teorik olarak ortaya konan bilimsel yapıların test edilmesinde ve değerlendirilmesinde yapısal eşitlik modellemesi oldukça kullanışlı olmaktadır. Bu bağlamda yukarıda belirtilen analizler doğrultusunda oluşturulan ikinci veri dosyası, Yapısal Eşitlik modellemesini gerçekleştirmekte kullanılan LISREL[®] paket programına aktararak PRELIS dosyası haline getirilmiştir. Bu aşamadan sonra, yapısal modelin test edilmesine başlanmış ve modelin testi için gerekli olan SYNTAX komut dosyası LISREL programının bir alt programlama dili olan SIMPLIS[®] yardımıyla oluşturulmuştur. Son aşamada ise değişkenlere yönelik birinci düzey doğrulayıcı edici faktör analizi (Ölçüm modeli) oluşturulmuştur. İkinci

aşamada ise yapısal eşitlik modeli kurulmuştur. Programın çıktı dosyasından elde edilen uyum indisleri ve Ki-Kare/Serbeslik derecesinin kabul edilebilir sınırlar arasında çıkması nedeniyle modelin kabul edildiği görülmektedir. Bir başka ifade ile teorik yapıda ortaya konan veriler ön test sonuçlarıncada doğrulanmaktadır. Yapılan analizlerin teknik açıklımının yukarıda kısaca açıklanmasından sonra her bir analiz detaylı olarak ifade edilmesine geçilmiştir.

4.5.1 Araştırma Örneklemine İlişkin Demografik Özellikler

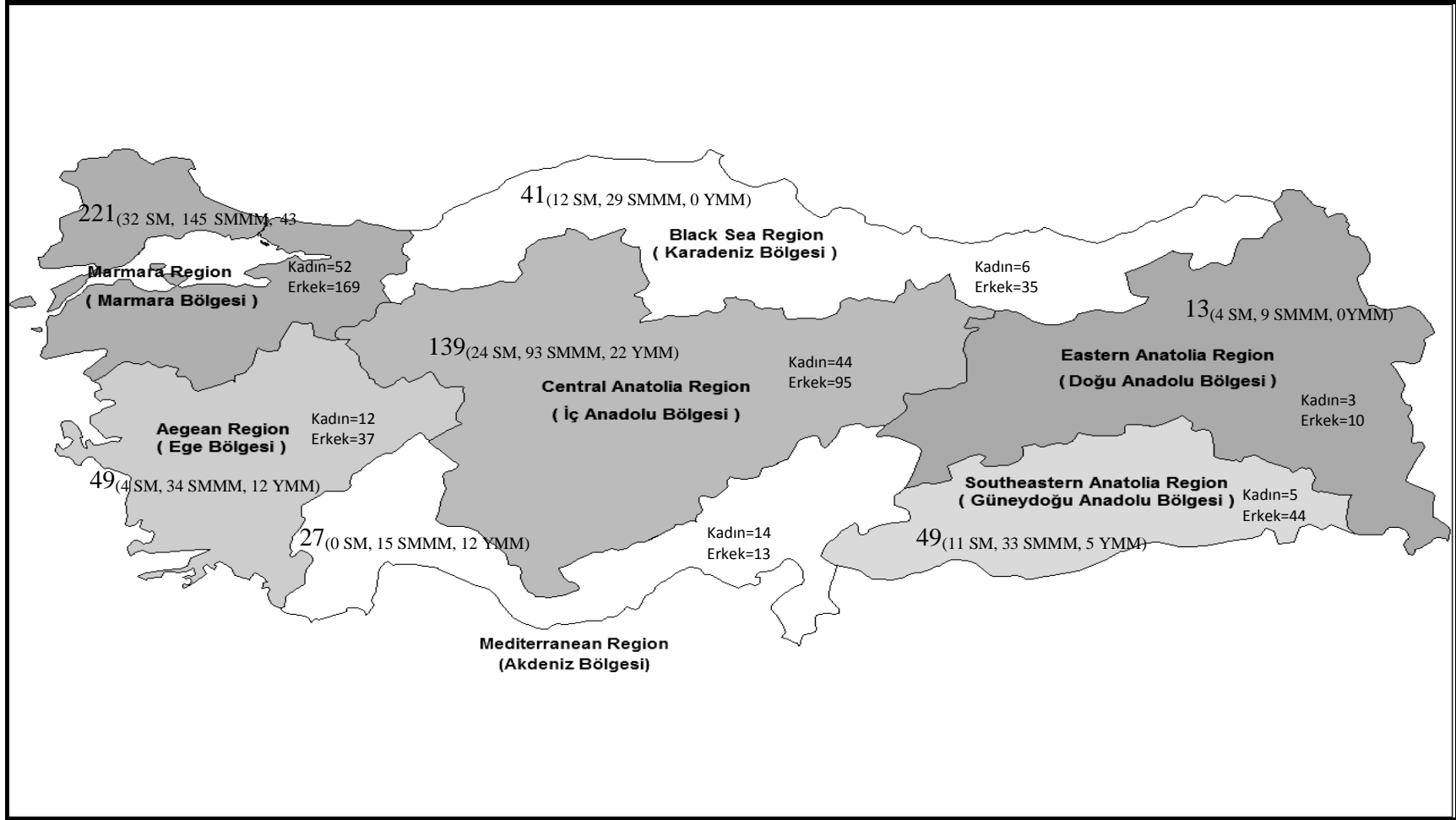
Türkiye'nin bütün coğrafi bölgelerinden veri elde etmeye gayret edilen bu çalışmada 539 meslek mensubunun cevaplarından yararlanılmıştır. Tablo 4.2'de örnekleme ilişkin temel demografik özellikler yer almaktadır.

Tablo 4.2 Örnekleme İlişkin Demografik Veriler

	Kişi Sayısı	Yüzde
Unvan		
Serbest Muhasebeci	81	15
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	336	62,3
Yeminli Mali Müşavir	122	22,7
Cinsiyet		
Kadın	141	26,2
Erkek	398	73,8
Eğitim		
Orta Öğretim	36	6,7
Ön Lisans	27	5
Lisans	413	76,6
Yüksek Lisans	52	9,6
Doktora	11	2
Doğum Yeri		
Akdeniz Bölgesi	51	9,4
Doğu Anadolu Bölgesi	44	8,1
Ege Bölgesi	70	13
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	52	9,5
İç Anadolu Bölgesi	106	19,7
Karadeniz Bölgesi	66	12,2
Marmara Bölgesi	150	27,8
Yaşadığı Yer		
Akdeniz Bölgesi	27	5
Doğu Anadolu Bölgesi	13	2,4
Ege Bölgesi	49	9
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	49	9
İç Anadolu Bölgesi	139	34,8
Karadeniz Bölgesi	41	7,6
Marmara Bölgesi	221	41

	Kişi Sayısı	Yüzde
Doğum – Yaşam Yeri Değişimi		
Doğduğu Bölgede Yaşayan	347	64
Doğduğu Bölgeden Farklı Yerde Yaşayan	191	36
Yaş (Ortalama Yaş =39,59)		
18-27 Yaş	32	5,9
28-37 Yaş	233	43,2
38-47 Yaş	162	30
48-57 Yaş	85	15,7
58 Yaş ve Üzeri	27	5
Mesleki Deneyim (16,31 Yıl)		
1-5 Yıl	43	7,9
6-10 Yıl	71	13,1
11-15 Yıl	96	17,8
16-20 Yıl	218	40,4
21 Yıl ve Üzeri	113	20,9
Etik Eğitime Katılım		
Evet	107	19,8
Hayır	432	80,2
Aylık Gelir		
0-1500 TL	54	10
1501-3000 TL	241	44,7
3001 TL ve Üzeri	244	45,3

Örnekleme ait temel özelliklere ilişkin detaylardan bazıları Şekil 4.1’de harita üzerinde yer almaktadır.



Şekil 4.1: Cinsiyet ve Unvana Göre Örneklemin Dağılımı

Ortaya konan demografik özellikler, daha sonraki aşamalarda araştırmanın yapısal modelinde yer alan değişkenlerle olan bağıntıları yönünde incelenmiştir. Bu aşamada ise araştırma modelindeki değişkenlerin açımlayıcı, birinci ve ikinci düzey faktör analizleri yapılmıştır.

4.5.2 Değişkenlere İlişkin Faktör Analizi

Faktör analizi, birbirleriyle ilişkili veri yapılarını, birbirinden bağımsız ve daha az sayıda yeni veri yapılarına dönüştürmek, bir oluşumu ya da olguyu açıkladıkları düşünülen değişkenleri gruplayarak ortak faktör yapılarını tanımlamak amacıyla kullanılan bir istatistiksel yöntemdir (Kleinbaum vd., 1988). Faktör analizinde öncelikle açımlayıcı faktör analizi, sonrasında ise doğrulayıcı faktör analizi gerçekleştirilerek analizler yapılır. Bu gerekçe ile anket formunda yer alan soruların karşılıklı bağıntılarının kaynağını ortaya koyabilmek için öncelikle açımlayıcı faktör analizi yapılarak veri indirgeme gerçekleştirilmiştir.

4.5.2.1 Etiksel Oryantasyon Değişkenine Yönelik Açımlayıcı Faktör Analizi

Açımlayıcı faktör analizi, veri matrisinde yer alan değişkenlerin ilişkilerinden yararlanarak değişkenlerden daha az sayıda faktör belirlemeyi amaçlar. Buradaki verilerin homojen olduğu varsayımı ile faktör türetimi, kovaryans matrisinden yararlanılarak gerçekleştirilmiştir. Faktörlerin tahminlenmesinde, ana bileşenler analizi, en büyük benzerlik yöntemi, ağırlıksız en küçük kareler yöntemi, genelleştirilmiş en küçük kareler yöntemi, ana eksen faktörizasyonu yöntemi, alfa faktörizasyon yöntemi, imge faktörizasyon yöntemi gibi faktörlerin belirlenmesine yönelik yöntemler bulunmaktadır. Sosyal bilimlerde sıklıkla tercih edildiği için bu çalışmada ana bileşenler yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemde, değişkenler arası maksimum varyansı açıklayan birinci faktör hesaplanır. Kalan maksimum miktardaki değişkenliği açıklamak için ikinci faktör hesaplanır ve böylece devam eder.

Faktör modeli olarak ise; X veri matrisi olmak üzere X ile doğrusal olarak bağımlı, fakat aralarında bağımsız olan k tane gözlenemeyen ortak faktörler

(common factors) F_1, F_2, \dots, F_k olduğunu ve p tane hata olarak ifade edilen özel faktörün bulunduğunu varsayarak faktörlerin belirlenmesini sağlayan Ortogonal Faktör⁶ modeli kullanılacaktır. Orijinal verideki faktör yüklerinden daha sağlıklı veri elde edebilmek için faktör yapısını uygun bir açı ile döndürmeyi sağlayan Varimax, Equimax, Quartimax, Orthomax, Promax rotasyon yöntemlerinden Varimax yöntemi seçilmiştir. Varimax rotasyonu belirlenen ilk faktör yüklerinin gamma =1 olacak biçimde açıldırılmasını mümkün kılar.

Açımlayıcı faktör analizinde kullanılan belirleme yöntemleri ve rotasyon yöntemi belirtildikten sonra değişkenler ile ilgili birkaç hususu hatırlatmak gerekir. Daha önceki bölümlerde belirtildiği üzere, araştırma anketinin birinci bölümünde yer alan çok boyutlu etik ölçeğinin ilk 13 sorusu etik oryantasyon değişkeni, 14., 15., ve 16. soruları etik farkındalık değişkeni ve 17, 18 ve 19 numaralı sorular ise etik karar değişkeni ile ilgilidir. Ancak uygulamalarda 3 değişken kullanılarak faktör analizi uygulamasına sıkça rastlanmadığı için etik farkındalık ve etik karar değişkeni ile ilgili olduğu düşünülen 14 numaralı sorudan 19 numaralı soruya kadar olan sorular, etik oryantasyon değişkeni ile ilgili olduğu düşünülen sorular ile birlikte faktör analizine tabi tutulmuştur.

Etik oryantasyon, etik farkındalık ve etik karar değişkenleri ile ilgili gözlenen değişkenler kullanılarak gerçekleştirilen açımlayıcı faktör analizinde öncelikle, gözlenen değişkenlerin (ankette yer alan her bir soru) faktör analizi için uygun olup olmadığını test etmek gereklidir. Gözlenen değişkenlerin faktör analizine ilişkin uygunluğunu tespit için Barlett Testi (Barlett Test of Sphericity) ve Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Örneklem yeterliliği ölçütü testleri gerçekleştirilmiştir. Bu testlerden elde edilen sonuçlar Tablo 4.3’de görülmektedir.

⁶ Çalışmada kullanılan faktör analiz modelinin formülasyonu şu şekildedir:

$$x_1 - \mu_1 = l_{11}F_1 + l_{12}F_2 + \dots + l_{1k}F_k + \varepsilon_1$$

$$x_2 - \mu_2 = l_{21}F_1 + l_{22}F_2 + \dots + l_{2k}F_k + \varepsilon_2$$

...

....

$$x_p - \mu_p = l_{p1}F_1 + l_{p2}F_2 + \dots + l_{pk}F_k + \varepsilon_p$$

Burada, l_{ij} katsayısı, faktör yükü olarak adlandırılır ve i . Değişkeninin j . faktör üzerindeki yükünü ifade eder.

Tablo 4.3: Etiksel Oryantasyon, Etik Farkındalık ve Etik Karar Değişkenleri İçin KMO ve Barlett Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,725
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	4627,276
	df	171
	Sig.	,000

Bu testte, KMO oranı için, (0,90) mükemmel, (0,80) çok iyi, (0,70) iyi, (0,60) orta ve (0,50) zayıf değerlendirmeleri geçerlidir. (0,50)'nin altı ise kabul edilemez. Tablo 4.3'ten elde edilen sonuçlara göre etik oryantasyon, etik farkındalık ve etik karar değişkenleri için kullanılan gözlenen değişkenlerden KMO değeri (0,725) elde edilmiş ve değişkenlerin faktör analizi için iyi seviyede olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Barlett testi için incelenmesi gereken değer Tablo 4.3'ün Significance (anlamlılık, önemlilik) satırındır. Burada yer alan değer, 0,05 değerinden küçük olduğu için Barlett testi açısından da veri seti faktör analizine uygundur. Sonraki aşamada açıklayıcı faktör analizi gerçekleştirilmiş ve elde edilen faktör yükleri Tablo 4.4'e yansıtılmıştır.

Tablo 4.4: Etik Oryantasyon, Etik Farkındalık ve Etik Karara Ait Açımlayıcı Faktör Analizi

Adildir (R)	ADALET	,891					
Dürüstçedir (R)		,883					
Ahlaki olarak doğrudur (R)		,711					
Ailem tarafından kabul edilebilir	RÖLATİVİZM		,900				
Kültürel olarak kabul edilebilir			,856				
Geleneksel olarak kabul edilebilir			,772				
Denetçi için fayda sağlar	SONUÇSALLIK			,774			
Denetçi için tatmin edicidir				,769			
Denetçi için menfaat sağlar				,729			
Faydayı maksimum, zararı minimum eder				,620			
Yazılı olmayan bir kuralı ihlal etmiş olur	DEONTOLOJİ				,877		
Söylenmemiş bir sözü ihlal eder					,869		
Suistimal Gösterir					,504		
Yukarıdaki öykü bana göre, etik bir problem içerir.	ETİKSEL FARKINDALIK					,905	
Yukarıdaki öykü başkalarına göre etik bir problem içerir.						,896	
Yukarıdaki öykü diğer meslektaşlarıma göre etik bir problem içerir						,860	
Bu öyküde ben olsam muhtemelen aynı kararı veririm. (R)	ETİK KARAR						,877
Bu öyküde başkaları olsa yine aynı kararı verir.(R)							,794
Bu öyküde başka meslektaşlarımda aynı kararı verir.(R) ⁷							

Faktör Belirleme Yöntemi: Ana Bileşen, Rotasyon Yöntemi: Varimaks, Açıklanan Varyans: %71,68.

⁷ R= Reverse (Tersine Çevrilmiş) Soru

Çalışmada yer verilen gözlenen değişkenler dikkate alındığında, etiksel oryantasyonun adalet, rölativizm, sonuçsallık ve deontoloji (kontraktualizm) olmak üzere dört farklı boyutunun olduğu görülmektedir. On dokuz gözlenen değişkenlik çok boyutlu etik ölçeği bu analizin sonucunda etiksel oryantasyon için dört alt boyut, etik farkındalık ve etik karar şeklinde ifade edilen iki ayrı faktör olmak üzere toplamda altı yeni faktöre ulaşmıştır. Tablo 4.4'den görüleceği üzere, teorik ve kavramsal çerçeve bölümünde izah edilen açıklamalar doğrultusunda faktör analizi sonuçlarının teorik yapıyı açmadığı görülmüştür. Faktör yükleri, önceki literatür çalışmalarını destekler şekilde beklenildiği gibi ayrılmış ve ilgili alt faktörlere dağılmıştır. Diğer önemli bir husus ise açıklanan varyanstır. Etiksel oryantasyonun dört boyutu, etik farkındalık ve etik karar değişkenlerinin tamamının açıkladığı varyans değeri %71,68'dir. Bu yüzde son derece yüksek olup faktörlerin önemini ortaya koymaktadır.

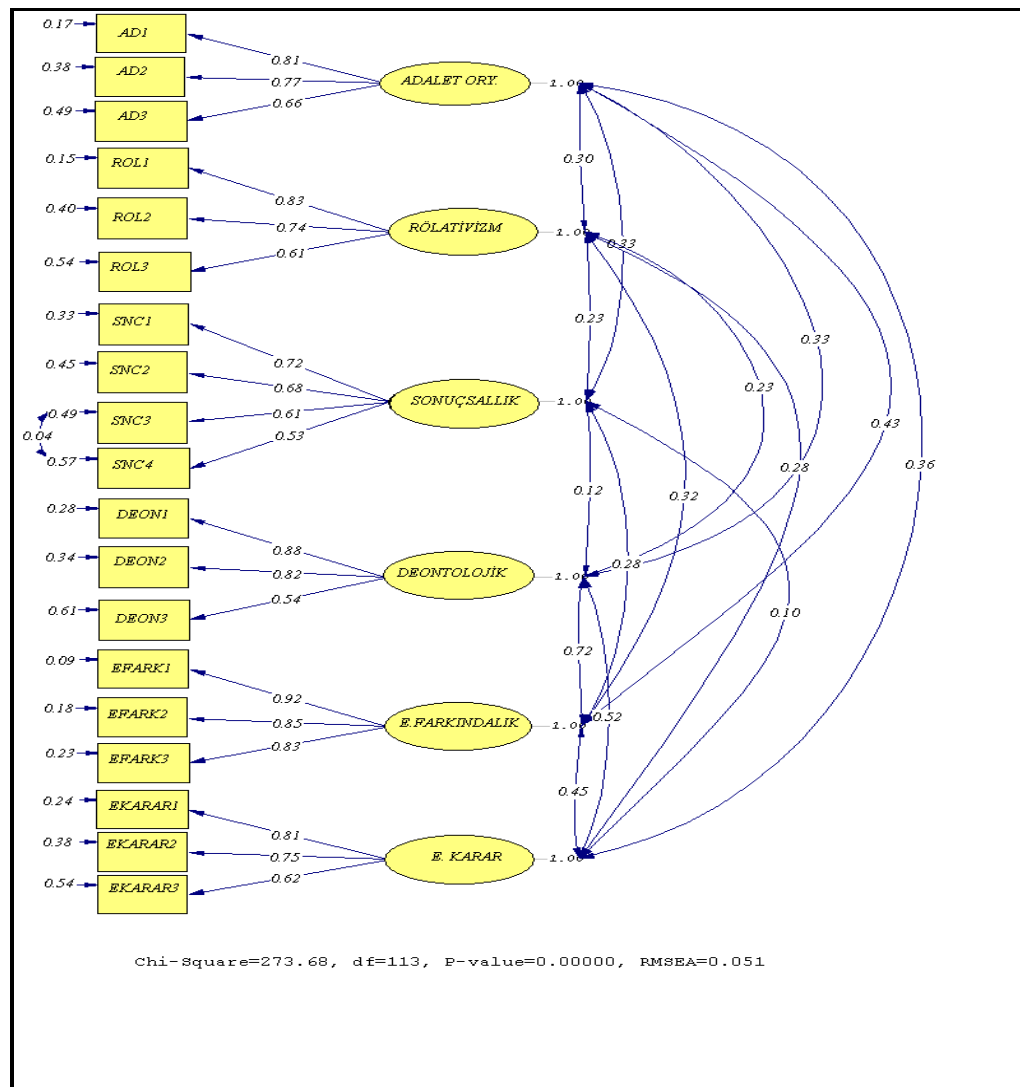
Açımlayıcı faktör analizi (AFA), kavramsal çerçeve kısmında belirtilen görüş ve ifadelerin gözlenen değişkenlerce de ispatlandığını göstermektedir. Ancak, açımlayıcı faktör analizi tek başına yeterli bir analiz değildir. Açımlayıcı faktör analizinde belirlenen teorik yapının, doğrulayıcı faktör analizi ile desteklenmesi gerekir. Doğrulayıcı faktör analizi, açımlayıcı faktör analizi ile belirlenen faktörlerin, hipotezlerde belirlenen faktör yapılarına uygunluğunu test etmek üzere kullanılan faktör analizidir.

4.5.2.2 Etiksel Oryantasyon, Etiksel Farkındalık ve Etiksel Karara İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizleri

Etiksel oryantasyon, etiksel farkındalık ve etiksel karar değişkenlerine ait faktör yapılarının uygunluğunun testi için, doğrulayıcı faktör analizi (DFA) yapılmıştır. DFA, AFA'den elde edilen faktör yapılarına göre gerçekleştirilmiştir. Gözlemlenen değişkenler (sorular), ilgili gizil yapılara (faktörlere) hata oranları sabitlenerek ilişkilendirilmiştir. DFA iki adımda yürütülmüştür. İlk olarak etiksel oryantasyon, etiksel farkındalık ve etiksel karar değişkenlerine ait bütün gözlenen değişkenler beraber ele alınmıştır. İkinci adımda ise etiksel oryantasyon değişkenine yönelik olarak ikinci düzey DFA yapılmıştır. İkinci düzey DFA'nın amacı birinci

düzey faktör analizi ile ortaya konan Adalet oryantasyonu, rölativist oryantasyon, sonuçsal oryantasyon ve deontolojik oryantasyon gizil değişkenlerinin gerçekte etiksel oryantasyon faktörünün alt boyutları olup olmadığını kontrol etmektir.

Açımlayıcı faktör analizi ile belirlenen faktörler ile veri matrisindeki değişkenlerden yararlanılarak faktörler ile değişkenler arasında bir uyumun yani korelasyonun varlığı doğrulayıcı faktör analizi ile ortaya çıkar. Yukarıda belirlenen faktör yapılarından hareketle gerçekleştirilen doğrulayıcı faktör analizine ilişkin sonuçlar Şekil 4.2'de görülmektedir.



Şekil 4.2:Etik Oryantasyon, Etik Farkındalık ve Etik Karara İlişkin Standardize Edilmiş Değerlere Göre Doğrulayıcı Faktör Analizi

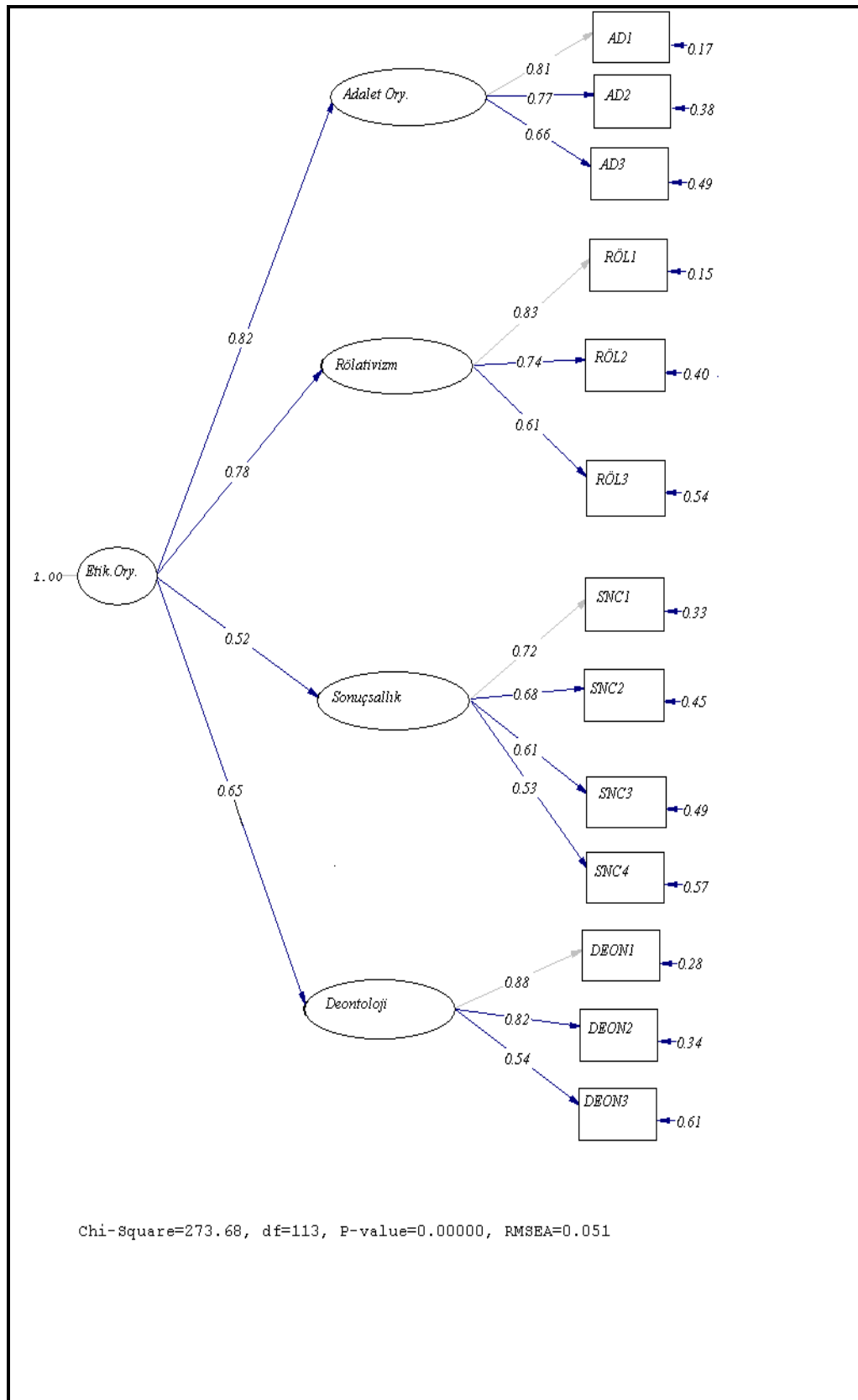
Şekle göre, belirlenmiş olan gözlenen değişkenlerle, teorik olarak açımlayıcı faktör analizi ile tespit edilmiş olan gizil yapılar (faktörler) arasında bir uygunluk vardır. Bu uygunluğun belirlenmesinde uyum indislerinden yararlanılır. Literatürde birbirine yakın amaçla kullanılan uyum indisleri⁸ arasında en sık kullanılan χ^2/sd indisine dikkat edildiğinde 2,421 değerine ulaşılır. Diğer taraftan RMSEA indisi de 0,051 değerindedir. Ayrıca, GFI 0,94, CFI 0,93, NFI 0,96 ve NNFI 0,95 olarak hesaplanmıştır. Bu indislerden elde edilen değerlerin referans değerleri ile kıyaslanması sonucunda, açımlayıcı faktör analizi ile belirtilen teorik yapı DFA ile doğrulanmış olduğu görülmektedir.

Adalet oryantasyonunu en iyi açıklayan gözlenen değişken, AD1, Rölativizm en iyi açıklayan değişken RÖL1, Sonuçsallığı en iyi açıklayan değişken SNC1, Deontolojiyi en iyi açıklayan değişken DEON1, Etiksel farkındalık için EFARK1 ve Etiksel karar için EKARAR1 gözlenen değişkenleridir. Dolayısıyla faktörlerdeki varyansın en önemli kısmı belirtilen değişkenlerce sağlanmaktadır.

Birinci düzey DFA'den sonra etiksel oryantasyon değişkenine ait alt faktörleri dikkate alarak ikinci düzey DFA analizinin yapılması gerekir. Yapısal eşitlik modellemelerinde gizil değişkenler teorik olarak bir üst değişkenin açıklayıcısı olabilirler. Bu tür varsayımların testi için ikinci düzey DFA yapılır. Etiksel oryantasyon değişkenine yönelik olarak gerçekleştirilen ikinci düzey DFA sonuçları Şekil 4.3'de görülmektedir. Etik oryantasyona yönelik ikinci düzey DFA, adalet, rölativizm, sonuçsallık ve deontoloji oryantasyonları ile ilgili olarak belirtilen teorik yapının doğrulandığını göstermektedir. Elde edilen χ^2/sd indisine ve RMSEA değerine ve GFI 0,94; CFI 0,92; IFI 0,95; NFI 0,94 değerlerine göre ortaya konan teorik model istatistiksel olarak da kabul edilmiş ve doğrulanmıştır. Dolayısıyla bu modelde sergilenen teorik varsayımlardan hareketle sonraki aşamalarda yapılacak analizler için verinin uygunluğu indislerce de uyumlu kabul edilmiştir.

⁸ Literatürde en çok kullanılan uygunluk indisleri, RMSEA (Root Mean Square Error of Estimation); χ^2 /serbestlik derecesi indisi; GFI (Goodness of Fit Index); NFI (Normed Fit Index); NNFI (Non-Normed Fit Index); IFI (Incremental Fit Index) ve CFI (Comparative Fit Index) indisleridir. Bu indisler için belirlenmiş olan referans değerleri ise $1 < \chi^2/sd < 5$; $0,9 < GFI < 1$; $0,9 < NFI < 1$; $0,9 < NNFI < 1$; $0,9 < CFI < 1$; $0,9 < IFI < 1$ ve $RMSEA < 0,08$ şeklindedir.

Etik oryantasyon, etik farkındalık ve etik karar değişkenlerine ait açımlayıcı faktör analizi ve doğrulayıcı faktör analizine ilişkin sürecin tamamının mesleki bağlılık değişkenine ait gözlenen değişkenlere ve gizil değişkenlere de uygulanması gerekir. Bu amaçla, öncelikle mesleki bağlılık değişkenine ilişkin faktör analizlerine aşıağıda yer verilmiştir.



Şekil 4.3: Etik Oryantasyon Değişkeni İkinci Düzey DFA-Standardize Değerler

4.5.2.3 Mesleki Bağlılığa İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizi

Etiksel oryantasyon ile ilgili olarak gerçekleştirilen açımlayıcı faktör analizi prosedürünün tamamı, mesleki bağlılık değişkeni ile ilişkili olan gözlenen değişkenlerin tamamı için uygulanmıştır. Açımlayıcı faktör analizinin ilk aşamasında, mesleki bağlılık değişkeni ile ilgili soruların faktör analizi için yeterlilik taşıyıp taşımadıkları test edilmiştir. Bu amaçla uygulanan Kaiser- Meyer-Olkin Testi ve Barlett Testi sonuçları Tablo 4.5'te yer almaktadır.

Tablo 4.5: Mesleki Bağlılık Değişkenleri İçin KMO ve Barlett Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,932
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	10773,077
	df	231
	Sig.	,000

KMO testi ile ilgili sonuç ele alındığında bu değer (0,932) şeklinde gerçekleştiği belirlenmektedir. (0,932) değeri (0,50)'nin çok üzerinde olduğu için mesleki bağlılık ile ilgili olan 22 sorunun açımlayıcı faktör analizi için mükemmel uygunlukta olduğu görülmektedir. Aynı tablonun Barlett testi bölümünde ise Significance değeri (,000) olarak gerçekleşmiştir. Significance değerinin Barlett testi için (,05) değerinden küçük çıkması, mesleki bağlılık ile ilgili olan 22 gözlenen değişkenin faktör analizi için oldukça uygun olduğunu gösterir. Dolayısıyla hem KMO testi, hemde Barlett testinden elde edilen değerler, gözlenen değişkenlerin açımlayıcı faktör analizi için uygun olduğunu ispatlamaktadır.

Uygunluğun tespit edilmesinden sonra, ortogonal faktör modeli kullanılarak, değişkenler ana bileşenler analizi faktör tahminlemesine tabi tutulmuş ve rotasyon yöntemi olarak varimaxtan yararlanılmıştır. Bu işlemlerin sonucunda mesleki bağlılık değişkeninin alt boyutları ile ilgili olarak elde edilen faktör yükleri Tablo 4.6'da yer almaktadır. 15 numaralı gözlenen değişkene ait faktör yükü ile 21 numaralı değişkene ait faktör yükü (0,50) değerinin altında kaldığı için faktör analizinden çıkarılmıştır. Bir diğer ifade ile bu iki soru ait oldukları faktörlerle

ilişkilendirilmekte yeterli olmamaktadır. İki değişken çıkarıldıktan sonra açımlayıcı faktör analizi prosedürü tekrar uygulanmış ve tabloda yer alan faktörler ve ilgili değişkenlerinin sahip olduğu faktör yükleri elde edilmiştir.

Tablo 4.6: Mesleki Bağlılık Değişkenine Ait Faktör Yükleri

1. Mesleğim imajım için son derece önemlidir.	DUYGUSAL BAĞLILIK	,916		
2. Kendimi şu an yaptığım meslekte kabullenemiyorum (R)		,874		
3. Bu meslekte olmaktan memnun değilim. (R)		,889		
4. Muhasebe mesleğini severek yapıyorum.		,756		
5. Muhasebe mesleğine başlamaktan pişmanlık duyuyorum.(R)		,932		
6. Muhasebe mesleğini seçmiş olmaktan gurur duyuyorum.		,744		
7. Mesleğimi şimdi değiştirmek benim için maliyetli (külfetli) olabilir.	DEVAMBAĞLILIĞI		,932	
8.Bana ek maliyet getirmezse bile, mesleğimi değiştirmek istemem.			,919	
9.Mesleği değiştirmek bana maliyetli olmayacak ise değiştirebilirim.			,836	
10. Bence mesleği değiştirmek, önemli düzeyde fedakârlık gerektirir.			,927	
11.Muhasebe mesleğini değiştirmem için bir baskı yok.			,860	
12 Muhasebe mesleğini bırakmak hayatıma oldukça zarar verir.			,924	
13. Mesleğimi değiştirmek benim için şu anda oldukça zordur.			,943	
14. Muhasebe mesleğine o kadar çok emek verdim ki, şu anda değiştiremem.			,880	
16. Ben muhasebe mesleğindeyim, çünkü bu mesleğe bağlılık duyuyorum.	NORMATİF BAĞLILIK			,805
17. Muhasebe mesleğinin devam etmesi için bir sorumluluk hissediyorum.				,871
18. Eğer muhasebe mesleğini bırakırsam, suçluluk duygusuna kapılırm.				,665
19. Benim için bir avantaj sağlayacak olsa bile, muhasebe mesleğini bırakmayı doğru bulmam.				,800
20. Bence, bir mesleğin eğitimini alan insanlar, bu mesleği belli süre devam ettirmelidirler.				,706
22. İşim ile ilgili etik olarak doğru kararlar aldığıma inandığımda mesleğime duyduğum saygı artar.				,513

Faktör Belirleme Yöntemi:Ana Bileşenler Analizi, Rotasyon Yöntemi: Varimaks, Açıklanan Varyans: %75,840

Değişkenlerin faktör analizine dahil edilmesi sonucunda, duygusal bağlılık, devamlılık bağlılığı ve normatif bağlılık olmak üzere mesleki bağlılığa ait üç alt boyut elde edilmiştir. Bu durum, çalışmanın kavramsal boyutunda ele alınan literatür çalışmaları ve açıklamalar ile örtüşmektedir. Bir başka ifade ile mesleki bağlılık değişkeni ile ilgili ölçekte yer alan sorular üç ayrı faktörün altında gruplandırılmıştır.

Elde edilen üç faktörün açıkladığı toplam varyans ise %75,84'tür. Bu değer oldukça tatminkar olup alt boyutların mesleki bağlılığı açıklamada önemli düzey bir güce sahip olduklarını gösterir. Varyansın %39,335'i devamlılık bağlılığı, %21,89'u duygusal bağlılık ve %14,608'i normatif bağlılık faktörlerine aittir. Bu bulgulara göre mesleki bağlılıktaki değişkenliğin önemli bir kısmı devamlılık bağlılığınca açıklanmaktadır.

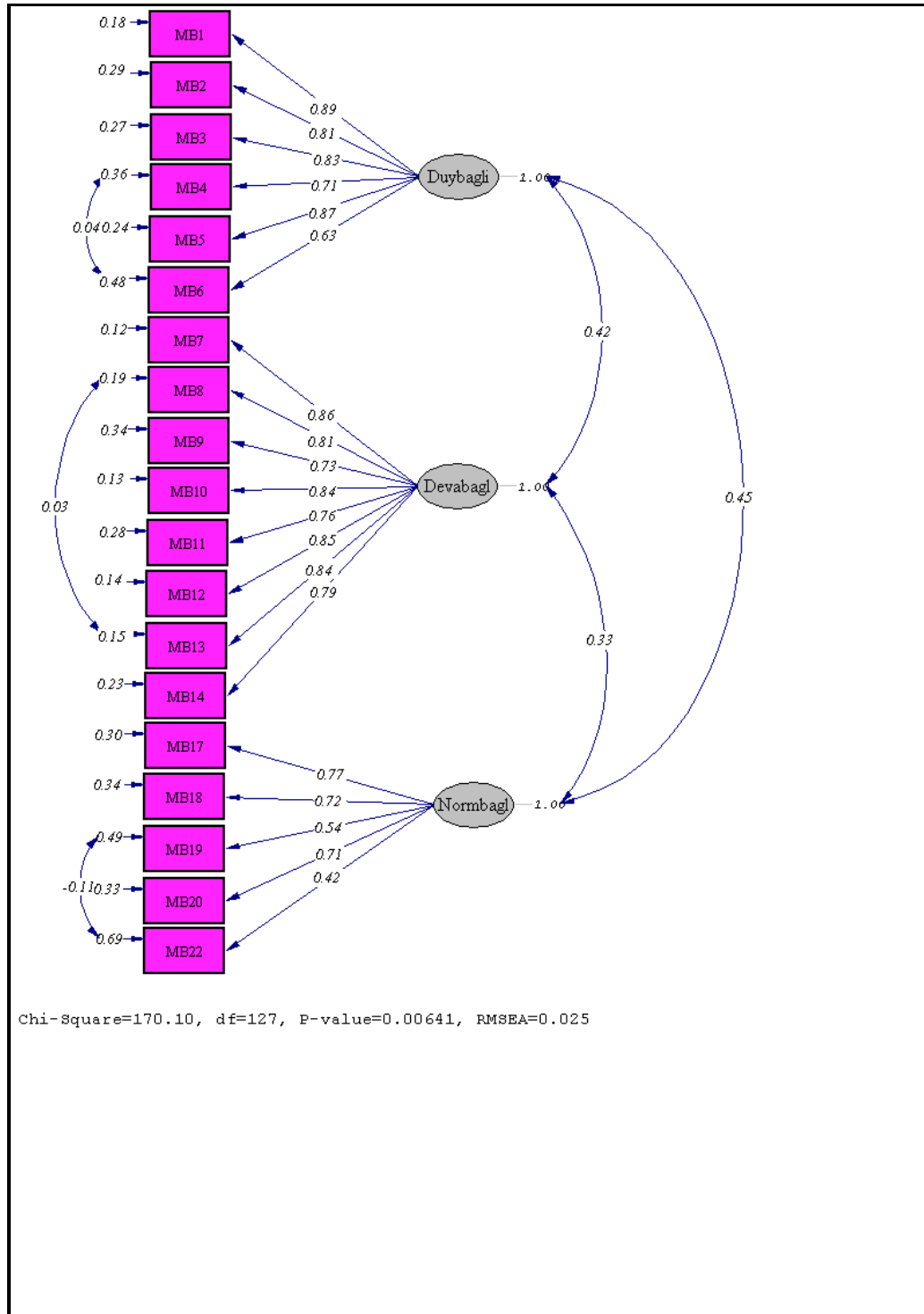
Ancak elde edilen teorik sonuçların doğruluğunu test etmeden kesin kanaatlere ulaşmak mümkün olmamaktadır. Bu amaçla açımlayıcı faktör analizi ile elde edilen bulgular doğrulayıcı faktör analizi ile test edilmiştir.

4.5.2.4 Mesleki Bağlılığa İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi

Teori ile ortaya konan bilgilerin reel gerçekler ile sınanmasını sağlayan doğrulayıcı faktör analizi prosedürü iki aşamalı olarak yapılmıştır. Birinci aşamada gizil değişkenler (alt faktörler) ile gözlenen değişkenler arası korelasyon ilişkisi ortaya çıkarılmıştır. Bir başka ifade ile birinci düzey doğrulayıcı faktör analizi gerçekleştirilmiştir. Birinci düzey doğrulayıcı faktör analizi sonucunda elde edilen yapısal modelin uygunluk indislerinin yeterli uyumu işaret etmesi durumunda ise ikinci düzey doğrulayıcı faktör analizi yapılır. İkinci düzey doğrulayıcı faktör analizi ile örtük değişkenlerin üst düzey örtük değişkenle ilişkisi ele alınır.

Mesleki bağlılık ile ilgili birinci düzey DFA sonuçları Şekil 4.4'te yer almaktadır. Buna göre mesleki bağlılık değişkeninin alt boyutları olan duygusal bağlılık, devam bağlılığı ve normatif bağlılık örtük değişkenleri ile ilgili uyum indislerinden χ^2/sd indisi (1,339) ve RMSEA indisi (0,025), GFI 0,94; IFI 0,96, CFI 0,95; NFI 0,94 olarak belirlenmiştir. $\chi^2/sd < 5$ ve RMSEA < 0,08 değerleri ve diğer indisler için 0,90-1 aralığı ile karşılaştırıldığında, ortaya konan teorik yapının reel değerlerle uyumlu olduğunu gösterir. Diğer bir ifade ile araştırmanın anket formunda yer 22 sorudan açımlayıcı faktör analizi ile elde edilen 20 gözlenen değişken ilişkili oldukları örtük değişkenlerce doğru biçimde yordanmaktadır. Duygusal bağlılık örtük değişkeni kendisi ile ilgili olan gözlenen değişkenlerle yüksek düzeyde bir yordama ilişkisine sahiptir. Aynı yönde, devam bağlılığı ve

normatif bağıllık örtük değişkenleri de ilgili gözlenen değişkenleri anlamlı biçimde yordamaktadır.



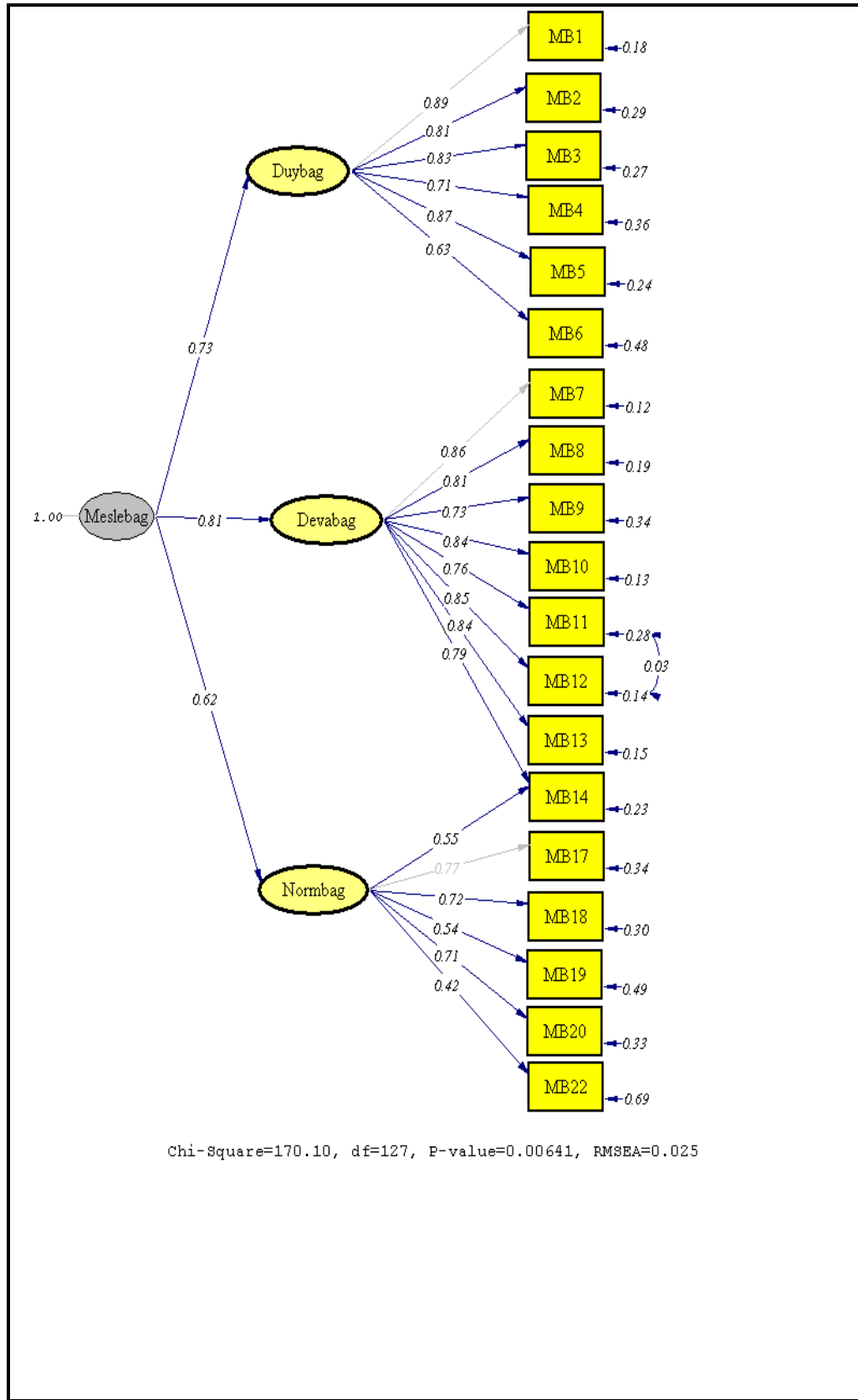
Şekil 4.4: Mesleki Bağlılık Değişkenine İlişkin Birinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi

Birinci düzey DFA çalışması ile mesleki bağlılık ile ilgili kavramsal çerçeve kısmında ortaya konan teori ile araştırma sonucunda elde edilen verilerin birbirileri ile örtüştüğü görülmüştür. DFA sonucunda mesleki bağlılık ile ilgili olduğu düşünülen duygusal bağlılık, devam bağlılığı ve normatif bağlılık örtük değişkenlerin, açımlayıcı faktör analizinde yer alan gözlenen değişkenleri yordadığı doğrulanmıştır. Elde edilen yeni örtük değişkenlerin ise mesleki bağlılık değişkenince yordanma ilişkisinin test edilmesi gereklidir. Bu amaçla mesleki bağlılık örtük değişkeni ve bu değişkenle ilgili olan duygusal, devam ve normatif bağlılık örtük değişkenlerinin yapısal eşitlikte test edilmesi gerekir. İkinci düzey doğrulayıcı faktör analizi yapılarak elde edilen değişkenler arası ilişkiler Şekil 4.5'te belirtilmektedir.

İkinci düzey DFA sonucunda mesleki bağlılık örtük değişkeni ve bu değişkenin yordadığı duygusal bağlılık, normatif bağlılık ve devam bağlılığı örtük değişkenlerine ilişkin yapısal modelin testi için χ^2/sd indisi (1,339) ve RMSEA indisi (0,025), GFI 0,95; IFI 0,94, NFI 0,95, CFI 0,94 olarak elde edilmiştir. Bu değerlerin, DFA sonucu ortaya konan modifikasyonların gerçekleştirilmesinden sonra ortaya çıktığına dikkat etmek gerekir. χ^2/sd indisine ilişkin (1,339) değeri, bu indis için kritik referans olan 5 değerinden daha küçük olduğu için kurulan modelin uygun olduğu görülmektedir. Ancak yapısal modellerde tek bir indisle karar vermek çoğu zaman hatalı yorumlara neden olur. Hata riskini azaltmak için ise bir diğer indis olan RMSEA kontrol edildiğinde bu indisinde referans değeri olan (0,08)'e göre daha küçük bir değer sahip olduğu görülmektedir. Ayrıca GFI, IFI, NFI ve CFI değerleri ile χ^2/sd indisi ve RMSEA indislerinin benzer yönlü bulguları işaret etmesinin bir neticesi olarak mesleki bağlılık örtük değişkenini ilişkili olduğu alt boyutları anlamlı biçimde yordadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bir başka ifade ile mesleki bağlılık değişkeni, normatif bağlılık, devam bağlılığı ve duygusal bağlılık şeklinde üç alt boyuta sahiptir.

Bu üç alt faktörden hangisinin en güçlü boyut olduğunu görmek için ise Şekilde yer alan standardize değerlerin incelenmesi gerekir. Burada yer alan standardize değerler, regresyon denklemlerindeki β (Beta) katsayısına benzer ve örtük değişken tarafından yordanan alt faktörlerin yordanma gücünü gösterir. Bir diğer ifade ile varyanstaki değişkenliğin hangi örtük değişkence daha iyi açıklandığı

bu değerlerle tespit edilebilir. Mesleki bağlılık örtük değişkeni için en yüksek standardize değere (0,81) ile devam bağlılığı değişkeni ile olan ilişkide rastlanmaktadır. Bunu (0,73) ile duygusal boyut ve (0,62) ile normatif boyut takip etmektedir. Bu sonuç aslında ilginç bir paralellige de işaret eder. Mesleki bağlılık değişkeni ile ilgili açımlayıcı faktör analizinde, açıklanan varyans değeri yaklaşık olarak %75 olarak bulunmuş ve bu oran içinde en yüksek payı %39 ile devam bağlılığı faktörü sağlamıştı. Benzer değerlere ikinci düzey doğrulayıcı faktör analizinde de rastlanmaktadır. Dolayısıyla devamlılık faktörü mesleki bağlılıktaki değişkenliğin en önemli boyutudur.



Şekil 4.5: Mesleki Bağlılığa İlişkin İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi

Mesleki bağıllık değişkeni ile ilgili açımlayıcı ve doğrulayıcı faktör analizi sonucunda teorik çerçeve ile veri setinin uyumlu olduğu belirlenmiştir. Dolayısıyla analizlerin ilerleyen aşamalarında mesleki bağıllığa ilişkin üç alt boyut göz önünde bulundurularak devam edilecektir. Mesleki bağıllığa ilişkin AFA ve DFA prosedürlerin benzeri, bir diğer değişken olan Bilişsel Ahlaki Gelişim içinde uygulanmıştır. Bilişsel ahlaki gelişim faktörü için öncelikle açımlayıcı faktör analizi sonrasında ise birinci düzey ve ikinci düzey DFA uygulanarak kavramsal çerçevede ifade edilen yapısal eşitliklere uygun faktöryel yapılar elde edilmiştir.

4.5.2.5 Bilişsel Ahlaki Gelişime İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizi

Bilişsel ahlaki gelişim değişkenine dair kavramsal çerçevede, bu faktörün kişisel çıkar (geleneksel öncesi), geleneksel ve evrensel ilkeler (geleneksel sonrası) olmak üzere üç alt boyutunun bulunduğu belirtilmiştir. Teorik olarak ifade edilen bu olguların araştırma verilerince desteklenip desteklenmediğini tespit için öncelikle bu değişken ile ilgili 36 gözlenen değişken açımlayıcı faktör analizi prosedürüne dahil edilmiştir. Bilişsel ahlaki gelişim değişkeni dair soruların bulunduğu değerlerin ölçeğinde yer alan 36 değişkenin açımlayıcı faktör analizine uygunluğu için KMO ve Barlett testleri gerçekleştirilerek Tablo 4.7’de yer alan bulgular elde edilmiştir.

Tablo 4.7: Bilişsel Ahlaki Gelişime Ait KMO ve Barlett Testleri

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,848
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	7626,307
	df	378
	Sig.	,000

Test sonuçlarına göre, KMO değeri (0,848) ve Significance değeri (0,000) olarak hesaplanmıştır. Ulaşılan KMO değeri, referans değer olan (0,50) ile karşılaştırıldığında daha büyük çıkmıştır. KMO testine göre, bilişsel ahlaki gelişime değişkeni ile ilgili olan gözlenen değişkenler faktör analizi için yeterlidir. Barlett testinde dikkat edilen significance değeri ise referans değer olan (0,05) değerinden daha küçük bir değerde olduğu için, Barlett testi sonuçları açısından da veri seti faktör analizine uygundur. Her iki test sonucunun olumlu çıkmasının ardından,

ortogonal faktör modeli ile analiz süreci başlamış ve ana bileşenler analizi yöntemi kullanılmıştır. Veri indirgemedede kullanılacak olan rotasyon yöntemi ise varimaks olarak seçilmiştir. Gerçekleştirilen açımlayıcı faktör analizi sonucunda, bilişsel ahlaki gelişim ile ilgili 36 adet sorudan, 4, 7, 9, 15, 18, 29, 32 ve 34 numaralı soruların sahip oldukları faktör yüklerinin (0,50) değerinin altında olması nedeniyle analiz sürecinden çıkarılması uygun görülmüştür. Geriye kalan sorular tekrar faktör analizi prosedürüne tabi tutularak aşağıda yer alan Tablo 4.8'deki faktörlere ve faktör yüklerine ulaşılmıştır.

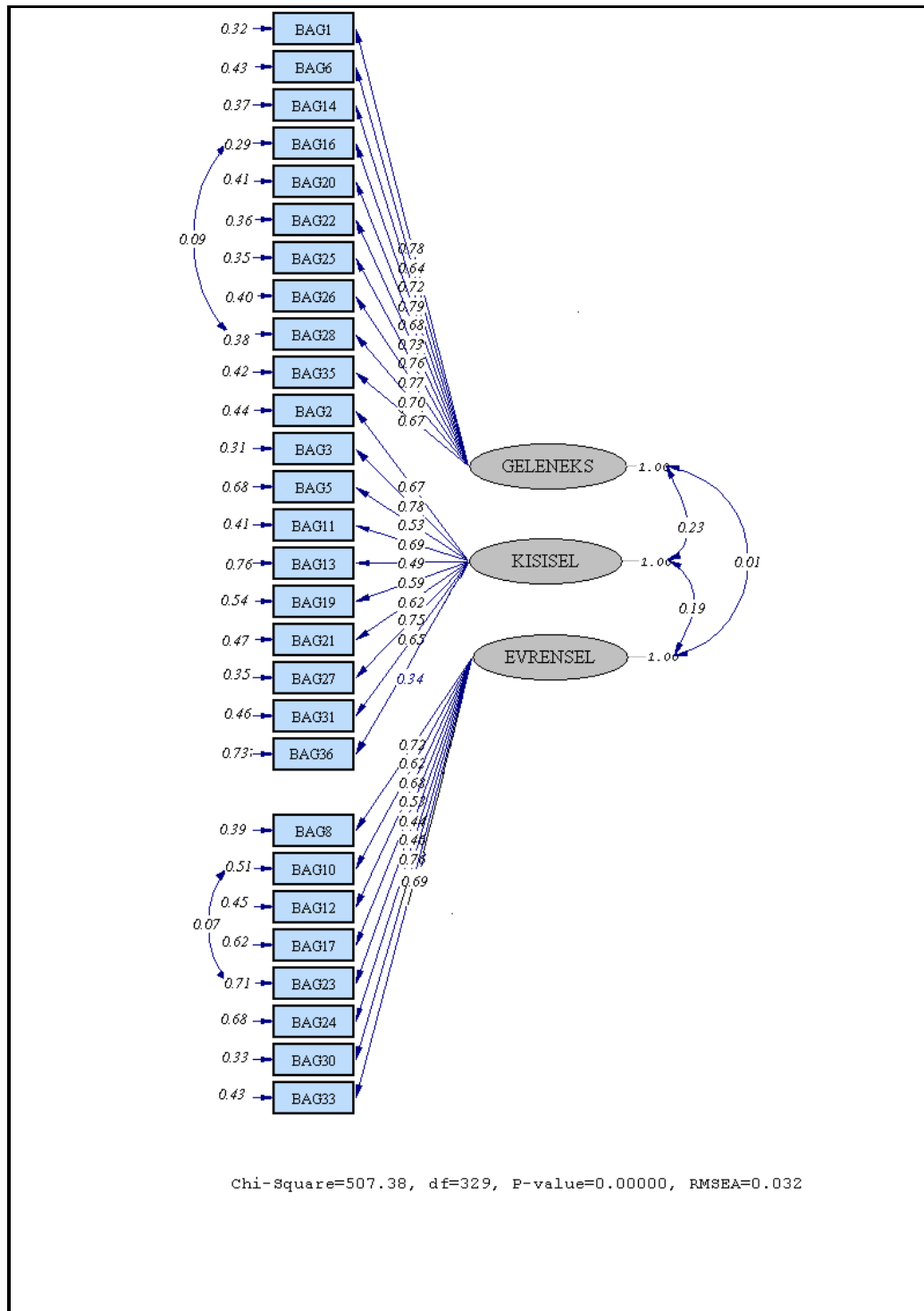
Tablo 4.8: Bilişsel Ahlaki Gelişime İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizi

Cezasız kalmış bir vergi suçunun, başka mükellefleri de vergi suçu işlemeye teşvik edecek olması	KİŞİSEL ÇIKAR	,734		
Benzer muhasebe hilelerinin başkalarınca da yapıyor olması		,790		
Şirketin vergiyi düşük göstererek rekabet gücü kazanıp kazanmayacağı		,618		
Halkın iradesine ve toplumun faydasına en iyi nasıl hizmet edileceği		,752		
Etik ilkelere, muhasebe standartlarına ve ilgili kanunlara uyulup uyulmadığı		,590		
Geçmiş olan ve ülke ekonomisine katkı sağlamış bir firmanın, kısa süreli bir finansal sıkıntıya teslim edilemeyeceği düşüncesi		,685		
% 80 oranındaki faizin yüksekliği ve geri ödeme süresinin kısa olması		,759		
Finansal tabloların, internet sitesinde yer alması uygulamasına son verilmesi durumunda, şirket şeffaflığının ve kurumsal imajın sarsılacak olması		,719		
Muhasebe departmanında çalışanların, muhasebe müdürüne duyacağı güvenin azalması		,736		
Mali tabloların, internette kullanıcılara sunulmasının şirketin cirosunu olumsuz yönde etkilemesi		,579		
Şirket sahibinin çalışanlarına iyi davranması ve hayırsever olması	GELENEKSEL		,803	
Şirketin ceza alması durumunda, finansal durumunun kötüleşip, çalışanların işsiz kalma riskinin olması			,702	
Yıllarını şirkete vermiş bir yöneticinin, aile şirketini kurtarmaya çalışması			,745	
Şirketin, piyasada geçmişten gelen bir saygınlığının bulunması			,820	
Bankaların ve diğer üçüncü kişilerin korunması açısından, muhasebe ilkelerine, etik değerlere dikkat edilmesi			,721	
Bu öyküde, banka faiz politikasının şirketin kredi kullanmasına zorluk çıkararak iflas sürecini hızlandırması			,759	
Muhasebe-Finans müdürünün çalışanlarından gelen görüş ve önerilere karşı duyarlı olması			,776	
Daha önce müdürün, mali tabloların internet sitesinde yer almasına izin vermiş olması			,783	
Şirketin geleceği tehdit altında olduğunda, muhasebe-finans müdürünün insiyatif kullanma hakkının var olması			,733	
Muhasebe müdürünün üst yönetimin tepkisinden çekinmesi			,715	
Bu muhasebe hilesinin cezasız kalması durumunda, aynı vergi suçundan ceza almış başka şirket ve mükelleflere karşı adil olunup olunmadığı	EVRENSEL İLKELER			,774
Koşullar ne olursa olsun, muhasebe ilkeleri, etik kurallar ve ilgili yasalara göre bir suçun ilgili kurumlara bildirilmesi gerektiği				,662
Şirketin vergi cezası alması durumunda, devletin uğrayacağı zararın azalacak olması				,745
Şirket yöneticisinin, muhasebe kayıtlarında kendisi için mi, yoksa çalışanlar için mi usulsüzlük yaptığı				,605
Banka faizlerinin yüksekliği ve geri ödeme süresinin kısa olması gibi koşulların, şirket yöneticisini muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarında doğru olmayan beyanlara yönlendirmesi				,583
Mali tabloları olduğundan iyi göstermenin, çalışanların işsiz kalma ihtimalini azaltması				,533
Mali tabloların internette çekilmesi durumunda, yeni müşterilerin ve yatırımcıların şirkete gösterdikleri ilginin azalması				,786
Finansal raporların internette yayınının durdurulması halinde, finansal bilgi kullanıcılarının şirket hakkında değerlendirme yapma imkanlarının ortadan kalkması				,695

Ana Bileşenler Analizi, Varimaks Rotasyonu, Açıklanan Varyans %68,234

Buna göre bilişsel ahlaki gelişim ile ilgili sorular varimaks rotasyonu sonucunda, teorik çerçevede ifade edilmiş olan geleneksel öncesi (kişisel çıkar), geleneksel ve geleneksel sonrası (evrensel ilkeler) bilişsel ahlaki gelişim boyutlarına anlamlı biçimde yüklenmiştir. Bu üç faktörün açıkladığı varyans oranı ise %68,234 olup oldukça iyi bir varyans değeridir. Açıklanan varyansın %33,25'i geleneksel düzey, %22,20'si kişisel çıkar ve geri kalan kısmı evrensel ilkeler alt faktörlerinden kaynaklanmaktadır. Bir diğer ifade ile varyansın en önemli bölümü geleneksel düzey bilişsel ahlaki gelişim faktöründen oluşur.

Açımlayıcı faktör analizi sonucunda BAG ile ilgili sorular ilgili oldukları faktörlerin altında gruplanmıştır. Burada elde edilen değer ve bulguların doğruluğunu kontrol için ise doğrulayıcı faktör analizi gerçekleştirilmiştir. Bilişsel ahlaki gelişim ile ilgili olan gözlenen değişkenlere yönelik olarak öncelikle birinci düzey DFA yapılmış, sonrasında ise ikinci düzey DFA ortaya konmuştur. Gözlenen değişkenler ile ilgili birinci düzey doğrulayıcı faktör analizi sonuçları Şekil 4.6'da görülebilir.



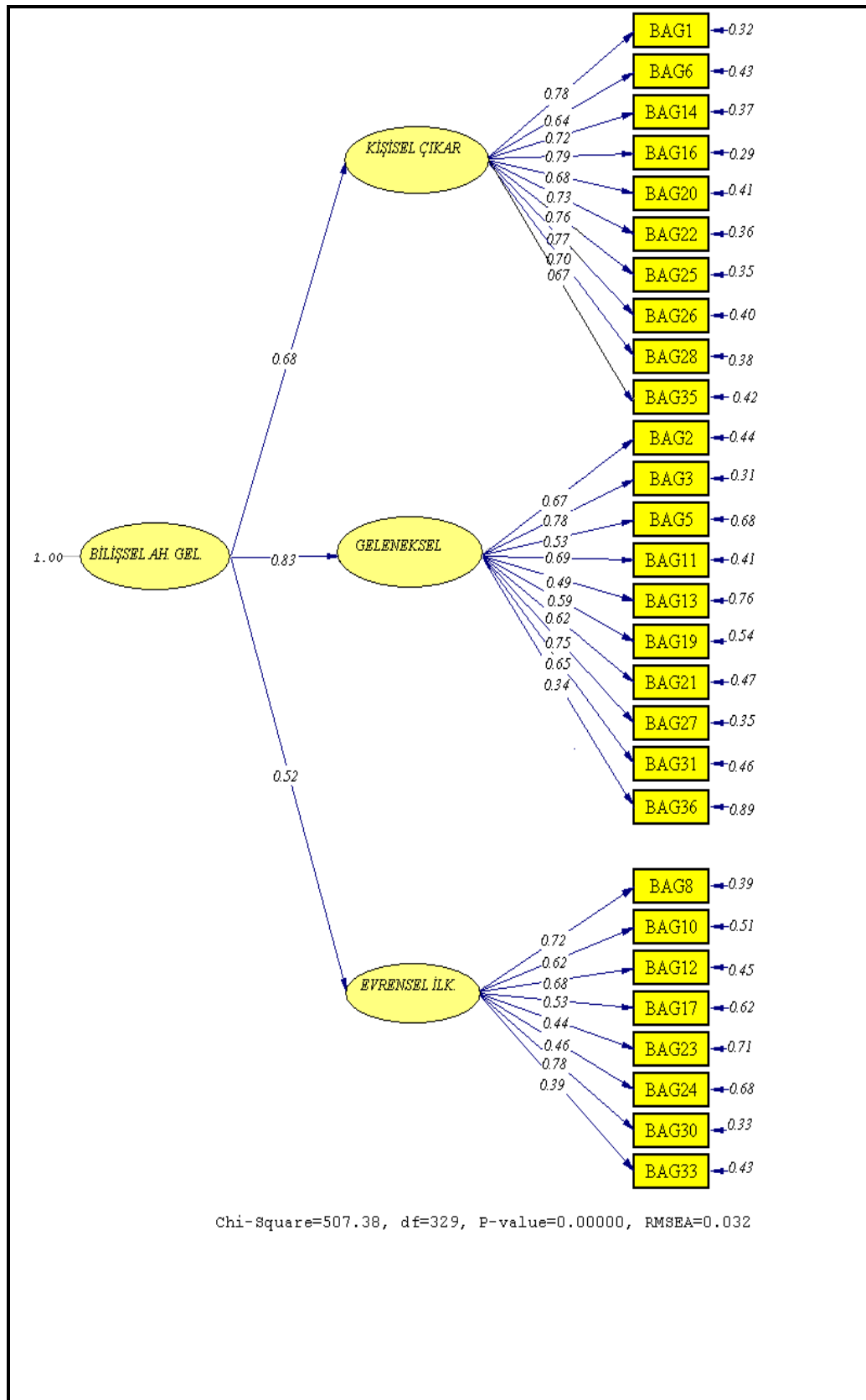
Şekil 4.6: Bilişsel Ahlaki Gelişim Değişkenine İlişkin Birinci Düzey Doğrulamalı Faktör Analizi

Şekle göre BAG değişkenin alt boyutları olan kişisel çıkar, geleneksel ve evrensel ilkeler örtük değişkenleri ile ilgili uyum indislerinden χ^2/sd indisi (1,542) ve RMSEA indisi (0,032), GFI 0,94; NFI 0,96, CFI 0,97, IFI 0,95 olarak belirlenmiştir.

Her iki değer referans değerleri olan $\chi^2/sd < 5$ ve $RMSEA < 0,08$ değerleri ile karşılaştırıldığında, ortaya konan teorik yapının reel değerlerle uyumlu olduğunu gösterir. Diğer indislerde referans değer aralığı ile uygundur. Diğer bir ifade ile araştırmanın anket formunda yer 36 sorudan açımlayıcı faktör analizi ile elde edilen 28 gözlenen değişken ilişkili oldukları örtük değişkenlerce doğru biçimde yordanmaktadır. Teorik kapsamda belirtilen düşünceler araştırmada elde edilen veri seti tarafından doğrulanmakta, soruların ilgili faktörlerle ilişkili olduğu sonucu teyit edilmektedir.

Birinci düzey DFA sonucunda bilişsel ahlaki gelişim ile ilgili soruların  faktör altında gruplandığı görülmüştür. Bu bulgudan hareketle elde edilen faktörlerin BAG değişkenini oluşturup oluşturmadıklarının ikinci düzey DFA ile kontrol edilmesi gerekir. İkinci düzey DFA sürecinin sonucunda bilişsel ahlaki gelişim faktörü ile ilgili olarak elde edilen standardize edilmiş değerler Şekil 4.7’de yer almaktadır.

Bilişsel ahlaki gelişim ile ilgili olarak yapılan analiz sonucunda χ^2/sd indisi (1,542) ve $RMSEA$ indisi (0,032) olarak belirlenmiştir. Benzer Şekilde GFI, IFI, NFI ve CFI değerlerinin model için uyumlu değerler gösterdiği anlaşılmaktadır. Bütün değerler referans değerleri ile mukayese edildiğinde oldukça iyi bir uyuma işaret etmektedir. Bir diğer ifade ile kişisel çıkar faktörü, geleneksel düzey faktörü ve evrensel ilkeler faktörü; bilişsel ahlaki gelişim faktörünün alt boyutları olarak kabul edilmelidir. Bu faktörlerden, BAG içindeki değişkenliği en çok açıklayıcı geleneksel düzey faktörüdür. Bunu kişisel çıkar ve evrensel ilkeler faktörleri takip eder.



Şekil 4.7: Bilişsel Ahlaki Gelişime Ait İkinci Düzey Doğrulayıcı Faktör Analizi

4.6 Araştırma Değişkenlerine İlişkin Güvenilirlik Analizi

Ölçmede kullanılan testlerin, anketlerin ya da ölçeklerin özelliklerini değerlendirmek üzere kullanılan analize güvenilirlik analizi denir. Güvenilirlik ölçeğinde bulunan sorular (gözlenen değişkenler) hakkında bilgi sağlar. Değişkenlere ait içsel yapı tutarlılığını test için çoğunlukla Alfa (α) modeli (Cronbach Alpha Coefficient) kullanılır. Bu yöntem ölçekte yer alan k adet sorunun homojen bir yapı gösteren bir bütünlüğü tanımlayıp tanımlamadığını araştırır. Ağırlıklı standart değişim ortalamasıdır ve ölçekteki k sorunu varyansları toplamlarının genel varyansa oranlanması ile elde edilen değerdir. 0 ile 1 arasında değer alan bu katsayı Cronbach Alfa katsayısı⁹ olarak adlandırılır. Bu amaçla gerçekleştirilen güvenilirlik analizi sonucunda elde edilen alfa değerleri Tablo 4.9'da yer almaktadır.

Tablo 4.9: Güvenilirlik Analizi

Değişken	Cronbach Alfa Katsayısı
1. Adalet Oryantasyonu	0,81
2. Rölativist Oryantasyon	0,73
3. Sonuçsal Oryantasyon	0,72
4. Deontolojik Oryantasyon	0,77
5. Etik Farkındalık	0,84
6. Etik Karar	0,82
7. Duygusal Bağlılık	0,76
8. Devam Bağlılığı	0,81
9. Normatif Bağlılık	0,72
10. Kişisel Çıkar	0,78
11. Geleneksel Düzey	0,83
12. Evrensel Çıkar	0,74

Tablo 4.9'da yer alan bütün değişkenlere ait değerler referans değerleri aralığına uygundur. Dolayısıyla bu değerlerin tamamı için alfa katsayılarına göre kullanılan ölçekler ve ölçeklerde yer alan sorular içsel tutarlılığa sahiptir.

⁹ α değerinin minimum 0,60 olması beklenir. 0,60-0,80 aralığı ölçeğin güvenilir olduğunu gösterir. 0,80 dereceden daha yüksek değerler ise yüksek güvenilirliği işaret eder.

4.7 Değişkenlere İlişkin Korelasyon Katsayıları

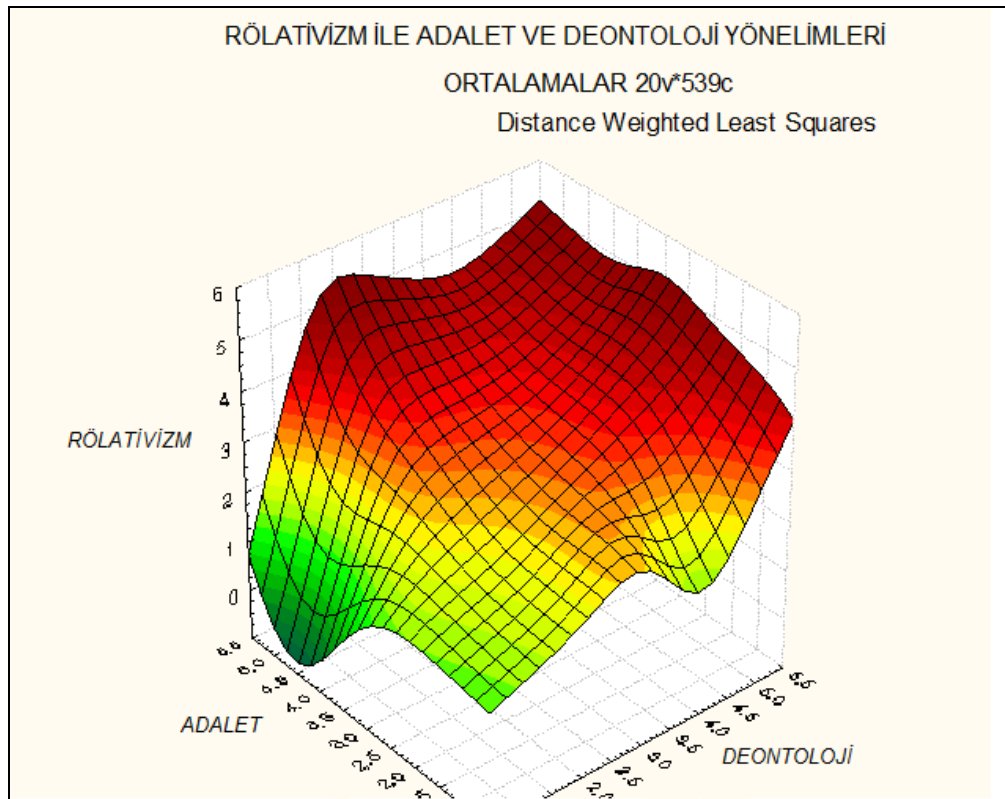
İki değişken arasındaki doğrusal ilişkiyi veya bir değişkenin iki veya daha fazla değişken ile olan ilişkisinin mevcudiyetini test etmek ve varsa bu ilişkinin derecesini ölçmek için kullanılır. Bu amaçla araştırma modelinde yer alan değişkenler korelasyon analizine tabi tutularak Tablo 4.10'da yer alan değerlere ulaşılmıştır. Burada yer alan korelasyon katsayıları Pearson korelasyon katsayılarıdır. Pearson korelasyon, iki sürekli değişkenin doğrusal ilişkisinin derecesini ölçümlemekte kullanılır.

Tablo 4.10: Değişkenlere Ait Korelasyon Katsayıları

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Adalet Oryantasyonu	1											
Rölativizm	-,561**											
Sonuçsal Ory.	-,458**	,752**	1									
Deontolojik Ory.	,640**	-,379**	-,486**	1								
Etiksel Farkındalık	,551**	-,261**	-,358**	,681**	1							
Etik Karar	,761**	-,124**	-,141*	,587**	,836**	1						
Duygusal Bağ	,421**	-,051	-,114*	,407**	,440**	,518**	1					
Devam Bağl	,025	,287**	,326**	,371**	,386**	,363**	,666**	1				
Normatif Bağl	,127*	-,168*	,040	,141*	,133*	,196*	,383**	,315**	1			
Kişisel Çıkar	-,139*	,273**	,370**	-,423**	-,364**	-,336**	,469**	,543**	,258**	1		
Geleneksel	,045	-,188*	-,114*	,164*	,107	,208**	,243**	,357**	,269**	,127*	1	
Evrensel Çıkar	,714**	-,232**	-,340**	,661**	,630**	,715**	,275**	,366**	,424**	,132*	,686**	1

** Korelasyon, $p < 0,01$ seviyesinde anlamlı, * Korelasyon, $p < 0,05$ seviyesinde anlamlı (Çift Yönlü)

Pearson korelasyon katsayısı r ile gösterilir ve -1 ile +1 arasında bir değer kazanır. Pearson korelasyon katsayısı basit regresyondaki katsayılar ile aynı anlamı taşıdığından, değişkenler arası ilişkilerin test edilmesi için de kullanılabilir. Tabloda ($p < 0,01$ ve $p < 0,05$ seviyesinde) anlamlı olduğu anlaşılan her ilişki negatif veya pozitif yönlü bir ilişkiye sahiptir. Matriste yer alan korelasyonlardan rölativizm, deontoloji ve adalet yönelimlerine ilişkin korelasyon yapısı Şekil 4.8'de üç boyutlu yüzey grafiği olarak görülmektedir. Buna göre meslek mensuplarında rölativist eğilimi artıkça adalet ve deontoloji yönelimleri negatif bir yapı göstermektedir. Tam tersi yönde bireyin adalet ve deontolojik karar verme eğilimi güçlendikçe rölativizm seviyesi düşüş göstermektedir. Üç boyutlu yüzey grafiğinde değişkenler arası mesafeler artıkça korelasyon katsayısının negatif değer kazanması söz konusudur. Grafiğin oluşturulmasında Statistica[®] programından yararlanılmıştır.



Şekil 4.8: Etik Yönelim Boyutlarına İlişkin Yüzey Grafiği

4.8 Demografik Değişkenler ile Dışsal ve İçsel Örtük Değişkenler Arası İlişkiler

Demografik değişkenler, sahip oldukları özelliklerin bir neticesi olarak istatistiksel analiz süreçlerinde çoğunlukla nominal veya sıralayıcı değişken türü olarak yer almaktadırlar. Araştırmada kullanılan demografik özelliklerden cinsiyet değişkeni 2_(kadın ve erkek) ; meslek ünvanı değişkeni 3_(SM, SMMM ve YMM), eğitim düzeyi değişkeni 5_(orta öğretim, ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora), doğum bölgesi 7_(Akdeniz, Doğu Anadolu, Ege, Güneydoğu Anadolu, İç Anadolu, Karadeniz ve Marmara), yaşam yeri değişkeni 7_(Akdeniz, Doğu Anadolu, Ege, Güneydoğu Anadolu, İç Anadolu, Karadeniz ve Marmara), etik eğitim katılım 2_(Evet, Hayır), Gelir Seviyesi 3_(0-1500 TL, 1501-3000 TL, 3001TL ve üzeri) , meslek süresi değişkeni 4_(1-5 yıl, 6-10 yıl, 11-15 yıl, 16-20 yıl, 21 yıl ve üzeri), yaş değişkeni 5_(18-27 yaş, 28-37 yaş, 38-47 yaş, 48-57 yaş ve 58 yaş ve üzeri) , doğum ile yaşam yerinin aynı olup olmadığı 2_(Aynı bölge, farklı bölge) kategoriye ayrılmıştır. Bu şekilde bir ayrışım ile elde edilen kategorik ve sıralayıcı veriler ile araştırma modelinde yer alan dışsal ve içsel örtük değişkenlerin aralarındaki bağıntıların incelenmesi önemli bulguların elde edilmesine yardımcı olur. Bu amaçla demografik ve bireysel özellikler ile araştırma değişkenleri arasındaki ilgilerin araştırılması uygun görülmüştür. Dolayısıyla, etik oryantasyon, etik farkındalık, etik karar, mesleki bağlılık ve bilişsel ahlaki gelişim dışsal ve içsel değişkenlerinin, bireylerin cinsiyeti, meslek ünvanı, meslek süresi gibi...demografik özellikler açısından anlamlı değerlerde ayrışıp ayrışmadığının tespiti mümkün olmaktadır. Bir diğer ifade ile çoklu grup uygulamalarında grup varyansları arasında farklılık olup olmadığı belirlenmiş olur.

Gruplar arası merkezi eğilim ölçüleri açısından anlamlı bir ayrışmanın analizinde veri türüne göre Kruskal Wallis, hotelling t testi, Ki-Kare, ANOVA, MANOVA, ANCOVA yöntemleri kullanılmaktadır. Araştırmada yer alan nominal değişkenler çoğunluklar 3 ve daha fazla kategoriye sahip olduğundan ANOVA yapılarak gruplar arası ayrışmanın anlamlılığı test edilecektir. Bu amaçla demografik özelliklerin her biri dışsal ve içsel gizil değişkenlerin her biri ile sırayla ANOVA prosedürüne dahil edilmiştir.

4.8.1 Meslek Unvanı Açısından Değişkenlerdeki Varyanslar

Varyans analizi (ANOVA), iki ya da daha fazla ortalama arasında istatistiksel açıdan fark olup olmadığını araştırmak için kullanılır. Meslek unvanı değişkeni, araştırmamanın demografik özellikler kısmında yer alan temel değişkenlerdir. Muhasebe meslek mensupları 3568 sayılı kanun çerçevesinde serbest muhasebeci (SM), serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve yeminli mali müşavir (YMM) olmak üzere üç ayrı kategoride bulunmaktadır. Yaptıkları işlerin temelinde muhasebe faaliyetleri bulunsun da, YMM'lerin daha çok denetim faaliyetlerine yoğunlaştıkları, SM'ler ve SMMM'ler ise daha çok günlük işlemlerin yevmiyeleştirilmesi kayıtların tutulması, vergi hesaplama gibi işlemlerle meşgul olmaktadır. Bu gibi faaliyet farklılıkları nedeniyle meslek mensuplarının sahip oldukları mesleki unvanları açısından araştırma değişkenlerinde farklılıkların olması mümkündür. Meslek mensuplarının unvanlarına göre araştırmada yer alan faktörlerin sahip oldukları ortalama değerler ile yapılan tek yönlü ANOVA (analysis of variance) sonucu elde edilen “F” ve “p” değerleri Tablo 4.11’de yer almaktadır.

Tablo 4.11: Meslek Unvanına Göre Değişken Boyutlarındaki Varyanslar

	SM	SMMM	YMM	F	p
	Ortalamalar				
Adalet	4,20	4,25	4,15	0,972	0,143
Rölativist	3,40	3,70	3,20	8,547	0,002
Sonuçsal	2,73	2,79	2,66	1,234	0,248
Deontoloji	3,37	3,97	4,20	12,871	0,000
Etiksel Farkındalık	3,73	3,64	3,76	1,092	0,173
Etik Karar	3,96	3,83	4,12	7,501	0,001
Duygusal Bağlılık	3,98	4,08	4,22	5,607	0,075
Devamlılık	3,70	3,81	3,96	6,276	0,012
Normatif Bağlılık	3,65	3,67	3,72	1,036	0,322
Kişisel Çıkar	3,37	3,51	3,68	4,232	0,023
Geleneksel	3,54	3,65	3,39	3,932	0,000
Evrensel İlkeler	3,46	3,34	3,25	2,221	0,003
P-Skoru	51,36	50,19	52,92	24,342	0,000

Varyans analizinin sonucunda bir yargıya ulaşmak için F ve p değerleri dikkate alınır. Analiz sonucunda ulaşılan F değeri tablo değeri ile karşılaştırılır. F değeri tablo değerinden büyük ise gruplar arasında anlamlı bir farklılık bulunur, değilse gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı ortaya çıkar. Ancak

her analiz için F değeri tablosuna bakmak pratik fayda üretmekten uzaktır. Bu nedenle p değerine bakılarak yargıya varılabilir. Analiz sonucunda elde edilen p değeri, referans değer olan 0,05'ten küçük ise gruplar arası anlamlı bir farkın varlığı teyit edilir. Tam tersi bakış açısı ile elde edilen p değeri referans değerden (0,05) büyük ise bu durumda gruplar arası anlamlı bir ayrışmanın bulunmadığı bulgusu elde edilir. Bu açıklamalara göre, ANOVA neticesinde muhasebe meslek mensuplarının taşıdıkları mesleki unvanlarına göre etiksel oryantasyonun, adalet ve sonuçsal oryantasyon boyutları açısından anlamlı bir ayrışma olmamıştır. Buna karşın rölativist ve deontoloji oryantasyonları yönünden anlamlı bir farklılaşma ortaya çıkmaktadır ($p=0,002$ ve $p=0,000$). Bireyin sahip olduğu mesleki unvan veya kademe bireyin etik oryantasyonun rölativist boyutunu ve deontolojik boyutunu etkilemektedir. YMM'ler etik problemlere daha çok ilkeler ve yasalar açısından yaklaşırken, SM ve SMMM'ler ise haklar açısından yaklaşmaktadır.

Etiksel farkındalık açısından ise grup ortalamaları arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Buna karşın etik karar değişkeninde gruplar arası ortalamalar belirginleşmekte ve p anlamlı çıkmaktadır. Buna göre YMM'lerin etik karar verme gücü daha yüksektir.

Mesleki bağlılık açısından YMM'lere ait ortalamalar hem SM'lerden hemde SMMM'lere göre daha yüksek çıkmıştır. Ancak mesleki bağlılığın duygusal ve normatif bağlılık boyutlarındaki ortalama farkları anlamlı değildir. Bununla beraber devam bağlılığındaki farklılıklar anlamlı çıkmıştır. Buna göre meslek unvanı ile devam bağlılığı alt faktörü arasında bir ilişki kurulabilir. Elde edilen veriler ışığında meslek unvanı açısından, mesleki bağlılığı en yüksek grubun YMM'ler olduğu değerlendirilebilir.

Bilişsel ahlaki gelişimin alt boyutları ile meslek unvanına göre ele alındığında ise bütün F ve p değerlerinin anlamlı çıktığı tablodan görülebilir. Buna göre meslek unvanına göre bireylerin bilişsel ahlaki gelişim boyutları arasında değişim söz konusudur. Kişisel çıkar faktörüne ilişkin değerler YMM'ler için en yüksek çıkar iken, geleneksel yapı için SMMM, ve evrensel ilkeler için SM'lerin en yüksek ortalamaya sahip oldukları görülmektedir.

Tablo 4.11’de yer alan en önemli göstergelerden birisi ise P-skoru (Principled Score)’dur. Daha önceki bölümlerde belirtildiği üzere P-Skoru değerlerin belirlenmesi ölçeğinden elde edilen özel bir değerdir. Bu değer bireylerin evrensel prensiplere bağlı kalarak etik karar verebilme yeteneğinin veya gücünün bir yansımasıdır. P-skorun yüksekliği bireyin etik olan davranışı seçebilme olasılığını yükseltir. Mesleki unvana göre P-skorları açısından en yüksek değerlere YMM’lerin eriştiği görülmektedir. Bu değer farklılığı meslek unvanı açısından anlamlı bulunmuştur. Dolayısıyla bireyin ahlaki düşünme gücünde mesleki unvanı önemli bir farklılık kaynağıdır. Dolayısıyla YMM’ler SM’lere ve SMMM’lere göre daha yüksek bir bilişsel ahlaki gelişim seviyesine sahiptirler.

4.8.2 Cinsiyet Değişkeni Açısından Değişkenlerdeki Varyanslar

Meslek unvanı ile ilgili değerlendirmelerden sonra katılımcıların cinsiyetlerine göre değişkenlerdeki değişim ele alınmıştır. Bu amaçla elde edilen ortalamalar ve varyans analizi sonuçları Tablo 4.12’de bulunmaktadır.

Tablo 4.12: Cinsiyete Göre Değişken Boyutlarındaki Varyanslar

	Kadın	Erkek	F	p
	Ortalamalar			
Adalet Oryantasyonu	4,32	4,18	10,046	0,032
Rölativist	3,33	3,67	7,049	0,042
Sonuçsal	2,78	2,70	1,052	0,321
Deontoloji	3,41	3,47	0,958	0,356
Etiksel Farkındalık	3,55	3,75	11,362	0,008
Etik Karar	3,86	3,96	8,059	0,061
Duygusal Bağlılık	4,08	4,01	0,592	0,451
Devamlılık Bağlılığı	3,77	3,81	0,715	0,245
Normatif Bağlılık	3,64	3,69	0,505	0,520
Kişisel Çıkar	3,56	3,52	0,457	0,325
Geleneksel	3,81	3,64	15,564	0,001
Evrensel İlkeler	3,48	3,33	3,214	0,053
P-Skoru	51,25	51,12	0,656	0,233

Etiksel oryantasyonun alt boyutları ile ilgili karşılaştırmada adalet ve sonuçsallık boyutlarında kadınlara ait değerlerin, rölativizm ve deontoloji boyutlarında ise erkeklere ait ortalamaların daha yüksek olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Ortalamalardaki bu farklılıklardan adalet ve rölativizme ait p değerleri

anlamli bulunurken, diğ er iki boyuta ait ortalama farkının ayırıştırma gücü yeterli çıkmamıştır. Eldeki veriler ışığında kadınların daha idealist bir çerçevede karar oluşturdıkları görülürken, erkeklerin daha realist perspektif ile etik karar oluşturdıkları görölmektedir.

Etik farkındalık ve etik karar değışkenleri incelendiğinde ise erkeklerin farkındalık düzeylerinin daha yüksek olduğu görölmektedir. Dikkat edilirse bu sonuç bir önceki sonuçlarla çelişir gibidir. Ancak adalet yönelimli veya rölativist olmak ile bir durumun etiksel açıdan problemlili olduğunu bilmek iki farklı olgudur. Bu nedenle gerçekte çelişkili bir sonuç bulunmamaktadır. Etik karar vermeye gelince, erkeklerin daha yüksek bir ortalamaya sahip oldukları tablodan anlaşılmaktadır. Ancak bu farklılık istatistiksel olarak anlamlı bir seviyede değıldir. Dolayısıyla etik bir karar verirken cinsiyetin çok büyük önemi yoktur.

Mesleki bağıllık faktörleri ele alındığında ise kadınlara ait duygusal bağıllık ortalamasının erkeklere oranla az bir farkla yüksek olduğu analizlerden anlaşılmaktadır. Ancak bu farklılık önemli kabul edilecek seviyelerde değıldir ($p=0,451$). Devam bağıllığı ve normatif bağıllık yönlerinden inceleme yapıldığında ise erkeklere ait ortalamaların daha büyük değıerlere haiz olduğu belirlenmiştir. Ancak bu değıer farkları iki kategorik grup arasında anlamlı bir farklılık meydana getirmemektedir. Bir diğ er ifade ile muhasebecilerin mesleklerine karşı duydukları bağıllık cinsiyete göre değışmemektedir. Kadınlar ve erkekler benzer seviyelerde bir bağıllığa sahiptirler. Bu durumun arkasında muhasebe mesleğinin katı ilkelerinin var olması ve irrasyonel tutum ve davranışlardan ziyade ekonomik realiteyle hareket etmenin etkisi mevcut olabilir.

Bilişsel ahlaki gelişim değışkeninin alt faktörleri incelendiğinde ise genel olarak erkeklerin daha yüksek bir gelişim yapısına sahip oldukları görülür ve bu farklılık daha önce gerçekleşen çalışmaların bir çoğu ile örtüşmektedir. P-skoru incelendiğinde ise kadınların çok az bir farkla daha yüksek bir skor elde ettikleri görölmektedir. Ancak bu fark istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç oluşturmamaktadır.

4.8.3 Katılımcıların Yaşı Değişkeni Açısından Değişkenlerdeki Varyanslar

Meslek mensupları yaşlarına ait ortalama değerler ve varyans analizi sonuçları Tablo 4.13'te görülmektedir.

Tablo 4.13: Katılımcıların Yaşına Göre Değişkenlerdeki Varyanslar

	18-27 Yaş	28-37 Yaş	38-47 Yaş	48-57 Yaş	58 Yaş ve Üzeri	<i>F</i>	<i>p</i>
	Ortalamalar						
Adalet	4,17	4,29	4,15	4,22	4,12	0,879	0,239
Rölativist	3,22	3,37	3,27	3,32	3,30	1,012	0,064
Sonuçsal	2,77	2,73	2,72	2,76	2,50	0,982	0,119
Deontoloji	3,23	3,51	3,46	3,39	3,33	3,343	0,021
Etiksel	3,63	3,74	3,68	3,65	3,66	0,232	0,878
Etik Karar	3,61	3,95	3,84	3,91	3,98	4,980	0,010
Duygusal	3,94	4,11	4,15	3,91	4,46	14,012	0,000
Devamlılık	3,83	3,81	3,71	3,85	4,05	2,349	0,007
Normatif	3,79	3,69	3,63	3,62	3,89	1,283	0,123
Kişisel Çıkar	3,63	3,51	3,44	3,57	3,52	0,892	0,187
Geleneksel	3,42	3,54	3,68	3,57	3,64	0,879	0,234
Evrensel	3,39	3,28	3,41	3,33	3,45	0,038	0,927
P-Skoru	50,40	50,42	51,32	51,60	53,40	1,114	0,089

Tabloya göre, bireylerin yaş grubu ile etiksel oryantasyonun adalet, rölativizm ve sonuçsallık boyutları arasında anlamlı bir ayrışma meydana getirmemektedir. Ancak deontoloji boyutunda bir farklılık meydana gelmektedir. Buna göre deontoloji değişkenine ait ortalaması en yüksek grup 5 üzerinden 3,51 ile 28-37 yaş grubundaki bireylerdir. Bunu, 38-47 yaş grubundaki bireyler izlemektedir. Ancak değişkenler arası farkların deontoloji oryantasyonu açısından anlamlı çıkmasına rağmen etiksel oryantasyonun tamamı için yaş gruplarına göre bir ilişki varlığına kanaat getirmek elde edilen veriler ile mümkün olamamaktadır. Aynı değerlendirmeleri etik farkındalık ve etik karar değişkenleri için de belirtilmelidir.

Mesleki bağlılık değişkeninin boyutları ile yaş grubu arasındaki ilgiye bakıldığında ise daha yüksek yaş grubundaki muhasebecilerin yüksek ortalamalara

eriştikleri görülmektedir. Dolayısıyla yaş değişkeni ile mesleki bağlılık seviyesi arasında önemli bir ilişki bulunmaktadır.

Bilişsel ahlaki gelişim yapıları ile yaş grupları arasındaki bağıntı incelendiğinde gruplar arasında anlamlı farklar bulunmadığı sonucu p değerleri sütundan elde edilmektedir. Yaş grubuna göre en yüksek P-skoruna ise 58 yaş ve üzeri grubundaki bireylerin sahip olduğu tabloda yer alan bir diğer sonuçtur. Fakat P-skoru gruplar arasında anlamlı biçimde ayrılmamıştır. Dolayısıyla yaş grubuna göre P-skorunun önemli düzeyde farklı olması gibi bir bulguya erişilmemiştir.

4.8.4 Meslek Süresine Göre Değişkenlerdeki Varyanslar

Katılımcıların mesleki deneyimleri ile araştırma modelinde yer alan değişkenler arasındaki ilişkileri yansıtan ortalamalar ile F ve p değerleri Tablo 4.14'te bulunmaktadır.

Tablo 4.14: Mesleki Süre ile Değişkenler Arası Bağıntı

	1-5 Yıl	6-10 Yıl	11-15 Yıl	16-20 Yıl	21 Yıl ve Üzeri	F	p
	Ortalamalar						
Adalet	4,13	4,33	4,17	4,29	4,14	2,032	0,003
Rölativist	3,15	3,31	3,36	3,38	3,39	1,001	0,093
Sonuçsal	2,72	2,78	2,68	2,73	2,71	0,899	0,298
Deontoloji	3,42	3,48	3,46	3,57	3,60	1,212	0,071
Etiksel	3,55	3,73	3,77	3,53	3,83	0,938	0,102
Etik Karar	3,81	3,77	3,95	3,99	3,96	0,832	0,090
Duygusal	4,13	4,09	4,05	4,17	4,21	0,772	0,429
Devamlılık	3,84	3,71	3,95	3,80	3,70	1,213	0,143
Normatif	3,81	3,70	3,60	3,73	3,69	1,344	0,089
Kişisel Çıkar	3,52	3,61	3,49	3,57	3,38	0,641	0,235
Geleneksel	3,33	3,56	3,68	3,50	3,63	0,970	0,186
Evrensel	3,11	3,23	3,37	3,42	3,32	2,398	0,048
P-Skoru	49,32	51,01	51,65	51,7	51,73	0,987	0,062

Meslekteki süresi 6-10 yıl aralığında olan bireylerin adalet ve sonuçsallık oryantasyonu, 21 yıl ve üzeri grubundaki meslek mensuplarının rölativizm ve deontolojiye ait ortalamaları diğer gruplardan daha yüksek bulunmuştur. Ancak

adalet oryantasyonu ile ilgili grup ortalamalarına ait farklar dışındaki farklılıklar anlamlı değildir. Buna göre meslekte 6 ile 10 yıl arasında bir süredir faaliyet gösteren bireyler diğer gruplara göre etik karar vermede adalet oryantasyonuna yönelmektedirler. Adalet oryantasyonunun temelinde var olan faktör ise bilişsel ahlaki gelişimin evrensel ilkeler boyutudur.

Etiksel farkındalık ve etik karar değişkenlerine ait gruplararası ortalama farkları p değerinin referans değerlerle kıyaslanması sonucunda anlamlı bulunmamıştır. Ancak etiksel farkındalık için meslekte 20 yıldan fazla süredir bulunan bireylerin daha yüksek ortalamalara sahip oldukları görülmektedir. Etik karar değişkeni için ise en yüksek ortalamalar 16-20 yaş grubuna aittir.

Mesleki bağlılık ile yaş grubu arasındaki bağıntı incelendiğinde gruplar arası ortalama farklarının önemli olmadığı görülmektedir. Elde edilen bütün F değerleri ile p değerleri mesleki deneyim grubu değişkenine göre mesleki bağlılık değişkeninin alt gruplarının farklılaşmadığını göstermektedir.

Bilişsel ahlaki gelişimin kişisel çıkar ve geleneksel düzey faktörleri, meslekteki süre gruplarına göre anlamlı şekilde ayırmamaktadır. Buna karşın 16-20 yıl grubundaki bireylerin sahip olduğu evrensel ilkeler değişkenine ait ortama diğer gruplardan yüksektir ve evrensel ilkeler değişkenine için gruplar arası ortalamalar anlamlıdır ($p=0,048$). P-Skorları açısından ise en yüksek skorlara 16-20 yıl grubunun eriştiği tablodan elde edilmektedir.

4.8.5 Gelir Seviyesine Göre Değişkenlerdeki Varyanslar

Muhasebecilerin gelir düzeylerine göre değişkenlerin aldığı ortalama değerler ve varyans analizine dair veriler Tablo 4.15'te görülebilir.

Tablo 4.15: Gelir Seviyesi İle Değişkenler Arasındaki İlişkiler

	0-1500 TL	1501-3000 TL	3000 TL ve Üzeri	<i>F</i>	<i>p</i>
	Ortalamalar				
Adalet	4,27	4,21	4,23	0,293	0,422
Rölativist	3,31	3,32	3,29	0,034	0,601
Sonuçsal	2,78	2,73	2,84	0,332	0,509
Deontoloji	3,77	3,53	3,83	2,292	0,038
Etiksel	3,95	3,93	3,96	0,039	0,741
Etik Karar	4,05	4,17	4,21	3,893	0,002
Duygusal	3,95	3,80	3,70	8,487	0,045
Devamlılık	3,96	3,83	4,12	17,239	0,000
Normatif	3,98	4,04	4,22	2,879	0,023
Kişisel Çıkar	3,64	3,34	3,79	4,003	0,027
Geleneksel	3,93	3,85	4,34	13,986	0,002
Evrensel	3,39	3,51	3,58	3,248	0,038
P-Skoru	51,53	51,20	51,87	0,789	0,129

Tabloda yer alan *p* değerleri etiksel oryantasyon değişkeninin alt faktörlerden adalet, rölativizm ve sonuçsallık gelir seviyesine göre anlamlı biçimde farklılaşmamaktadır. Bununla beraber deontoloji oryantasyonu açısından gruplar arası anlamlı bir farklılığın bulunduğunu belirtmek gerekir. Deontoloji değişkeni için en yüksek değer 3,83 ortalama ile gelir düzeyi 3000 TL'nin üzerinde olan meslek mensubu grubuna ait olduğu belirlenmiştir. Dolayısıyla bireylerin gelir seviyesi etik karar vermede bireylerin deontolojik bir oryantasyon ile karar vermelerine etki etmektedir. Etik farkındalık değişkeni için anlamlı bir ayrışım söz konusu değildir. Etik karar değişkeni için ise *p* değeri anlamlı biçimde gerçekleşmiştir. Buna göre bireylerin etik kararlarında gelir seviyesi bir farklılık oluşturmaktadır.

Gelir seviyesinin mesleki bağlılık ile ilgisi incelendiğinde ise duygusal, devamlılık ve normatif bağlılık boyutlarının tamamı anlamlı değerlerde farklılaşmaktadır. Bir diğer ifade ile muhasebe mensuplarının elde ettikleri aylık gelir, mesleki bağlılıklarını etkilemektedir. Gelir arttıkça normatif bağlılık seviyesi yükselmekte, gelir azaldıkça ise duygusal ve devam bağlılığına ilişkin ortalamalar artmaktadır. Analizler sonucu ulaşılan veriler ışığında gelir düzeninin mesleki bağlılık ile önemli bir ilişki içerisinde olduğunu belirtmek yanlış bir tespit olmayacaktır.

Bilişsel ahlaki gelişim ile gelir seviyesi arasındaki bağıntıda ise anlamlı ilgilerin varlığı belirlenmiştir. Gelir seviyesinin artması ile bireyler etik kararlarını daha rahat verebilmekte ve etiksel olarak daha doğru olan tercihi seçmek kolaylaşmaktadır. Gelir gruplarına ait P-skorları değerlendirildiğinde en yüksek değere geliri 3000 TL'nin üzerinde olan meslek mensuplarının eriştiği belirlenmiştir. Dolayısıyla gelir varyans analizinde önemli bir değişken olarak yer almıştır.

4.8.6 Etik Eğitim İle Değişkenler Arasındaki Bağntı

Meslek mensuplarının, etik ile ilgili bir eğitim faaliyetine katılıp katılmadıkları, etik ile ilgili araştırmalarda sıklıkla ele alınan bir konudur. Teorik olarak etik ilgili eğitime katılmanın bilişsel ahlak gelişimini ve etik karar vermeyi etkilediği kabul edilir. Bu varsayımın test edilmesi amacıyla yapılan varyans analizinin sonucunda ulaşılan bulgular Tablo 4.16'da yer almaktadır.

Tablo 4.16: Etik Eğitime Katılma İle Değişkenler Arasındaki Bağntılar

	Evet	Hayır	<i>F</i>	<i>p</i>
	Ortalamalar			
Adalet	4,19	4,01	4,721	0,001
Rölativist	3,18	3,37	8,573	0,000
Sonuçsal	2,82	2,79	1,200	0,082
Deontoloji	3,71	3,44	3,323	0,007
Etiksel	4,34	3,51	19,345	0,000
Etik Karar	3,83	3,80	0,291	0,838
Duygusal	4,07	4,01	2,825	0,077
Devamlılık	3,84	3,79	0,824	0,086
Normatif	3,77	3,65	0,983	0,088
Kişisel Çıkar	3,58	3,93	12,230	0,001
Geleneksel	3,54	3,59	0,328	0,437
Evrensel	3,46	3,31	5,209	0,036
P-Skoru	51,22	50,87	22,885	0,000

Etik ile ilgili eğitim çalışmalarına katılan meslek mensuplarının adalet, sonuçsallık ve deontoloji oryantasyonlarına ait ortalamaları katılmayan meslek mensuplarına göre daha yüksek çıkmıştır. Bu ortalamaların istatistiksel anlamlılığına dikkat edildiğinde ise adalet, rölativizm ve deontoloji ile ilgili ortalama farklarının anlamlı olduğu görülmektedir. Buna göre etik ile ilgili eğitim çalışmalarına katılmak

bireylerin etiksel oryantasyonlarını etkilemektedir. Etik farkındalık düzeyi incelendiğinde ise etik bir kursa veya eğitim çalışmasına katılan bireylerin farkındalık düzeylerinin, katılmayan meslek mensuplarına göre çok daha yüksek olduğu görülmektedir ve bu farklılık p değeri tarafından güçlü bir biçimde doğrulanmaktadır. Ancak etik karar değişkeni için aynı durum geçerli değildir. Bireyin bir etik problemin farkında olması, etik olan kararı seçeceğini garanti etmez. Dolayısıyla daha öncede belirtildiği üzere çoğu zaman bir etiksel farkındalık için anlamlı çıkan gruplararası ortalamalar etik karar için anlamlı olamamaktadır.

Mesleki bağlılık ile etik eğitim arasındaki ilgi araştırıldığında ise etik eğitim alanlar ile etik eğitim almayanlar arasında çok yüksek ortalama farklarının olmadığı bulgusu görülmektedir. Dolayısıyla etik eğitimin mesleki bağlılığa güçlü bir yansımından söz etmek mümkün görülmemektedir. Etik eğitime katılmış olmak mesleki bağlılığı çok fazla etkilememektedir.

Etik eğitim ile bilişsel ahlak yapıları bağıntısı geleneksel düzey dışındaki kişisel çıkar ve evrensel ilkeler faktörlerinde önemli düzey ayrışmaların varlığını teyit etmektedir. Dolayısıyla etik eğitime katılanlar evrensel ilkelerden daha fazla yararlanarak karar verirken, katılmayanlarda kişisel çıkar eğilimi ön plana çıkmaktadır. Geleneksel düzeyde bir ahlaki gelişime sahip meslek mensuplarında ise etik eğitim almış olsun veya olmasın etik karar vermede ciddi seviyede bir farklılık oluşmamaktadır. Etik eğitim katılan meslek mensuplarının P-skoru 51,22 iken, etik eğitime katılmamış bireylere ait ortalama P-skoru 50,87 olarak hesaplanmıştır. Bu önemli bir farklılığı göstermekte olup etik eğitimin etik karar oluşturmada önemli bir öncül olduğunu gösterir.

4.8.7 Eğitim Seviyesi ile Değişkenler Arasındaki Bağlılıklar

Farklı eğitim düzeyindeki meslek mensuplarına ait ortalama değişken değerleri ile F ve p değerleri Tablo 4.17’de yer almaktadır.

Tablo 4.17: Eğitim Seviyesine Göre Değişkenlerdeki Varyanslar

	Orta Öğretim	Ön Lisans	Lisans	Yüksek Lisans	Doktora	<i>F</i>	<i>p</i>
	Ortalamalar						
Adalet	4,23	4,02	4,25	4,38	4,41	9,349	0,000
Rölativist	3,21	3,46	3,35	3,27	3,25	0,920	0,286
Sonuçsal	2,71	2,60	2,72	2,79	2,56	0,483	0,378
Deontoloji	3,38	3,02	3,43	3,59	3,71	6,838	0,003
Etiksel	3,36	3,09	3,71	3,94	4,07	14,98	0,000
Etik Karar	3,62	3,51	3,79	3,92	4,08	7,549	0,018
Duygusal	3,99	3,90	4,14	3,99	3,93	1,087	0,066
Devamlılı	3,83	3,68	3,84	3,71	3,17	1,991	0,049
Normatif	3,64	3,53	3,68	3,73	3,65	0,834	0,098
Kişisel	3,57	3,49	3,51	3,44	3,37	0,774	0,129
Gelenekse	3,47	3,37	3,59	3,66	3,70	0,801	0,176
Evrensel	3,40	3,27	3,48	3,59	3,77	2,105	0,041
P-Skoru	51,77	50,11	52,13	53,30	54,27	6,839	0,008

Adalet ve deontoloji oryantasyonuna yönelik gruplar arası varyanslar anlamlı bulunmuştur. Buna karşın rölativizm ve sonuçsallığa yönelik *p* değerleri 0,05'den daha büyük değerlerde gerçekleşmiştir. Adalet ve deontoloji oryantasyonları doktora düzeyinde eğitim almış meslek mensuplarında en yüksek değerlerine ulaşırken rölativizm ön lisans mezunlarında, sonuçsallık ise yüksek lisans mezunlarında öne çıkan yönelimler olarak görülmektedir. Buna göre eğitim seviyesi etiksel oryantasyonun adalet ve deontoloji faktörlerini anlamlı biçimde etkilemektedir.

Eğitim seviyesinin mesleki bağlılığa etkisi incelendiğinde ise devamlılık bağlılığında ortaya konan ilişkinin anlamlı olduğu görülmektedir ($p=0,049$). Buradan hareketle meslek mensuplarının eğitim seviyesi devam bağlılığını anlamlı biçimde etkilemekte diğer iki boyutta ise gruplar arasında anlamlı bir ayrışmanın olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Bilişsel ahlaki gelişim faktörlerinin eğitim seviyesine göre aldığı ortalama değerler ele alındığında kişisel çıkar faktörünün en yüksek ortalamasına orta öğretim seviyesinde eğitim almış bireylerde olduğu Tablo 4.17'den görülmektedir. Geleneksel düzey faktörü için ise en yüksek ortalamanın 3,70 ile doktora düzeyi bir eğitimde olduğu sonucu elde edilmiştir. Evrensel ilkeler düzeyindeki en yüksek ortalama yine 3,77 ile doktora eğitimi almış meslek mensuplarında gerçekleşmiştir.

Ancak gruplar arası ortalama farklılıklarından sadece evrensel ilkeler düzeyinde istatistiksel açıdan önemli farklılığın olduğu p değerlerinden anlaşılmaktadır.

P-skorunun eğitim düzeyine göre eriştiği değerler 54,27 ile doktora seviyesinde en yüksek; 50,11 ile ön lisans seviyesinde en düşük ortalamalar olarak gerçekleşmiştir. Gruplar arası ANOVA ise anlamlı sonuç üretmiştir.

4.8.8 Muhasebecilerin Doğum Yerine Göre Değişkenlerdeki Varyanslar

Önceki çalışmalardan tamamen farklı olarak, katılımcıların doğdukları coğrafi bölgeye göre, değişken değerlerinin değişip değişmeyeceği analiz sürecine dahil edilmiştir. Bu amaçla gerçekleştirilen analiz sonucunda bölgeler itibari ile değişkenlere atanan ortalama değerler ile F ve p değerleri Tablo 4.18’de bulunur.

Tablo 4.18: Doğum Yerine Göre Değişkenlerdeki Varyanslar

	Akdeniz Bölgesi	Doğu Anadolu Bölgesi	Ege Bölgesi	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	İç Anadolu Bölgesi	Karadeniz Bölgesi	Marmara Bölgesi	F	p
	Ortalamalar								
Adalet	4,28	4,13	4,24	4,21	4,13	4,45	4,18	0,789	0,238
Rölativist	3,35	3,22	3,41	3,38	3,24	3,37	3,36	0,430	0,271
Sonuçsal	2,81	2,76	2,72	2,66	2,71	2,72	2,73	0,629	0,297
Deontoloji	3,55	3,39	3,27	3,46	3,50	3,61	3,43	0,886	0,172
Etiksel Farkındalık	3,59	3,36	3,73	3,88	3,57	3,96	3,24	2,206	0,043
Etik Karar	4,06	3,89	3,96	3,93	3,83	4,01	3,82	1,107	0,058
Duygusal	3,98	4,25	3,90	4,24	4,00	4,23	4,29	2,589	0,004
Devamlılık	3,83	3,88	3,60	3,93	3,83	3,87	3,75	1,479	0,064
Normatif	3,62	3,60	3,58	3,70	3,74	3,72	3,70	0,522	0,782
Kişisel	3,60	3,42	3,68	3,45	3,37	3,24	3,81	3,837	0,079
Geleneksel	3,52	3,72	3,58	3,69	3,49	3,65	3,57	0,715	0,109
Evrensel	3,47	3,33	3,41	3,46	3,39	3,49	3,29	0,614	0,384
P-Skoru	50,62	51,18	51,60	51,42	51,65	51,78	50,64	1,283	0,091

Katılımcıların doğdukları coğrafi bölge baz alınarak yapılan ANOVA analizine göre etiksel oryantasyonun alt boyutlarına ait gruplar arası ortalamalar farkı anlamlı bulunmamıştır. Etik farkındalık değişkenine ait ortalamalar arası fark ise anlamlı

çıkmıştır ($p=0,043$). Bu değere göre meslek mensuplarının doğdukları bölgeye göre etik farkındalık düzeyleri birbirinden farklı olmaktadır. Karadeniz Bölgesi'nin etik farkındalık ortalaması 5 üzerinden 3,96 ile en yüksek düzeyde çıkarken, Marmara Bölgesi 3,24 ile en düşük değerde gerçekleşmiştir. Etik karar değişkeni için aynı anlamlı bağıntıyı kurmak mümkün değildir ($p=0,058$). Dolayısıyla karar vermede bölgeye göre farklılık önem taşımamaktadır.

Mesleki bağlılık ile doğum yeri arasındaki ilgi incelendiğinde, duygusal bağlılığın taşıdığı p değerinin referans değerden küçük olduğu görülmüştür. Bir diğer anlatımla bireylerin doğduğu yere göre duygusal mesleki bağlılık düzeyi değişmektedir. Duygusal bağlılık ortalaması 4,29 ile en yüksek Marmara Bölgesi'ne, 3,90 ile en düşük Ege Bölgesi'ne aittir. Devamlılık bağlılığı ve normatif bağlılık değişkenleri için bölgeler arası ortalamalar farklılık gösterse de bu farklılık anlamlılık sınırlarının ötesinde kalmaktadır.

Doğum yeri ile bilişsel ahlaki gelişime ait faktörler arası ilişkilerde anlamlı bir bağıntı tespit edilememiştir. P-skor incelendiğine en yüksek değer 51,78 ile Karadeniz Bölgesi'ne en düşük skor ise 50,62 ile Akdeniz bölgesine aittir. Fakat ortalamaların birbirine çok yakın olması nedeniyle bilişsel ahlaki gelişimin bölgeler itibarı ile anlamlı biçimde ayrılmadığı görülmektedir. Diğer bir anlatımla bilişsel ahlaki gelişim seviyeleri ülkemizin her bölgesinde bir birine yakın düzeydedir ve bu özelliği ile homojenlik göstermektedir.

4.8.9 Yaşanılan Yere Göre Değişkenlerdeki Varyanslar

Muhasebe meslek mensuplarının doğdukları bölgeler itibarı ile analiz edilmesinden sonra, yaşadıkları bölgeler itibarı ile de analiz edilmesi uygun görülmektedir. Bu amaçla gerçekleştirilen analiz sonucunda elde edilen değerler Tablo 4.19'da yer almaktadır.

Tablo 4.19: Yaşanılan Yere Göre Değişkenlerdeki Varyanslar

	Akdeniz Bölgesi	Doğu Anadolu Bölgesi	Ege Bölgesi	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	İç Anadolu Bölgesi	Karadeniz Bölgesi	Marmara Bölgesi	F	p
	Ortalamalar								
Adalet	4,16	4,28	4,19	4,18	4,27	4,36	4,15	0,963	0,182
Rölativist	3,25	3,24	3,22	3,53	3,32	3,45	3,32	1,373	0,071
Sonuçsal	2,80	2,79	2,76	2,60	2,75	2,68	2,71	1,324	0,074
Deontoloji	3,43	3,51	3,35	3,40	3,47	3,37	3,46	8,501	0,137
Etiksel	3,77	3,78	3,80	3,78	3,83	3,85	3,73	6,493	0,091
Etik Karar	3,96	3,92	3,87	4,00	3,92	3,94	3,88	1,028	0,068
Duygusal	4,20	4,01	4,02	4,34	4,03	4,09	4,11	3,239	0,023
Devamlılık	3,92	3,80	3,86	4,09	3,77	3,72	3,88	1,054	0,098
Normatif	3,70	3,62	3,63	3,80	3,69	3,71	3,65	0,787	0,259
Kişisel	3,51	3,44	3,64	3,55	3,45	3,42	3,46	0,881	0,230
Geleneksel	3,69	3,93	3,48	3,66	3,50	3,35	3,62	5,392	0,003
Evrensel	3,32	3,33	3,39	3,37	3,41	3,40	3,35	0,394	0,305
P-Skoru	50,46	52,55	51,14	52,16	51,62	51,77	50,16	4,896	0,001

Etiksel oryantasyon değişkeni yönünden, bölgeler arası anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Benzer biçimde etik farkındalık ve etik karar değişkenleri içinde yaşanılan bölgeye göre anlamlı sonuçlar tespit edilememiştir. Mesleki bağlılığın duygusal bağlılık boyutu için anlamlı bir bağıntı mevcut iken ($p=0,23$) diğer boyutları için aynı anlamlı ilişki kurulmamıştır. Kişisel çıkar ve evrensel ilkeler bilişsel yapılarında bölgeler arası farklılık istatistiksel olarak taşımamakta da buna karşın geleneksel düzey bilişsel yapı anlamlı sonuçlar vermektedir. Bir diğer ifade ile geleneksel düzeyde bilişsel yapılar kullanılarak karar vermede yaşanılan bölgeye göre farklılıklar bulunmaktadır. Yaşanılan bölge itibarı ile P-skorları incelendiğinde ise bir birine çok değerlerin varlığı görülmektedir. Dolayısıyla ahlaki gelişmişlik düzeyi olarak meslek mensuplarının yaşadıkları yerler açısından da önemli kabul edilecek bir farklılık bulunmamaktadır.

4.8.10 Doğum Yeri ile Yaşanılan Yerin Aynı Olup Olmamasına Göre Değişkenlerdeki Varyans

Demografik özellikler ile ilgili bir diğer önemli analiz ise meslek mensuplarının doğdukları yerde yaşamaya devam edip etmedikleri ile ilgilidir. “Eğer doğdukları yerden başka bir yerde yaşamlarını sürdürüyorlarsa, bu değişim

değişkenler açısından önemli etkiler oluşturmakta mıdır?” sorusu ANOVA yapılarak incelenmiştir. İnceleme sonucunda elde edilen sonuçlar Tablo 4.20’de yer almaktadır.

Tablo 4.20: Doğum Yeri İle Yaşam Yerinin Aynı Olup Olmadığına Göre Değişkenlerin Varyansları

	Aynı	Farklı	<i>F</i>	<i>p</i>
	Ortalamalar			
Adalet	4,24	4,19	0,788	0,244
Rölativist	3,34	3,33	0,293	0,469
Sonuçsal	2,72	2,79	0,344	0,385
Deontoloji	3,42	3,51	0,991	0,138
Etiksel	3,74	3,63	1,236	0,069
Etik Karar	3,90	3,88	0,197	0,485
Duygusal	4,15	3,99	4,902	0,007
Devamlılık	3,87	3,67	6,829	0,004
Normatif	3,69	3,65	0,892	0,208
Kişisel	3,37	3,56	5,373	0,042
Geleneksel	3,59	3,58	0,430	0,335
Evrensel	3,32	3,37	0,598	0,282
P-Skoru	51,40	50,71	3,120	0,022

Çalışmanın gerçekleştirildiği dönemde, doğduğu yer ile yaşadığı coğrafi bölge aynı alan muhasebe meslek mensupları ile doğduğu bölgeden farklı bir bölgede yaşayan meslek mensupların etiksel oryantasyonlara ait ortalama değerleri arasındaki ilişki anlamlı değildir ($p=0,244$). Buna göre doğduğu bölgeden farklı bir bölgede yaşıyor olmak etiksel oryantasyon değişkeninde önemli bir varyans oluşturmamaktadır. Benzer değerlendirmeler etiksel farkındalık ve etik karar içinde geçerlidir.

Bununla birlikte duygusal bağlılık ve devamlılık bağlılığı değişkenleri yer değiştirme hareketlerinden etkilenmektedir. Bireyin doğduğu bölgeden farklı bir bölgede yaşaması mesleki bağlılığın duygusal ve devamlılık boyutlarını etkilemektedir. Normatif bağlılık boyutuna ait gruplar arası farklılık anlamlı değildir.

Bilişsel ahlaki gelişim yapıları açısından sadece kişisel çıkar değişkeninde anlamlı bir farklılaşma söz konusudur. Buna göre doğduğu yerde yaşamak ile

doğduğu yerden farklı bir bölgede yaşamak bireylerin kişisel çıkar bilişsel ahlak yapılarını farklılaştırmakta ve etik kararlarını etkilemektedir.

4.9 Araştırma Modelinin ve Hipotezlerin Test Edilmesi

Değişkenler arası ilişkiler bölümünde oluşturulan hipotezlerin ve hipotezler doğrultusunda ortaya konan araştırma modelinin test edilebilmesi için regresyon analizleri ve yapısal eşitlik modelleri oluşturularak testler gerçekleştirilmiştir. Yapısal eşitlik modelleri¹⁰, ölçülen değişkenler (sorular) ve gizil yapılar arasındaki “nedensel” ilişkiyi belirlemeyi amaçlayan geniş kapsamlı ve karmaşık bir yaklaşımdır. Yapısal eşitlik modelleri (bundan sonra YEM olarak ifade edilecektir), regresyon modelindeki değişkenler arası yordayıcı yapısal ilişkiyle, faktör analizindeki gizil (örtük) faktör yapılarını kapsamlı bir biçimde birleştirerek ileri düzey analizleri mümkün kılar. Bir diğer özelliği ise değişkenler arası ilişkilerin derecelerini de açıklamasıdır. YEM’deki temel amaç teorik olarak ortaya konan bir yapının, reel veriler tarafından doğrulanıp doğrulanmadığını tespit etmektir. Regresyon analizi ise Y bağımlı ve X_i $i=1,2,\dots,k$ olmak üzere, Y ve X_i değişkenleri arasındaki sebep-sonuç ilişkisini matematiksel olarak ortaya çıkarmaktır (Özdamar, 2004, s. 526). Bu amaçla teorik kısımda belirtilen hipotezler regresyon analizi ile test edildikten sonra, araştırma modelinin bütünüünün test edilmesi gerçekleştirilmiştir.

¹⁰ Bu noktada, sonraki analizlerde anlaşılabilirliği artırmak için YEM ile ilgili bazı temel kavramlar açıklanmıştır (Şimşek, 2007).

Ölçüm Modeli: Gözlenen değişkenler ile gizil değişkenler arasındaki ilişkileri ortaya koyar. Gizil değişkenlerin ilgili gözlenen değişkenlerini yordadığını kabul eden doğrulayıcı faktör analizi çalışmasıdır.

Yapısal Model: Araştırmada test edilmek istenen modeldir.

Bağlantı Diagramı: Değişkenler arası ilişkinin yönünü gösteren görsel dizayn kümesidir

Gösterge Değişkenler (Gözlenen Değişkenler): YEM ifadelerinde göstergeler (indicators) gözlenen değişkenleri temsil eder. Araştırmanın anket formunda yer alan her bir soru YEM için birer gözlenen değişkendir.

Gizil (Örtük) Değişken: Araştırmada incelenen, bilişsel ahlaki gelişim, etiksel oryantasyon, etik karar, etik farkındalık, mesleki bağlılık değişkenleri ve bunların alt faktörleridir. Gizil denmesindeki amaç, doğrudan ölçülemeyip, başka gözlenen değişkenlerce ortaya çıkmasıdır.

Gizil İçsel Değişken: Örtük bağımlı değişkenlerdir. Bu değişkenler modeldeki diğer değişkenleri etkiler.

Gizil Dışsal Değişken: Gizil Bağımsız değişkenlerdir. Bu araştırmada bilişsel ahlaki gelişim faktörüne denk gelir.

4.9.1 Bilişsel Ahlaki Gelişimin Etik Farkındalığa Etkileri

Kavramsal çerçevede belirtildiği üzere bilişsel ahlaki gelişim, etik kararı etkileyen temel faktördür. Bununla birlikte bu etkinin direkt ve dolaylı olmak üzere iki yansıması söz konusudur. Bu nedenle bilişsel ahlaki gelişim boyutlarının, etik farkındalığa etkilerini gösteren regresyon analizi sonuçları Tablo 4.21’de gösterilmiştir.

Tablo 4.21: Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutlarının Etik Farkındalığa Etkileri

Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutları	Etik Farkındalık		Hipotez Sonucu
	β	p	
Kişisel Çıkar	-0,151	0,002	$H1_a$ KABUL
Geleneksel Düzey	0,028	0,137	$H1_b$ RET
Evrensel İlkeler	0,362	0,000	$H1_c$ KABUL
$R^2=0,434$		$F= 14,824$	$p=0,000$

Tablo 4.21’den görüleceği üzere, model anlamlı kabul edilmekte olup ($F=14,824$; $p=0,000$), R^2 değeri 0,434 olarak belirlenmiştir. Modelde etik farkındalığı en fazla evrensel ilkeler etkilemektedir. En az etkileyen BAG boyutu ise geleneksel düzeydir. Bu durumda, evrensel ilkeler ve kişisel çıkar etik farkındalığı etkileyen iki önemli değişkendir. Hipotez 1_a ve Hipotez 1_c kabul edilirken, Hipotez 1_b ret edilmiştir.

4.9.2 Bilişsel Ahlaki Gelişimin Etiksel Oryantasyona Etkileri

Bilişsel ahlaki gelişim yapıları, bireyin etik yönelimini belirleyen temel faktörlerdir. Bu amaçla bilişsel ahlaki gelişim boyutlarının etik oryantasyon boyutları üzerine etkilerine yönelik regresyon denklemleri oluşturulmuştur. Tablo 4.22’de bilişsel ahlak gelişimi boyutlarının etik oryantasyonun adalet boyutuna etkileri yer almaktadır.

Tablo 4.22: Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutlarının Adalet Oryantasyonuna Etkileri

Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutları	Adalet Oryantasyonu		Hipotez Sonucu
	β	p	
Kişisel Çıkar	-0,241	0,004	$H2_a$ Ret
Geleneksel Düzey	0,047	0,223	$H2_e$ Ret
Evrensel İlkeler	0,322	0,000	$H2_i$ Kabul
$R^2=0,246$			$F= 21,972$
			$p=0,000$

Kişisel çıkar boyutu ile adalet oryantasyonu arasında negatif yönlü bir bağıntı vardır. Bireyin bilişsel ahlak yapısı kişisel çıkar eğilimli ise etik karar ve davranışlarında adalet kavramından uzaklaşmaktadır. Buna karşın geleneksel düzeyde ahlaki gelişim ile adalet arasında direkt bir ilginin varlığı görülmemektedir. Meslek mensubunun bilişsel ahlak gelişimi evrensel ilkelere doğru artıkça, adalet ve hakkaniyet yönelimi de güçlenmektedir. Bu anlamda evrensel ilkeler boyutu, adalet oryantasyonunu etkileyen en temel faktördür. Bilişsel ahlak gelişimi boyutlarının adalet oryantasyonunun 0,246'lık kısmını açıkladığı görülmektedir. Bir diğer ifade ile adalet oryantasyonun %24,6'lık kısmı bilişsel ahlak gelişimce açıklanmaktadır. Bilişsel ahlak gelişimi boyutlarının etiksel oryantasyonun rölativist yönelimi boyutuna etkileri ise Tablo 4.23'de belirtilmektedir.

Tablo 4.23: Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutlarının Rölativizm Oryantasyonuna Etkileri

Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutları	Rölativizm Oryantasyonu		Hipotez Sonucu
	β	p	
Kişisel Çıkar	0,164	0,032	$H2_b$ Kabul
Geleneksel Düzey	-0,107	0,004	$H2_f$ Ret
Evrensel İlkeler	-0,211	0,002	$H2_j$ Ret
$R^2=0,224$			$F= 15,352$
			$p=0,000$

Bireyin bilişsel ahlak gelişimi olarak kişisel çıkar düzeyinde olması, rölativist yönelimli olmasını pozitif yönde etkilemektedir. Dolayısıyla bu amaçla kurulan $H2_b$ kabul edilir. Buna karşın bilişsel ahlak gelişiminin geleneksel düzeyi ile evrensel ilkeler düzeyinde olan bireylerin, rölativist yönelimden uzak oldukları ve negatif

yönlü etkiledikleri görülmektedir. Diğer bir ifade ile bireyin ahlaki gelişim seviyesi yükseldikçe rölativist yönelimi azalmaktadır. Kişisel çıkar, rölativizmi pozitif yönde etkilerken, geleneksel düzey ve evrensel ilkeler negatif yönde etkilemektedir. Ahlak gelişimi boyutlarının etiksel oryantasyonun sonuçsallık oryantasyonu boyutuna etkileri ile ilgili oluşturulan regresyon denklemleri sonucunda elde edilen bulgular Tablo 4.24'te yer almaktadır.

Tablo 4.24: Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutlarının Sonuçsallık Oryantasyonuna Etkileri

<i>Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutları</i>	<i>Sonuçsallık Oryantasyonu</i>		<i>Hipotez Sonucu</i>
	β	p	
<i>Kişisel Çıkar</i>	<i>0,115</i>	<i>0,048</i>	<i>H2_c Kabul</i>
<i>Geleneksel Düzey</i>	<i>-0,097</i>	<i>0,077</i>	<i>H2_g Ret</i>
<i>Evrensel İlkeler</i>	<i>-0,276</i>	<i>0,010</i>	<i>H2_k Ret</i>
<i>R²=0,119</i>	<i>F= 13,265</i>		<i>p=0,010</i>

Bilişsel ahlak gelişimi olarak kişisel çıkar düzeyi ile sonuçsal oryantasyonlu olmak arasında önemli bir bağıntının varlığı görülmektedir ($p=0,048$; $\beta=0,115$). Kişinin kendi ve yakın çevresinin çıkarları doğrultusunda hareket etmesi anlamına gelen sonuçsallığın arka planında yer alan faktörün bilişsel ahlak gelişimin kişisel çıkar düzeyinde olmak olduğu tablodan görülmektedir. Bununla birlikte evrensel ilkeler düzeyinde bir etik düşünme yeteneğine sahip olmak bireylerin etik yönelim olarak sonuçsallığı tercih etmemelerine yol açmaktadır. Bu yönüyle evrensel ilkeler düzeyinde bilişsel ahlak gelişimine sahip olmak sonuçsallığı negatif etkilemektedir. Ahlaki gelişim boyutları ile deontolojik oryantasyon arasındaki ilişkiye dair bulgular ise Tablo 4.25'te görülmektedir.

Tablo 4.25: Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutlarının Deontoloji Oryantasyonuna Etkileri

Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutları	Deontoloji Oryantasyonu		Hipotez Sonucu
	β	p	
Kişisel Çıkar	-0,256	0,001	$H2_d$ Ret
Geleneksel Düzey	0,195	0,029	$H2_h$ Kabul
Evrensel İlkeler	0,298	0,000	$H2_l$ Kabul
$R^2=0,221$			$F= 13,265$
			$p=0,010$

Evrensel ilkeler düzeyinde bilişsel ahlak gelişimine sahip olmak, deontoloji yönelimli olmayı güçlü şekilde etkilemektedir. Buna karşın kişisel çıkar düzeyinde bir bilişsel ahlak gelişimine sahip olmak bireyin deontolojik yönelimli olmasını negatif yönde etkilemektedir.

4.9.3 Bilişsel Ahlaki Gelişimin Etik Kararlara Etkileri

Bireyin bilişsel ahlak gelişimi etik karar vermeyi etkileyen temel faktördür. Kişinin bilişsel ahlak gelişiminin hangi aşamasında olduğu bu yönüyle etik karar vermeyi etkilemektedir. Kişisel çıkar düzeyinde bir etik gelişim seviyesinde olmak ile evrensel ilkeler düzeyinde bir etik gelişmişliğe sahip olmak farklı etik kararlar oluşturur. Bu ilişkiyi açıklamak üzere oluşturulan regresyon analizlerine bağlı sonuçlara aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4.26: Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutlarının Etik Kararlara Etkileri

Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutları	Etik Karar		Hipotez Sonucu
	β	p	
Kişisel Çıkar	-0,187	0,007	$H3_a$ Ret
Geleneksel Düzey	0,094	0,171	$H3_b$ Ret
Evrensel İlkeler	0,273	0,000	$H3_c$ Kabul
$R^2=0,438$			$F= 17,624$
			$p=0,000$

Bireyin kişisel çıkar veya evrensel ilkeler düzeyinde bir bilişsel ahlak gelişimine sahip olması etik karar vermesini etkileyen temel iki faktördür. Eğer birey kişisel çıkar düzeyinde bir ahlaki imgelemeye sahip ise etik karar vermesi negatif

olarak şekillenmektedir. Bir diğer ifade ile birey kişisel çıkar odaklı ise etik olmayan karar ve davranışları tercih etme olasılığı artmaktadır. Buna karşın birey evrensel ilkeler düzeyinde bir ahlaki imgelemeye sahip ise etik olanı seçme gücü de artmış olur. Bu tür bir bilişsel ahlak gelişimine sahip kişilerin meslekleri ile ilgili etiksel ikilemlerde de etik kararı seçme ihtimalleri, geleneksel veya kişisel çıkar düzeyinde bilişsel ahlak gelişimine sahip bireylerden daha yüksektir.

4.9.4 Bilişsel Ahlaki Gelişimin Mesleki Bağlılığa Etkileri

Bilişsel ahlak gelişiminin etiksel oryantasyona, etik farkındalığa ve etik karara etkilerinden sonra, mesleki bağlılığa olan etkileri de regresyon analizi ile test edilmiştir. Bu amaçla oluşturulan hipotezlere yönelik bulgular aşağıda yer almaktadır. Tablo 4.27’de bilişsel ahlak gelişimi boyutlarının mesleki bağlılığın duygusal bağlılık boyutuna etkilerine yer verilmiştir.

Tablo 4.27: Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutlarının Duygusal Bağlılığa Etkileri

Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutları	Duygusal Bağlılık		<i>Hipotez Sonucu</i>
	β	p	
Kişisel Çıkar	0,167	0,005	<i>H4_a Kabul</i>
Geleneksel Düzey	0,138	0,012	<i>H4_d Kabul</i>
Evrensel İlkeler	0,122	0,015	<i>H4_g Kabul</i>
$R^2=0,149$		$F= 12,305$	$p=0,001$

Tablo 4.27’ye göre kişisel çıkar, duygusal bağlılığı etkileyen en önemli bilişsel ahlak gelişimi boyutudur. Daha sonra ise geleneksel düzey ve evrensel ilkeler gelmektedir. Bilişsel ahlak gelişiminin toplam etkisinin ise 0,149 olduğu görülmektedir. Bu oran çok iyi bir ilişkiyi göstermektedir. Modeldeki üç bağımsız değişkenin tamamı da mesleki bağlılığın duygusal bağlılık boyutunu etkilemektedir. Bilişsel ahlak gelişimine ait boyutların mesleki bağlılığın devam bağlılığı boyutuna etkileri ise Tablo 4.28’de verilmiştir.

Tablo 4.28: Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutlarının Devam Bağlılığına Etkileri

Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutları	Devam Bağlılığı		Hipotez Sonucu
	β	p	
Kişisel Çıkar	0,194	0,000	$H4_b$ Kabul
Geleneksel Düzey	0,166	0,004	$H4_e$ Kabul
Evrensel İlkeler	0,135	0,011	$H4_h$ Kabul
$R^2=0,182$		$F= 18,683$	$p=0,000$

Tablo 4.28’da bilişsel ahlak gelişimi boyutlarının devam bağlılığı boyutuna etkileri gösterilmiştir. Tabloda görüldüğü üzere model anlamlı olup, kişisel çıkar boyutu mesleki bağlılığın devam boyutunu en fazla etkileyen bilişsel ahlak gelişimi boyutudur ($\beta=0,194$). Bu faktörü geleneksel düzey ve evrensel ilkeler izlemektedir. R^2 değeri 0,182 olup duygusal bağlılıktaki değerden daha yüksek bir düzeye işaret etmektedir. Bilişsel ahlak gelişimine ait boyutların mesleki bağlılığın normatif bağlılık boyutuna etkileri aşağıda yer alan Tablo 4.29’da görülmektedir.

Tablo 4.29: Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutlarının Normatif Bağlılığa Etkileri

Bilişsel Ahlak Gelişimi Boyutları	Normatif Bağlılık		Hipotez Sonucu
	β	p	
Kişisel Çıkar	0,172	0,012	$H4_c$ Kabul
Geleneksel Düzey	0,193	0,008	$H4_f$ Kabul
Evrensel İlkeler	0,239	0,003	$H4_i$ Kabul
$R^2=0,197$		$F= 20,214$	$p=0,000$

Bilişsel ahlak gelişimin evrensel ilkeler boyutu, normatif bağlılığı en fazla etkileyen bağımsız değişkendir. Bunu geleneksel düzey çıkar boyutu ve kişisel çıkar boyutu takip etmektedir. Yukarıda elde edilen bulgulara göre bilişsel ahlak gelişiminin boyutları, mesleki bağlılığın duygusal, normatif ve devam bağlılığı boyutlarını pozitif yönlü olarak etkileyen önemli birer değişkendir. Dolayısıyla çalışmanın temel amaçlarında belirtilen ilişki yapısını doğrulanmıştır.

4.9.5 Etiksel Oryantasyonun Etik Farkındalığa Etkileri

Etiksel oryantasyon ile etik farkındaki sebep sonuç ilişkisini gösteren regresyon analizi sonuçları Tablo 4.30’da görülmektedir.

Tablo 4.30: Etiksel Oryantasyon Boyutlarının Etik Farkındalığa Etkileri

Etiksel Oryantasyon Boyutları	Etik Farkındalık		Hipotez Sonucu
	β	p	
Adalet	0,327	0,003	$H5_a$ Kabul
Rölativizm	-0,142	0,017	$H5_b$ Ret
Sonuçsallık	-0,171	0,011	$H5_c$ Ret
Deontoloji	0,344	0,001	$H5_d$ Kabul
$R^2=0,325$		$F= 17,101$	$p=0,000$

Tabloya göre etik farkındalığı etkileyen en önemli etiksel oryantasyon boyutu deontolojidir. Bunu adalet yönelimi izlemektedir. Rölativizm ve sonuçsallık ise etik farkındalığı negatif yönlü olarak etkilemektedir. Dolayısıyla bireyin rölativist veya sonuçsal yönelimi güçlendikçe etik farkındalığı bu gelişmeden olumsuz etkilenecektir.

4.9.6 Etiksel Oryantasyonun Etik Kararlara Etkileri

Etiksel oryantasyonların, etik karar üzerindeki etkileri ile ilgili regresyon sonuçları Tablo 4.31’de görülmektedir.

Tablo 4.31: Etiksel Oryantasyon Boyutlarının Etik Kararlara Etkileri

Etiksel Oryantasyon Boyutları	Etik Karar		Hipotez Sonucu
	β	p	
Adalet	0,258	0,000	$H6_a$ Kabul
Rölativizm	-0,107	0,024	$H6_b$ Ret
Sonuçsallık	-0,162	0,017	$H6_c$ Ret
Deontoloji	0,241	0,000	$H6_d$ Kabul
$R^2=0,297$		$F= 15,216$	$p=0,000$

Etik kararı etkileyen en önemli etiksel oryantasyon adalet oryantasyonudur. Bu oryantasyondan sonra deontoloji oryantasyonu etik kararları pozitif yönde etkilemektedir. Diğer yandan rölativizm ve sonuçsallık etik kararları negatif etkilemektedir. Bir diğer ifade ile bireyler rölativist yönelimi veya sonuçsallığı benimsedikçe etik karar vermekten uzaklaşmaktadırlar.

4.9.7 Etiksel Oryantasyonun Mesleki Bağlılığa Etkileri

Etik oryantasyonun duygusal bağlılığa etkisi Tablo 4.32’de bulunmaktadır. Etiksel oryantasyon boyutları içerisinde, duygusal bağlılığa en yüksek etkiyi adalet oryantasyonu yapmaktadır. Bir diğer ifade ile açıklanan varyansın büyük kısmını bu değişken oluşturmaktadır. Bunu deontoloji izlemektedir. Dikkat çekici bir diğer husus ise sonuçsallığın negatif etkisidir. Sonuçsallık eğilimi güçlendikçe duygusal bağlılık seviyesi azalmaktadır.

Tablo 4.32: Etiksel Oryantasyon Boyutlarının Duygusal Bağlılığa Etkileri

Etiksel Oryantasyon Boyutları	Duygusal Bağlılık		Hipotez Sonucu
	β	p	
Adalet	0,232	0,000	$H7_a$ Kabul
Rölativizm	0,063	0,176	$H7_d$ Ret
Sonuçsallık	-0,154	0,003	$H7_g$ Ret
Deontoloji	0,201	0,001	$H7_j$ Kabul

$R^2=0,109$	$F=23,120$	$p=0,000$
-------------	------------	-----------

Bu sonuçlara göre Hipotez 7_a ve Hipotez 7_j kabul edilirken ($F=23,120$ ve $p<0,05$), Hipotez 7_d ve Hipotez 7_g reddedilmiştir. etiksel oryantasyonun adalet ve deontoloji boyutları ile mesleki bağlılığın duygusal bağlılık boyutlarını pozitif yönlü olarak etkilemektedir.

Tablo 4.33: Etiksel Oryantasyon Boyutlarının Devam Bağlılığına Etkileri

Etiksel Oryantasyon Boyutları	Devam Bağlılığı		Hipotez Sonucu
	β	p	
Adalet	0,028	0,293	<i>H7_b Ret</i>
Rölativizm	0,251	0,000	<i>H7_e Kabul</i>
Sonuçsallık	0,273	0,000	<i>H7_h Kabul</i>
Deontoloji	0,020	0,320	<i>H7_k Ret</i>
$R^2=0,138$		$F= 29,209$	$p=0,000$

Etiksel oryantasyon boyutlarından, devam bağlılığını en fazla etkileyen boyut deontolojik yönelimdir. Dolayısıyla ilkeler ekseninde etik tavırlar ve davranışlar geliştiren muhasebecilerin, meslekte devamlılık oranlarının daha yüksek olma ihtimali güçlüdür. Buna karşın, adalet oryantasyonunda duygusal bağlılık anlamsız sonuçlar vermiştir. Bu sonuçlara göre hipotez 7_b ve hipotez 7_k redd edilirken ($p>0,005$), hipotez 7_e ve hipotez 7_h kabul edilmiştir. Rölativizm ve sonuçsallık bireylerin devam bağlılığını adalet ve deontoloji yönelimlerine oranla anlamlı biçimde etkilemektedir. Etiksel oryantasyon boyutlarının normatif bağlılığa olan etkileri Tablo 4.34'te yer almaktadır.

Tablo 4.34: Etiksel Oryantasyon Boyutlarının Normatif Bağlılığa Etkileri

Etiksel Oryantasyon Boyutları	Normatif Bağlılık		Hipotez Sonucu
	β	p	
Adalet	0,119	0,042	<i>H7_c Kabul</i>
Rölativizm	-0,184	0,002	<i>H7_fRet</i>

Sonuçsallık	0,039	0,348	<i>H7_i Ret</i>
Deontoloji	0,137	0,032	<i>H7_i Kabul</i>
<i>R²=0,116</i>		<i>F=27,390</i>	<i>p=0,000</i>

Etiksel oryantasyon boyutlarından normatif bağlılığı en fazla etkileyen boyut rölativizmdir. Rölativist eğilim artıkça normatif bağlılık seviyesi azalmakta, buna karşın rölativist eğilim azaldıkça normatif bağlılık yükselmektedir. Normatif eğilimde sonuçsallık anlamlı bir etkiye sahip değilken, açıklanan varyans 0,172'ye ulaşmış ve iyi düzey bir değişkenlik kaynağı olmuştur.

Etiksel oryantasyonlar ile mesleki bağlılığın normatif bağlılık boyutları arasındaki ilgi incelendiğinde ise adalet ve deontoloji boyutları ile devam bağlılığı arasında bir ilişki tespit edilmiştir. Buna karşın rölativizm ile negatif yönlü bulunurken, sonuçsallık ile direkt bir ilgi bulunamamıştır. Bu değerlendirme hipotez 7_c ile hipotez 7_i'nin kabul edilmesi, hipotez 7_f ve hipotez 7_i'nin reddedilmesi anlamına gelmektedir.

4.9.8 Etik Farkındalığın Etik Karara Etkisi

Meslek mensubunun etik karar oluşturması için, karşılaştığı durumun etiksel açıdan problemliliğini bilmesi gereklidir. Bu amaçla etik farkındalık değişkeninin etik karar üzerindeki etkisini gösteren regresyon analizi sonucu Tablo 4.35'te görülmektedir.

Tablo 4.35: Etik Farkındalığın Etik Karara Etkisi

	Etik Karar		<i>Hipotez Sonucu</i>
	<i>β</i>	<i>p</i>	
Etik Farkındalık	0,368	0,000	<i>H8 Kabul</i>
<i>R²=0,246</i>		<i>F=19,390</i>	<i>p=0,000</i>

Tablodan da görüleceği üzere etik farkındalık etik karar vermeyi pozitif yönde etkileyen bir değişkendir (F=19,390; p=0,000).

4.9.9 Etik Farkındalığın Mesleki Bağlılığa Etkisi

Etik farkındalığın mesleki bağlılığın duygusal bağlılığı boyutu üzerine etkisi Tablo 4.36’da yer almaktadır.

Tablo 4.36: Etik Farkındalığın Duygusal Bağlılığa Etkisi

	Duygusal Bağlılık		Hipotez Sonucu
	β	p	
Etik Farkındalık	0,202	0,000	$H9_a$ Kabul
$R^2=0,107$		$F=13,234$	$p=0,000$

Etik farkındalık düzeyi arttıkça duygusal bağlılık da artmaktadır. Dolayısıyla etik farkındalık duygusal bağlılığı etkileyen bir değişkendir. Etik farkındalığın devam bağlılığı üzerindeki etkisi ise Tablo 4.37’de ifade edilmiştir.

Tablo 4.37: Etik Farkındalığın Devam Bağlılığına Etkisi

	Devam Bağlılığı		Hipotez Sonucu
	β	p	
Etik Farkındalık	0,170	0,024	$H9_b$ Kabul
$R^2=0,107$		$F=13,234$	$p=0,000$

Etik farkındalık devam bağlılığını pozitif olarak etkilemektedir. Bu yönü ile etik farkındalığın mesleki bağlılığın duygusal ve devamlılık bağlılığını etkileyen önemli bir faktör olduğunu belirtmek gerekir. Son olarak etik farkındalığın normatif bağlılığa etkisi ele alınmıştır. Bu iki değişken arasındaki ilgiye Tablo 4.38’de yer verilmiştir.

Tablo 4.38: Etik Farkındalığın Normatif Bağlılığa Etkisi

	Normatif Bağlılık		Hipotez Sonucu
	β	p	
Etik Farkındalık	0,103	0,036	$H9_c$ Kabul
$R^2=0,102$		$F=12,429$	$p=0,001$

Etik farkındalık değişkeni, mesleki bağlılığın normatif bağlılık boyutunu pozitif yönde etkileyen bir değişkendir. Dolayısıyla etik farkındalık mesleki bağlılığın her üç boyutunu pozitif olarak etkilemektedir.

4.9.10 Etik Kararın Mesleki Bağlılığa Etkisi

Son olarak etik karar değişkeninin mesleki bağlılık üzerindeki etkisi ele alınmıştır. Bu amaçla oluşturulan regresyon analizleri sonucunda iki değişken arasındaki bağıntı ortaya konmuştur. Tablo 4.39’da etik kararın duygusal bağlılığa etkisi yer almaktadır.

Tablo 4.39: Etik Kararın Duygusal Bağlılığa Etkisi

	Duygusal Bağlılık		<i>Hipotez Sonucu</i>
	β	p	
Etik Karar	0,227	0,025	<i>H10_a Kabul</i>
$R^2=0,128$		$F=13,680$	$p=0,000$

Tablodan da yer alan bulgulara göre etik karar değişkeni, duygusal bağlılık değişkenini anlamlı biçimde etkilemektedir. Tablo 4.40’da ise etik kararın devam bağlılığını etkileyip etkilemediği görülmektedir.

Tablo 4.40: Etik Kararın Devam Bağlılığına Etkisi

	Devam Bağlılığı		<i>Hipotez Sonucu</i>
	β	p	
Etik Karar	0,143	0,036	<i>H10_b Kabul</i>
$R^2=0,113$		$F=11,736$	$p=0,000$

Etik karar değişkeni modele göre, devam bağlılığını anlamlı biçimde etkilemektedir. Bu iki değişken arasındaki regresyon analizi sonucunda parametre değerler referans değerlere göre anlamlı bir bağıntı varlığını teyit etmektedir. Etik kararın mesleki bağlılığın son boyutu olan normatif bağlılık üzerindeki etkisi ise Tablo 4.41’de görülebilir.

Tablo 4.41: Etik Kararın Normatif Bağlılığa Etkisi

	Normatif Bağlılık		<i>Hipotez Sonucu</i>
	β	p	
Etik Karar	0,129	0,044	<i>H10_c Kabul</i>
$R^2=0,106$	$F=9,248$		$p=0,000$

Devam bağlılığı, etik karar değişkeninden pozitif olarak etkilenmektedir. Buna göre etik karar verme düzeyi artıkça mesleki bağlılığın normatif bağlılık düzeyide güçlenmektedir. Bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkisi regresyon analizi ile test edilmiştir. Ancak regresyonlar sonucu ortaya konan ilişkilerin yapısal olarak modelin bütünü tarafından doğrulanıp doğrulanmadığını kontrol etmek için yapısal eşitlik modellemesi yapılarak model test edilmiştir.

4.10 Araştırma Modelinin Test Edilmesi

Yapılan regresyon analizi sonuçlarına göre bazı hipotezler kabul edilmiş, bazıları ise ret edilmiştir. Ancak araştırma modelinin bir bütün olarak değerlendirilmesi için oldukça gelişmiş bir analiz yöntemi olan yapısal eşitlik modelinden yararlanılmıştır. Bu doğrultuda araştırma modelinin bir bütün olarak test edilmesi için oluşturulan test modeli Şekil 4.9'da gösterilmiştir.

Çalışmanın önceki kısımlarında, birinci ve ikinci düzey faktör analizi sonuçlarına göre, bilişsel ahlaki gelişim gizil değişkeninin yordadığı üç gizil değişken, etiksel oryantasyonun yordadığı dört örtük değişken, etik farkındalığın yordadığı üç gözlenen değişken, etik kararın yordadığı üç gözlenen değişken ve mesleki bağlılığın yordadığı üç örtük değişken tespit edilmiştir. Modelin bir bütün olarak test edilmesi için örtük ve gösterge değişkenlerin tamamı aynı modelin içerisinde yer almıştır. İlk aşamada, modelin test edilmesiyle χ^2/sd indisi 1,896;

RMSEA 0,024; GFI 0,97; NFI 0,95; CFI 0,93; IFI 0,96 olarak bulunmuştur. Bu değerler referans değerler ile karşılaştırıldığında modelin bir bütün olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla araştırmanın yapısal modeli anlamlı olarak doğrulanmıştır.

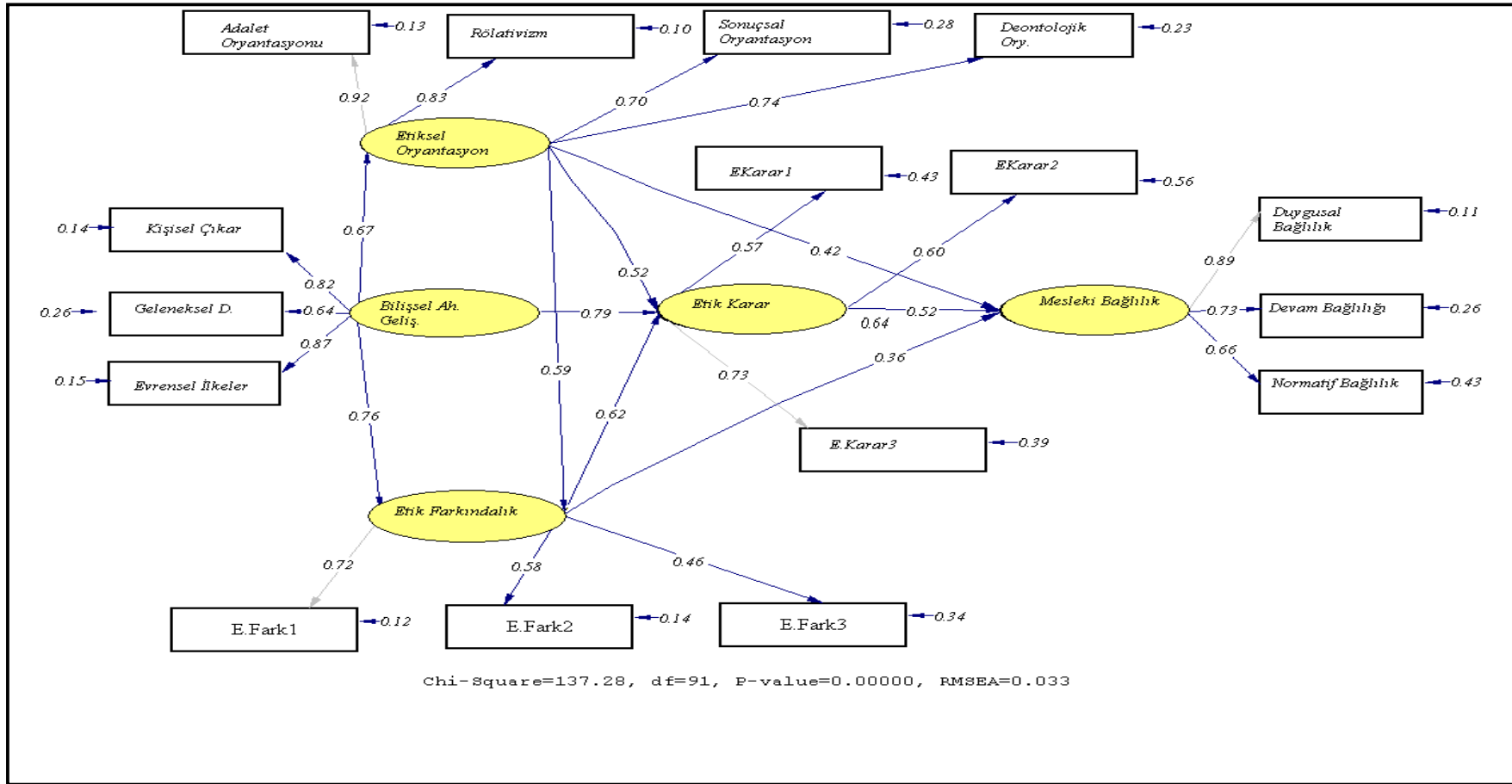
Ancak burada, YEM ile gösterilen ilişki ağının daha detaylı olarak ifade edilmesi gerekir. Bu nedenle de Şekil 4.9'da görülen örtük değişkenler arası ilişkilerin formüle edilmesi ve modelin yapısal eşitlik denkleminin oluşumu gerçekleştirilmiştir. Burada yer alan formülasyonların detayları Jöreskog ve Sörbom (2001) ve Jöreskog vd. (2000)'de görülebilir (Aktaran: Şimşek, 2007). Öncelikle dışsal örtük değişken (bilişsel ahlak gelişimi) formülasyonda 'Ksi' (ξ) olarak adlandırılır. Örtük değişkenleri gözlenen değişkenlere yada göstergelere bağlayan yollara ise 'Lambda-x' (λ_x) denilmektedir. Diğer bir öge ise örtük değişkenlerin gözlenen değişkenlerine ilişkin hata miktarını ifade eden 'Theta telta' (δ) değeridir. Modelde yer alan içsel örtük değişkenler (etiksel oryantasyon, etik farkındalık, etik karar ve mesleki bağlılık) 'eta' (η) olarak gösterilir. İçsel değişkenler arasındaki regresyon matrisi olan 'beta matrisinin' parametresi ise 'beta' (β)'dır. Ayrıca içsel örtük değişkenlerdeki hatayı gösteren 'zeta' (ζ) değerini de belirtmek gerekir. Bu durumda araştırma modelinde yer alan değişkenlere ilişkin aşağıda yer alan yapısal eşitlik denklemlerini kurmak mümkün olmaktadır:

Etik Oryantasyon=0,67*Bilişsel Ahlak Gelişim, Hatavaryansı (Errorvariance)=0,61 , $R^2=0,52$
Etik Farkındalık=0,59*Etiksel Oryantasyon+0,76 Bilişsel Ahlak gelişimi, Hatavaryansı=0,54, $R^2=0,58$
Etik Karar=0,62*Etik Farkındalık+0,52*Etiksel Oryantasyon+0,79*Bilişsel Ahlak Gelişimi, Hatavaryansı=0,49 , $R^2=0,63$
Mesleki Bağlılık=0,52*Etik Karar+0,44*Etik Farkındalık+0,61*Etiksel Oryantasyon+0,64*Bilişsel Ahlak Gelişimi, Hatavaryansı 0,42 , $R^2=0,68$

Buna göre, bilişsel ahlak yapısı, etiksel oryantasyon ve etik farkındalık değişkenlerinin bir araya gelmesi ile oluşan direkt ve doğrudan etkiler etik karar değişkenindeki varyansın 0,63'ünü açıklamaktadırlar. Diğer yandan bilişsel ahlak gelişimi, etiksel oryantasyon, etik farkındalık ve etik karar değişkenlerinin bir araya

gelmesiyle, mesleki bağıllık üzerindeki toplam açıklanan varyans değeri 0,68'e ulaşmaktadır. Diğer bir ifade ile araştırmada modelinin büyük bir anlamlılık düzeyinde doğrulanması söz konusudur¹¹. Açıklanan varyansın dışında kalan değişkenlik ise araştırma modelinde yer almayan diğer faktörlerce karşılanmaktadır.

¹¹ Modele ilişkin t değerleri, tablo değerleri ile mukayese edildiğinde anlamlı çıkmıştır. Bununla birlikte şekilde görülen yapısal model, gerekli modifikasyonlar yapıldıktan sonra elde edilen standardize değerlerin son halini yansıtmaktadır.



Şekil 4.9: Araştırmanın Yapısal Eşitlik Modeli

5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Bu bölümde, gerçekleştirilen analizler sonucunda elde edilen bulguların ışığında değerlendirmeler yapılarak bir takım öneriler geliştirilmiştir.

5.1 Bulguların Değerlendirilmesi

Türkiye genelinden 539 meslek mensubundan veri elde edilerek gerçekleştirilen bu çalışmada, muhasebe profesyonellerinin bilişsel ahlaki gelişimlerinin etik kararlarına ve mesleki bağlılıkları üzerine etkileri incelenmiştir. Elde edilen verilerin belirli bölümleri literatürdeki çalışmaların önemli bir bölümü ile örtüşmekle beraber ayrışmaların da yaşandığı hipotez testlerinden ve demografik özellikler ile ilgili analizlerden anlaşılmaktadır. Bu benzerlikleri ve farklılıkları tartışarak bir değerlendirme yapmak için araştırma değişkenleri ayrı ayrı ele alınmıştır.

5.1.1 Bilişsel Ahlak Gelişiminin Etik Farkındalığa Etkileri

Bireyin ahlaki muhakeme yeteneği anlamına gelen bilişsel ahlaki gelişim bireyden bireye, gruptan gruba değiştiği demografik özelliklere ilişkin varyans analizlerince ortaya konmuştur. Her bireyin bilişsel ahlaki gelişim seviyesi farklı olduğuna göre, bireylerin etik farkındalık düzeyleride farklılık gösterecektir. Yapılan hipotez testine göre, kişisel çıkarlarını ön planda tutarak etik yargılama yapan ve kararlarını bu doğrultuda geliştiren bireylerin etik farkındalık düzeyleri, geleneksel düzeyde ve evrensel ilkeler düzeyinde ahlaki gelişim yapısına sahip bireylerin etik farkındalık düzeylerine oranla daha düşüktür. Bir başka ifade ile meslek mensupları arasında bilişsel ahlaki gelişimin kişisel çıkar düzeyinde bulunan bireyler, meslekleri ile ilgili karşılaştıkları etik problemlere karşı diğer meslektaşlarına oranla daha fazla kayıtsız kalmakta, çoğu zaman ortada bir problem olduğunu düşünmemektedirler. Bu durum, devletin, bankaların müşterilerin ve pek tabii ki topluma ait çıkarların zarar görmesi için zemin oluşturmaktadır.

Buna karşın ahlaki gelişim seviyesi olarak evrensel değerler düzeyine ulaşmış bireylerin, etik muhakeme süreçleri ve etik farkındalık düzeyleri daha gelişmiştir. Bu düzeydeki bireyler gerek meslekleri ilgili gerekse toplumla ilgili sorunlara karşı daha hassas davranmaktadır. Hipotez 1_c'den de görüleceği üzere evrensel ilkeler temelinde karar veren bireylerin etik farkındalıkları daha yüksek olmaktadır. Bu düzey kişiler, denetim faaliyetlerinde, evrakların incelenmesinde ve kontrolünde çoğunlukla yüksek hassasiyet göstermekte ve bütün ilgi gruplarının çıkarlarını koruyarak hareket etmektedirler. Esasen Hipotez 1_c ve Hipotez 1_a ile elde edilen bulgular, Kohlberg (1981); Jones vd.(2003); Trevino (1992)'deki bulgularla ile örtüşmektedir. Dolayısıyla bilişsel ahlaki gelişim seviyesi etik farkındalığı etkileyen önemli bir faktördür. Ancak toplumu oluşturan bireylerin büyük bir bölümünün geleneksel seviyede bir ahlaki gelişim gösterdikleri düşünülürse, toplumsal farkındalık seviyesinin orta düzeylerde olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

5.1.2 Bilişsel Ahlak Gelişiminin Etik Oryantasyona Etkileri

Hipotez testlerinden ve yapısal denklemlerden elde edilen bulgular, kişisel çıkar düzeyinde bilişsel ahlaki gelişim sahip meslek mensuplarının, rölativist ve sonuç odaklı eğilimler gösterdiğini işaret etmektedir. Buna karşın evrensel ilkeler düzeyinde bir ahlak gelişimine sahip bireyler ise, etik kararlarında, hakkaniyet, dürüstlük, erdemli olma, kurallara uyma gibi değerleri dikkate alarak karar vermekte ve adalet ve deontolojik bir yönelim sergilemektedirler. Günlük iş yaşamında, mesleki ilke ve kurallara, etik kodlara daha fazla özen gösteren bireylerin ahlaki gelişim seviyelerinin geleneksel ve geleneksel sonrası düzeyde olduğunu bu açıdan belirtmekte yarar görülmektedir.

Araştırmada elde edilen sonuçlar, Abdolmohammadi ve Baker (2006)'daki değerlere benzerlik göstermektedir. Buna göre geleneksel sonrası bilişsel ahlak gelişimine sahip bireyler, deontolojik ve adalet yönelimli davranırken, kişisel çıkar odaklı bireyler, karar vermede kişisel menfaatleri doğrultusunda hareket etmekte, rölativist veya sonuçsal bir oryantasyon sergilemektedirler. Bugün için muhasebe mesleğinde bir güven zedelenmesinin yaşanmasında, rölativizmin ve sonuçsallığın büyük etkisi görülmektedir. Dolayısıyla bilişsel ahlak gelişimi etiksel oryantasyonları

anlamli düzeyde etkilemektedir. Goolsby ve Hunt (1992)'de belirtildiği üzere meslek profesyonelleri kişisel çıkarları doğrultusunda hareket ettiği sürece toplumsal maliyette sürekli artış gösterecektir.

5.1.3 Bilişsel Ahlak Gelişiminin Etik Kararlara Etkileri

Etik karar ve etik olmayan karar, doğru ile yanlış arasında seçim yapmaktır. Sweeney ve Roberts (1997)'de 312 meslek mensubu ile gerçekleştirilen çalışmada da belirtildiği üzere ahlaki gelişimin kişisel çıkar ve geleneksel düzeylerinde bulunan bireylerin, müşteri isteklerine karşı daha az direndikleri görülmektedir. Bu bağlamda kişisel çıkar düzeyinde bir ahlaki imgelemeye sahip bireylerin, kayıt dışı işlemleri görmezden gelme, hatalı ve hileli işlemler yapma gibi etik olmayan davranışları gerçekleştirme olasılıkları yükselmektedir.

Araştırmada elde edilen bulgulara göre, bilişsel ahlak gelişiminin evrensel ilke ve değerler düzeyinde bulunan meslek mensupları, kişisel çıkarlarından ziyade toplumsal hassasiyet ile davranmakta ve etik dışı davranışlardan kaçınmaktadırlar. Bu bağlamda, bilişsel ahlak gelişimi etik kararı etkilemekte ve bireysel tercihler üzerinde güçlü bir tesir oluşturmaktadır. Finansal tablolardaki yanlışlıkları görmek, kar yönetimi uygulamalarının farkında olmak, denetim görevinde şeffaf ve objektif davranmak bilişsel ahlak gelişiminin yüksek düzeylerinin birer yansımasıdır.

Araştırma modeli ile ilgili olarak kurulan yapısal eşitlik modelinde ve yapısal denklemlerde de bilişsel ahlak gelişiminin etik karar vermede açıklanan varyansın büyük kısmını oluşturduğu görülmektedir.

5.1.4 Bilişsel Ahlak Gelişiminin Mesleki Bağlılığa Etkileri

Bilişsel ahlak gelişiminin, kişisel çıkar boyutu duygusal bağlılık boyutunu en fazla etkileyen değişken konumundadır. Buna karşın normatif bağlılık düzeyleri yüksek muhasebecilerin evrensel ilkeler düzeyinde veya geleneksel düzeyde bir bilişsel ahlak gelişimine sahip oldukları görülmektedir. Kişisel çıkar boyutu devam bağlılığını da anlamli düzeyde etkilemektedir. Bu durum aslında devam bağlılığını

temelinde maddi kaygıların bulunduğu düşüncesini güçlendirmektedir. Bilişsel ahlaki gelişim seviyelerini mesleki bağlılık üzerindeki toplam etkisi ise yapısal eşitlik modeliyle orta düzey anlamlı bir etki olarak tespit edilmiştir.

Mesleki kodların uygulanırlığı artıkça, etik kavramının mesleki uygulamalardaki yeri geliştikçe bireylerin meslek bağlılık düzeyleri de yükselecektir. Mesleğine bağlı ve mesleğini severek yapan bireylerin ise etik olmayan davranışlardan uzak durmaları daha güçlü bir olasılık haline gelmektedir. Aranya vd. (1982); Lord ve DeZoort (2001)'de bu çalışmada elde edilen sonuçlara benzer bulgulara ulaşılmıştır. Dolayısıyla bilişsel ahlak gelişimi mesleki bağlılığı anlamlı biçimde etkilemektedir.

5.1.5 Etik Oryantasyonun Etik Farkındalığa Etkisi

Adalet ve deontoloji yönelimli meslek mensuplarının etik farkındalık düzeyleri, rölativist ve/veya sonuçsal yönelimli meslek mensuplarına oranla daha yüksektir. Adalet yönelimli bir meslek mensubu, şirketinin veya müşterisinin illegal işlem ve taleplerini karşı çıkabilmekte ve doğruluk, dürüstlük, sosyal sorumluluk gibi değerler ile hareket etmektedir. Buna karşın sonuçsal odaklı bireylerde etik farkındalık ikinci plana atılmakta ve ödüller yada cezalar ön plana çıkmaktadır. Bu nedenlerle etik oryantasyon etik farkındalığı etkilemektedir. Mesleki etik kodlara, ilkelere standartlara uyma davranışı göstermekte bu anlamda deontolojik yaklaşımın etik farkındalığa etkisini yansıtmaktadır. Ancak araştırmada elde edilen bulgular ile Simpson vd. (1994)'deki sonuçlar tamamen çelişmektedir. Simpson vd. (1994)'e göre etik oryantasyon ile etik farkındalık ve etik karar arasında anlamlı bir bağıntı bulunmamaktadır. Yani meslek mensubunun mesleki kurallara uygun davranması, etik problemler hakkında muhakeme yapmasını gerektirmemektedir. Kısmen doğru olmakla beraber bu görüş eksiklik taşımaktadır. Bir bireyin mesleki ilke ve kuralları bilmesi, etik davranması için veya etiksel problemlerin farkında olması için yeterli olmayabilir. Ancak May ve Pauli (2002)'de işaret edildiği üzere ilkeli olmak, kanun ve kurallara saygı göstermek, etik dışı davranışlardan da kaçınmayı çoğu zaman mümkün kılmaktadır. Bu nedenle etik farkındalığı yüksek bir meslek mensubu, etik dışı kararların toplumsal ve bireysel sonuçlarını öngöreceği için etik dışı davranma

olasılığı azalır. Bu bağlamda etiksel oryantasyonun adalet ve deontoloji boyutu etik farkındalığı pozitif, rölativizm ve sonuçsallık oryantasyonu negatif etkilemektedir.

5.1.6 Etik Oryantasyonun Etik Karara Etkisi

Etik oryantasyon boyutları, etik kararı etkilemektedir. Rölativist ve sonuç odaklı bireyler, deontolojik ve adalet yönelimli meslektaşlarına göre etik dışı kararları daha fazla verebilmektedirler. Ancak Türkiye geneli, ABD ve diğer ülkeler ile kıyaslandığında, adalet yöneliminin daha güçlü olduğu görülmektedir. Bu çalışmada elde edilen sonuçlar Cruz vd. (2000)'de elde edilen sonuçlara benzerlik göstermektedir. Bireysel etik felsefesi veya etik oryantasyonu etik karar vermeyi etkilemektedir. Hipotez testleri ve yapısal eşitlik modeli de bu düşüncüyü doğrulamaktadır.

5.1.7 Etik Oryantasyonun Mesleki Bağlılığa Etkisi

Etik oryantasyonun rölativizm veya sonuçsallık boyutları ön planda olan bireylerin devam bağlılığı seviyesi yüksek iken, adalet ve deontoloji boyutu güçlü bireylerde, duygusal ve özellikle normatif bağlılık ön plana çıkmaktadır. Sonuç odaklı bireyler, mesleklerinden elde ettikleri maddi edinimler azalma gösterdiğinde veya çalışma arkadaşları, müşterileri veya yöneticileri ile problemler yaşadıklarında işlerine karşı sevgileri ve bağlılıkları azalmakta ve işten ayrılma düşünceleri kuvvetlenmektedir. Buna karşın adalet ve deontoloji yönelimli bireyler, meslek etiğine ve meslek normlarına daha fazla saygı göstermekte, karşı karşıya kalınan birçok problemi tolere edebilmektedirler. Yapısal modelde de görüleceği üzere etik oryantasyon ile mesleki bağlılık arasındaki yordama gücünü gösteren gamma değeri 0,42 bulunmuştur. Bir diğer ifade ile etik oryantasyon mesleki bağlılığı olumlu ve olumsuz etkileyen bir faktördür. Deontoloji ve adalet oryantasyonu, duygusal bağlılığı pozitif etkilerken, sonuçsallık ve rölativizm, devam bağlılığını pozitif, duygusal ve normatif bağlılığı negatif olarak etkilemektedir. Elde edilen bulgular, Emerson vd. (2007); Greenfield vd. (2008) ile yakın sonuçları işaret etmektedir.

5.1.8 Etik Farkındalığın Etik Karara Etkisi

Etik farkındalık değişkeni ile etik karar değişkeni için yapılan basit regresyon analizine göre etik farkındalık, etik kararı anlamlı düzeyde etkilemektedir ($F=19,390$ ve $p=0,000$). Bu bağlamda bireylerin etik farkındalık düzeyi yükseldikçe etik karar verme iradeleri de güçlenmektedir.

5.1.9 Etik Farkındalığın Mesleki Bağlılığa Etkisi

Kaplan ve Whitecotton (2001)'de yapılan araştırmaya göre gerçek dışı raporlama davranışı arttıkça, mesleki bağlılık ve mesleki saygınlık azalmaktadır. Benzeri şekilde hipotez testlerine göre bireylerin etik farkındalık düzeyleri yükseldikçe mesleklerine karşı duydukları sevgi artmakta ve mesleklerini sürdürme isteği kuvvetlenmektedir. Buna karşın etik farkındalık düzeyi düşük bireylerde özellikle devam bağlılığı ön plana çıkmakta, ancak normatif ve duygusal bağlılık düzeyler düşük olarak gerçekleşmektedir.

5.1.10 Etik Kararın Mesleki Bağlılığa Etkisi

Snape vd. (2008), Hall vd. (2005) ile Kwon ve Banks (2005)'e göre etik davranış mesleki bağlılığı etkileyen önemli bir faktördür. Araştırmada elde edilen bulguların aydınlığında, etik karar veren bireylerde duygusal bağlılık ön plana çıkarken, devam bağlılığı ve normatif bağlılıkta benzer yönelimler söz konusudur. Etik olmayan bir ortamda çalışan, mesleki baskılara maruz kalan bir muhasebecinin mesleki bağlılık düzeyi düşük olmakta ve işini devam ettirme isteği azalmaktadır. Buna karşın etik iklimin güçlü olduğu bir çalışma ortamına sahip, müşteri veya yönetici baskılarına direnç gösteren bireylerde ise mesleki bağlılık güçlü olmaktadır. Elde edilen bulgular ışığında yukarıda belirtilen değerlendirmeler şu şekilde özetlenebilir.

Gerçekleştirilen yapısal eşitlik modeline göre, bilişsel ahlak gelişimi, muhasebe meslek mensubunun etiksel oryantasyonunu etkilemektedir. Kişisel çıkar

ve geleneksel düzey, rölativizm ve sonuçsalığı pozitif, adalet ve deontoloji yönelimini negatif etkilemektedir. Evrensel ilkeler düzeyi ise, adalet ve deontoloji yönelimini pozitif etkilemektedir. Ayrıca bilişsel ahlak gelişimin evrensel ilkeler düzeyindeki bireylerin etik farkındalık düzeyleri yüksek olmakta ve meslekleri ile ilgili etik ikilemlerde etik kararlar verebilmektedir. Etik karar vermede mesleki bağlılığı güçlendirmektedir. Buna karşın etik dışı kararlar verme, bireylerde mesleki bağlılık düzeyin zayıflatmakta ve işten ayrılma düşüncesini güçlendirmektedir.

Araştırmada değişkenler arası ilişkilerin yanı sıra, demografik özellikler de ele alınmıştır. Buna göre meslek mensubunun unvanı, gelir düzeyi meslekteki kıdemi, yaşı bilişsel ahlak gelişimini etkilemekte ve etik kararına dolaylı tesir etmektedir. Bununla birlikte Türkiye genelinde homojen bir bilişsel ahlak gelişiminden ve mesleki bağlılık seviyesinden söz etmek mümkündür.

5.2 Öneriler

Yaşanan küresel muhasebe skandalları muhasebe mesleğini ve muhasebecilerin toplumsal konumlarını sorgulanır hale getirmiştir. Oysa muhasebe meslek mensupları bilgi üreticisi ve denetleyicisi olarak toplum adına önemli görevler üstlenir. Muhasebecilerin etik olmayan davranış veya tutumları bütün ilgi ve çıkar gruplarına zarar verir. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının etik karar verme süreçleri ve mesleki davranışları iyi anlaşılmalıdır. Demografik özellikler kısmında elde edilen sonuçlardan da görüleceği üzere etik eğitim faaliyetlerine katılmış bireylerin bilişsel gelişim düzeyleri daha yüksek bulunmuştur. Bu anlamda etik eğitim, muhasebe mesleğini profesyonelce yapan bireyler için kaçınılmaz bir olgudur. Meslek birlikleri, üyelerinin sorunlarına daha fazla ilgi göstermeli ve onların kendilerin geliştirmeleri için yeni fırsatlar hazırlamalıdır. Toplumda muhasebe meslek mensuplarına karşı çoğu zaman ön yargılı bir yaklaşım söz konusudur. Bu yargının değiştirilebilmesi için muhasebe mesleği, gençlere, öğrencilere iyi anlatılmalı ve muhasebe meslek eğitimi günün koşulların paralel hale getirilmelidir.

Günümüzde muhasebe mevzuatında ve standartlarında büyük bir hızla değişim yaşanmaktadır. Bu değişime ayak uyduramayan meslek mensuplarının bilgi düzeyi düşük kalmakta ve rekabet gücünü kaybetmektedir. Bu durum uzun vadede etik dışı davranışları artırırken mesleki bağlılık seviyesini ise azaltmaktadır. Muhasebeciler meslekleri ile ilgili hergün birçok etik ikileme karşılaşmakta ve psiko-sosyal sıkıntılar yaşamaktadır. Bunun önüne geçilmesi için mesleki etik kodlar ve kurallar gözden geçirilmeli ve bütün ilgi gruplarına doğru biçimde anlatılmalıdır.

Muhasebe eğitiminde, etik konusuna özel bir bölüm veya ünite açılmalı ve genç bireylerin bilişsel ahlaki gelişim seviyelerin yükseltilmesi için ortamlar oluşturulmalıdır. Birçok ülkede gerçekleştirilen çalışmalar etik eğitiminin bilişsel ahlak gelişimini güçlendirdiğini göstermiştir.

Muhasebe etiği ile ilgili araştırma alanı oldukça yeni olup, oldukça önemli konuları barındırmaktadır. Gelecek araştırmalarda, muhasebede etik dışı uygulamalar, etik eğitim ile ilgili deney ve kontrol grubu çalışmaları gerçekleştirilebilir. Bu araştırmada 3568 sayılı kanunda belirtilen muhasebe meslek mensuplarına yönelik değerlendirmelere öncelik verilmiştir. Ancak gelecek araştırmalarda, bağımlı çalışan veya yönetim muhasebecilerine yönelik çalışmalarda gerçekleştirilerek bağımlı ve bağımsız muhasebecilerin karşılaştırılması mümkün görülmektedir. Ayrıca Türkiye örneğinin gerek bilişsel ahlak gelişimi gerekse mesleki bağlılık ve etik karar değişkenleri yönünden diğer ülke ve kültürlerle karşılaştırılması gelecek araştırmalar için cazip konuları oluşturmaktadır.

KAYNAKÇA

Abdolmohammadi, M., Read, W.J. ve Scarbrough, D.P. (2003), Does Selection-Socialization Help to Explain Accountant's Weak Ethical Reasoning?, *Journal of Business Ethics*, 42(1), ss.71-81.

Abdolmohammadi, M. ve Sultan, J. (2002) Ethical Reasoning and The Use of Insider Information in Stock Trading, *Journal of Business Ethics*, 37(2), ss.165-173.

Abdolmohammadi, M.J. ve Baker, C.R. (2007) The Relationship Between Moral Reasoning and Plagiarism in Accounting Courses: A Replication Study, *Issues in Accounting Education*, 22(1), ss.45-55.

Abdolmohammadi, M.J. ve Baker, D.R. (2006) Accountants' Value Preferences and Moral Reasoning, *Journal of Business Ethics*, 69, ss.11-25.

Adams, B.L., Malone, F.L. ve James, W. (1995) Confidentiality Decisions: The Reasoning Process Of CPAS In Resolving Ethical Dilemma, *Journal Business Ethics*, 14 (12), ss.1015-1020.

Adkins, N. ve Radtke, R.R. (2004) Students' and Faculty Members' Perceptions of Importance of Business Ethics and Accounting Ethics Education: Is There an Expectations Gap?, *Journal of Business Ethics*, 51, ss.279-300.

Adler, S. ve Aranya, N. (1984) A Comparison of The Work Needs, Attitudes and Preferences of Professional Accountants at Different Career Stages, *Journal of Vocational Behavior*, 25(1), ss.45-57.

Ahadiat, N. ve Mackie, J.J.(1993) Ethics Education in Accounting: An Investigation of The Importance of Ethics as A Factor in The Recruiting Decisions of Public Accounting Firms, *Journal of Accounting Education*, 11, ss.243-257.

Ajzen, I. ve Fishbein, M. (1980) *Understanding Attitudes and Predicting Social Behavior*, Prentice-Hall Inc. Englewood Cliffs, New Jersey.

Ajzen, I. (1991) *The Theory of Planned Behavior*, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50, ss. 179-211.

Akdoğan, H. (2003) *Muhasebe Meslek Eğitiminin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemi Meslek Mensuplarının Yaklaşımları*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.

Alder, G.S., Schminke, M., Noel, T.W. ve Kuenzi, M. (2008) Employee Reactions to Internet Monitoring: The Moderating Role of Ethical Orientation, *Journal of Business Ethics*, 80 (3), ss. 481-498.

Allen, P.W ve Ng, C.K. (2001) Self Interest Among CPAs May Influence Their Moral Reasoning, *Journal of Business Ethics*, 33 (1), ss.29-35.

Ameen, E.C., Guffey, D.M. ve McMilian, J.J. (1996) Gender Differences in Determining the Ethical Sensitivity of Future Accounting Professionals, *Journal of Business Ethics*, 14, ss. 591-597.

Amstrong, M.B. (1984) Internalization of The Professional Ethics By Certified Public Accountants: A Multidimensional Scaling Approach. Yayınlanmamış Doktora Tezi, University of Southern California.

Amstrong, M.B. (1987) Moral Development and Accounting Education, *Journal of Accounting Education*, (*Spring*), ss. 27-43.

Amstrong, M.B. (1993) Ethics and Professionalism in Accounting Education: A Sample Course', *Journal of Accounting Education*, 11(Spring), ss.77-92.

Amstrong, M.B. (2002). *Ethical Issues in Accounting*, In N.E. Bowie (Ed). The Blackwell Guide to Business Ethics, ss. 145-164.

Amstrong, M.B., Ketz, J.E. ve Owsen, D. (2003) Ethics Education in Accounting: Moving Toward Ethical Motivation and Ethical Behavior, *Journal of Accounting Education*, 21, ss.1-16.

Aranya, N., Lachman, R. ve Amernic, J. (1982) Accountants' Job Satisfaction: A Path Analysis, *Accounting Organizations and Society*, 7 (3), ss. 201-215.

Aranya, N. ve Ferris, K.R. (1984) A Reexamination of Accountants' Organizational-Professional Conflict, *The Accounting Review*, LIX, ss.1-15

Aranya, N., Kushnir, T. ve Valency, A. (1986) Organizational Commitment in A Male-Dominated Profession, *Human Relations*, 39, ss.433-448.

Arens, A., Elder, J. ve Beasley, M. (2006) *Auditing and Assurance Services*, Upper Saddle River, Prentice-Hall, New Jersey.

Arens, A. A. ve Loebbecke, J. K. (1997) *Auditing: An Integrated Approach*, Seventh Edition, New Jersey.

Armitage, C.J. ve Conner, M. (2001) Efficiency of The Theory of Planned Behavior: A Meta Analytic Review, *British Journal of Social Psychology*, 40, ss. 471-499.

Arnold, D. ve Ponenom, L.A. (1991) Internal Auditors' Perceptions of Whistle-Blowing and The Influence of Moral Reasoning: An Experiment, *Auditing: A Journal of Practice&Theory*, 10(Fall), ss.1-15.

Aryee, S., Wyatt, T. ve Min, M.K. (1991) Antecedents of Organizational Commitment and Turnover Intention Among Professional Accountants in Different Employment Settings in Singapore, *Journal of Social Psychology*, 131 (4), ss. 545-556.

Ashkanasy, N.M., Falkus, S.S. ve Callan, V.J. (2000) Predictors of Ethical Code Use and Ethical Tolerance in The Public Sector, *Journal of Business Ethics*, 25(3), ss.237-253.

Ashkanasy, N.M., Windsor, C.A. ve Trevino, L.K. (2006) Bad Apples in Bad Barrels Revisited: Cognitive Moral Development, Just World Beliefs, Rewards and Ethical Decision Making, *Business Ethics Quarterly*, 16 (4), ss.449-473.

Au, A.K.M. ve Wong, D.S.N. (2000) The Impact of Guanxi on The Ethical-Decision Making Process of Auditors An Exploratory Study on Chinese CPA in Honkong, *Journal of Business Ethics*, 28, ss.87-93.

Aupperle, K. (2008) Moral Decision Making, Searching For The Highest Expected Moral Value, *International Journal Of Organization Theory And Behavior*, Spring, 1-10.

Bamber, E.M. ve Iyer, V.M. (2002) Big 5 Auditors' Professional and Organizational Identification: Consistency or Conflict?, *Auditing*, 21(2), ss.21-39.

Bancroft, P.C. (2002) An Investigation of Moral Reasoning As A Predictor of Ethical Awareness, Ethical Intention and Ethical Orientation, Unp

Barnett, J.H. ve Karson, M.J. (1987) Personal Values and Business Decisions: An Exploratory Investigation, *Journal of Business Ethics*, 6, ss.371-382.

Barnett, T. (2001) Dimensions of Moral Intensity and Ethical Decision-Making: An Emprical Study, *Journal of Applied Social Psychology*, 31(5), ss.1038-1057.

Barnett, T., Bass, K. Ve Brown, G. (1996) Religiosity, Ethical Ideology, And Intentions to Report A Peer's Wrongdoing, *Journal of Business Ethics*, 15, ss. 1161-1174.

Barnett, T. ve Vaicys, C. (2000) The Moderating Effect of Individual' Perceptions of Ethical Work Climate on Ethical Judgments and Behavioral Intentions, *Journal of Business Ethics*, 27(4) ss. 351-362.

Barnett, T. ve Valentine, S. (2004) Issue Contingencies and Marketers' Recognition of Ethical Issues, Ethical Judgments and Behavioral Intentions, *Journal of Business Research*, 57, ss.338-346.

Bass, K., Barnett, T. ve Brown, G. (1999) Individual Difference Variables Ethical Judgements and Ethical Behavior Intentions, *Business Ethics Quarterly*, 9 (2), ss. 183-205.

Bay, D.D. ve Greenberg, R.R. (2001) The Relationship of The DIT and Behavior: A Replication, *Issues in Accounting Education*, 16(3), ss. 367-380.

Bayram, N. (2004) *Sosyal Bilimlerde SPSS ile Veri Analizi*, Ezgi Kitabevi, Bursa.

Bebeau, M.J. ve Thoma,S. (1999) Intermediate Concepts and The Connection to Moral Education, *Educational Psychology Review*, 11, ss.345-362.

Bebeau, M.J. (1994) Influencing The Moral Dimensions of Dental Practice, In *Moral Development in The Professions* (Ed. Rest, J. ve Navaez, D.), Hillsdale, New Jersey, ss. 121-146.

Beekun, R., Westerman, J. ve Barghouti, J. (2005) Utility of Ethical Frameworks in Determining Behavioral Intention: A Comparison of The US and Russia, *Journal of Business Ethics*, 61 (3), ss. 235-247.

Beekun, R.I., Stedham, Y. ve Yamamura, J.H. (2003) Business Ethics in Brazil and the US: A Comparative Investigation, *Journal of Business Ethics*, 42 (3), ss. 267-279.

Bergman, T., Scott, J., Lester, W., Demeuse, K.P. ve Grahn, J.L. (2000) Integration The Three Domains Of Employee Commitment: An Exploratory Study, *The Journal Of Applied Business Research*, 16 (Fall), 15-26.

Bernardi, R. (1994) Fraud Detection: The Effect of Client Integrity and Competence on Auditor Cognitive Style, *Auditing: A Journal of Theory and Practice*,13 (Supplement), ss.68-84.

Bernardi, R. ve Arnold, D. (1997) An Examination of Moral Development Within Public Accounting By Gender, Staff Level and Firm, *Contemporary Accounting Research*, 14 (4) ss. 653-668.

Bernardi, R.A. (2004) Commentary Suggestions for Providing Legitimacy to Ethics Research, *Issues in Accounting Education*, 19(1) ss.145-146.

Bernardi, R.A. ve Bean, D.F. (2006) Ethics in Accounting Education: The Forgotten Stakeholders', *CPA Journal*, 76 (7), ss.56-57.

Beu, M.R. ve Buckley, D. (2001) The Hypothesized Relationship Between Accountability and Ethical Behavior, *Journal of Business Ethics*, 34, ss. 57-73.

Beuchamp, T.L ve Bowie, N.E (1998) *Ethical Theory ve Business*, Printice-Hall, N.J

Bigel, K.S. (2000) The Ethical Orientation of Financial Planners Who Are Engaged in Investment Activities: A Comparison of United States Practitioners Based on Professionalization and Compensation Sources, *Journal of Business Ethics*, 2000, 28 (4), ss.323-337.

Blasi, A. (1980) Bridging Moral Cognition and Moral Action: A Critical Review of The Literature, *Psychological Bulletin*, 88, ss.593-637.

Blau, G. (1985) The Measurement and Prediction of Career Commitment, *Journal of Occupational Psychology*, 58, ss.277-288.

Blau, G. (1999) Early-Career Job Factors Influecing The Professional Commitment of Medical Technologists, *Academy of Management Journal*, 42, ss.687-695.

Blau, G. (2001) On Assessing The Construct Validity to Two Multidimensional Constructs: Occupational Commitment and Occupational Entrenchment, *Human Resource Management Review*, 11, ss. 279-298.

Blau, G. (2003) Testing For A Four-Dimensional Structure of Occupational Commitment, *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 76, ss.469-488.

Blum, L. (1991) Moral Perception and Particularity, *Ethics*, 101, ss.701-725.

Bommer, M., Gratto, C., Gravender, J. ve Tuttle, M. (1987) A Behavioral Model of Ethical and Unethical Decision Making, *Journal of Business Ethics*, 6, ss.265-280.

Brabeck, M. (1984) Ethical Characteristics of Whistle-Blowers, *Journal of Research in Personality*, 18, ss.41-53.

Bradburn, R. (2001) *Understanding Business Ethics*, 1. Edition, Paston PrePress Ltd.

Brierley, J.A ve Turley, S. (1995) The Organizational Turnover Intentions of Chartered Accountants: A Test of A Causal Model, *Accounting and Business Review*, 2, ss.27-54.

Brown, P.A, Stocks, M.H. ve Windsor, W.M. (2007) Ethical Exemplification and The AICPA Code of Professional Conduct: An Empirical Investigation of Auditors and Public Perceptions, *Journal of Business Ethics*, 71, ss. 39-71.

Bryant, S.E., Moshavi, D. ve Nguyen, T.V. (2007) A Field Study on Organizational Commitment, Professional Commitment and Peer Mentoring, *Database for Advances in Information Systems*, 38 (2), ss. 61-73.

Buchan, H.F. (2005) Ethical Decision Making in The Public Accounting Profession: An Extension of Ajzen's Theory of Planned Behavior, *Journal of Business Ethics*, 61, ss.165-181.

Buckley, M.R., Wiese, D.S. ve Harvey, M.G. (1998) An Investigation Into The Dimensions Of Unethical Behaviour, *Journal Of Education For Business*, 75(3), ss.284-290.

Burns, J.O. ve Kiecher, P. (1995) Tax Practitioner Ethics: An Empirical Investigation Of Organizational Consequences, *Journal Of The American Taxation Association*, 17(2) ss.50-70.

Butterfield, K, Trevino, L. ve Weaver, G.R. (2000) Moral Awareness in Business Organizations: Influences of Issue-Related and Social Context Factors, *Human Relations*, 53, ss.981-1018.

Callan, V.J. (1992) Predicting Ethical Values and Training Needs in Ethics, *Journal of Business Ethics*, 11, ss. 761-769.

Carlson, D.S, Kacmar, K.M. ve Wadsworth, L.L. (2002) The Impact of Moral Intensity Dimensions on Ethical Decision Making: Assessing The Relevance of Orientation, *Journal of Managerial Issues*, 14 (1), ss.15-30.

Carson, K.D, Carson, P.P. ve Bedian, A.G. (1995) A Development And Construct Validation Of Career Entrenchment Measure, *Journal Of Occupational And Organizational Psychology*, 68, ss.301-320.

Chan, S.Y.S ve Leung, P. (2006) The Effects of Accounting Students' Ethical Reasoning And Personal Factors On Their Ethical Sensitivity, *Managerial Auditing Journal*, 21 (4), ss.436-457.

Chang, C.J. ve Yen, S.H.(2007) The Effects of Moral Development and Adverse Selection Conditions on Managers' Project Continuance Decisions: A Study in The Pasific-Rim Region, *Journal of Business Ethics*, 76, ss.347-360.

Chang, H.T., Chi, N.W. ve Miao, M.C. (2007) Testing The Relationship Between Three Component Organizational/Occupational Commitment And

Organizational/Occupational Turnover Intention Using A Non-Recursive Model, *Journal Of Vocational Behavior*, 70, ss.352-368.

Chavez, G.A., Wiggins, R.A ve Yolas, M. (2001) The Impact of Membership in The Ethics Officer Association, *Journal of Business Ethics*, 34(1) ,ss.39-56.

Chen, Z.X. ve Francesco, A.M. (2003) The Relationship Between The Three Components of Commitment and Employee Performance in China, *Journal of Vocational Behavior*, 62, ss.490-510.

Chia, A. ve Mele, L.S. (2000) The Effects of Issue Characteristics on The Recognition of Moral Issues, *Journal of Business Ethics*, 27, ss.255-269.

Chiu, R.K. (2003) Ethical Judgment and Whistleblowing Intention: Examining The Moderating Role of Locus of Control, *Journal of Business Ethics*, 43(1-2) ss.65-74.

Claypool, G.A., Fetyko, D.F. ve Pearson, M.A. (1990) Reactions to Ethical Dilemmas: A Study Pertaining to CPA's, *Journal of Business Ethics*, 9, ss. 699-706.

Clegg, S., Kornberger, M. ve Rhodes, C. (2007) Business Ethics As Practice, *British Journal Of Management*,18, ss.107-122.

Clikeman, P.M., Gieger, M.A. ve O'Connell, B.T. (2001) Student Perceptions of Earnings Management: The Effects of National Origin and Gender, *Teaching Business Ethics*, 5 (4), ss.389-410.

Cohen, A. ve Freund, A.(2005) A Longitudinal Analysis Of The Relationship Between Multiple Commitments And With Drawal Cognitions, *Scandinavian Journal Of Management*, ss. 329-351.

Cohen, J., Pant, L. ve Sharp, D. (1996) Measuring The Ethical Awareness and Ethical Orientation of Canadian Auditors, *Behavioral Research in Accounting*, 8 (Supplement), ss.98-119.

Cohen, J., Pant, L. ve Sharp, D. (1998) The Effect of Gender and Academic Discipline Diversity on The Ethical Evaluations, Ethical Intentions and Ethical Orientation of Potential Public Accounting Recruits, *Accounting Horizons*, 12(3), ss.250-270.

Cohen, J., Pant, L.W. ve Sharp, D.J. (1995) An International Comparision of Moral Constructs Underlying Auditors' Ethical Judgments, *Research on Accounting Ethics*, 1, ss. 97-126.

Cohen, J.R. ve Bennie, N.M. (2006) The Applicability of Contingent Factors Model to Accounting Ethics Research, *Journal of Business Ethics*, 68, ss.1-18.

Cohen, J.R., Pant, L. ve Sharp, D.J. (1993) Culture-Based Ethical Conflicts Confronting Multinational Accounting Firms, *Accounting Horizons*, 7(3), ss.1-13.

Cohen, M., Charash, Y. ve Spector, P. (2001) The Role Of Justice In Organizations: A Meta Analysis, *Organizational Behavior And Human Decisions Processes*, 86(2), 278-321.

Colby, A. ve Kohlberg, L. (1987) *The Measurement of Moral Judgment: Theoretical Foundations and Research Validations*, Cambridge University Press, Cambridge, MA.

Cooper, D.J., Everett, J. ve Neu, D. (2005) Financial Scandals, *Accounting Change and The Role of Accounting Academics: A Perspective From North America*, *European Accounting Review*, 14(2), ss.373-382.

Cooper, R.W. ve Frank, G.L. (1997) Helping Professionals in Business Behave Ethically: Why Business Cannot Abdicate Its Responsibility to The Profession, *Journal of Business Ethics*, 16, ss.1459-1466.

Cruz, C.A., Shafer, W.E ve Strawser, J.R. (2000) A Multidimensional Analysis Of Tax Practitioners' Ethical Judgment, *Journal Of Business Ethics*, 24, ss.223-244.

Cullinan, C. (2004) Enron as A Sympton of Audit Process Breakdown: Can The Sarbanes-Oxley Act Cure The Disase? *Critical Perspectives on Accounting*, 15(6/7), ss.853-864.

Davis, J.R. ve Welton, R.E. (1991) Professional Ethics: Business Students Perceptions, *Journal of Business Ethics*, 10, ss.451-463.

DeConninck, J.B. ve Lewis, W.F. (1997) The Influence of Deontological and Teleological Considerations and Ethical Climate on Sales Managers' Intentions to Reward or Punish Sales Force Behavior, *Journal of Business Ethics*, 16 (5), sss. 497-506.

DeGeorge, R.T. (1999) *Business Ethics*, 5th Ed. Englewood Cliffs, Printice Hall, New Jersey.

Dellaportas, S. (2006) Making a Difference With a Discrete Course on Accounting Ethics, *Journal of Business Ethics*, 65, ss.391-404.

Dellaportas, S., Cooper, B.J. ve Leung, P. (2006) Measuring Moral Judgement and The Implications of Cooperative Education and Rule Based Learning, *Accounting and Finance*, 46, ss.53-70.

Derry, R. (1987) Moral Reasoning in Work Related Conflicts, in Frederick, W.C. (ed.) *Research in Corporate Social Performance and Policy: Empirical Studies of Business Ethics and Values*, Vol.9, JAI Press, ss.25-50.

Deshpande, S. (1997) Managers' Perception of Proper Ethical Conduct: The Effect of Sex, Age and Level of Education, *Journal of Business Ethics*, 16 (1), ss. 79-85.

Dolfsma, W. (2006) Accounting as Applied Ethics: Teaching a Discipline, *Journal of Business Ethics*, 63 (3), ss.209-215.

Donaldson, T. ve Werhane, P.H. (1996) *Ethical Issues In Business*, Prentice Hall, New Jersey.

Douglas, P.C., Davidson, R.A. ve Schwartz, B.N. (2001) The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants' Ethical Judgments, *Journal of Business Ethics*, 34 (2), ss. 101-121.

Doyle, E., Hughes, J.F. ve Summers, B. (2009) Research Methods in Taxation Ethics: Developing The Defining Issues Test (DIT) for a Tax-Specific Scenario, *Journal of Business Ethics*, 88, ss. 35-52.

Duncan, J.R. ve Knoblett, J.A. (2000) Investigation Behavioral Antecedents of Earnings Management: Moral Reasoning, Earning Pressure and Likelihood of Detection, *Research on Accounting Ethics*, 6, ss.27-66.

Duska, R. F. ve Duska, B.sss.(2003) *Accounting Ethics*, Blackwell Publishing

Dwyer, P.D., Welker, R.B. ve Friedberg, A.H. (2000) A Research Note Concerning The Dimensionality of Professional Commitment, *Behavioral Research in Accounting*, 12, ss.279-296.

Earley, C.E. ve Kelly, P.T. (2004) A Note on Ethics Educational Interventions in An Undergraduate Auditing Course: Is There An "Enron Effect"?, *Issues in Accounting Education*, 19(1), ss.53-71.

Elias, R. (2002) Determinants of Earnings Management Ethics Among Accountants, *Journal of Business Ethics*, 40(1), ss.33-45.

Elias, R. (2007) The Relationship Between Auditing Students' Anticipatory Socialization and Their Professional Commitment, *Academy of Educational Leadership Journal*, 11 (1), ss. 81-90.

Elias, R. (2008) Auditing Students' Professional Commitment and Anticipatory Socialization and Their Relationship to Whistleblowing, *Managerial Auditing Journal*, 23(3), ss.283-294.

Elm, D. ve Weber, J. (1994) Measuring Moral Judgment: Moral Judgment Interview or The Defining Issues Test, *Journal of Business Ethics*, 13(5), ss.341-355.

Elm, D.R. ve Nichols, M.L (1993) An Investigation of The Moral Reasonings of Managers, *Journal of Business Ethics*, 12, ss. 817-833.

Elm, D.R., Kennedy, E.J. ve Lawton, L. (2001) Determinants of Moral Reasoning: Sex Role Orientation, Gender and Academic Factors, *Business and Society*, 40 (3), ss. 241-265.

Emerson, T.L.N., Conroy, S. ve Stanley, C. (2007) Ethical Attitudes of Accountants: Recent Evidence From a Practitioners' Survey, *Journal of Business Ethics*, 71, ss.73-87.

Evans, P.K.S. (2004) A Study of Cognitive Moral Development Theory and Moral Maturity of African-American Business Professionals, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Nova Southeastern University, Florida

Eynon, G.N., Hill, T. ve Stevens,K.T. (1997) Factors That Affect The Moral Reasoning Ability of Accountants: Implications for Universities and The Profession, *Journal of Business Ethics*, 16(12/13), ss.1297-1309.

Fang, M.L. (2006) Evaluating Ethical Decision-Making of Individual Employees in Organizations An Integration Framework, *Journal of American Academy of Business*, 8 (2), ss. 105-112.

Ferrell, O.C. Gresham, L. ve Fraedrich, J. (1989) A Synthesis of Ethical Decision Making Models for Marketing, *Journal of Macromarketing*, 9(2), ss.55-64.

Ferrell, O.C., ve Fraedrich, J. (1994) *Business Ethics Ethical Decision Making and Cases*, Houghton Mifflin Company.

Ferrell, O.C. ve Gresham, L.G. (1985) A Contingency Framework for Understanding Ethical Decision Making, *Journal of Marketing*, 49, ss. 103-109.

Ferrell, O.C., Fraedrich, J. ve Ferrell, L. (2008) *Business Ethics, Ethical Decision Making*, 7th. Edition, Houghton Mifflin Company.

Ferris, K.R. (1981) Organizational Commitment and Performance in A Professional Accounting Firms, *Accounting, Organizations and Society*, 6(4), ss.80-95.

Fischer, K.W. (1980) A Theory of Cognitive Development: The Control and Construction of Hierarchies of Skills, *Psychological Review*, 87, ss. 477-531.

Fisher, C. ve Lovell, A. (2009) *Business Ethics and Values: Individual, Corporate and International Perspectives*, Prentice Hall.

Finn, D.W. ve Lampe, J. (1992) A Study of Whistle-Blowing Among Auditors, *Professional Ethics*, ss.137-168.

Flannery, B.L. ve May, D.R. (2000) Environmental Ethical Decision Making in The US. Metal-Finishing Industry, *Academy of Management Journal*, 43(4), ss. 642-662.

Fleischman, G. ve Valentine, S. (2003) Professionals Tax Liability and Ethical Evaluations in an Equitable Relief Innocent Spouse Case, *Journal of Business Ethics*, 42(1),ss.27-44.

Fleischman, G.M., Valentine,S. ve Finn, D.W. (2007) Ethical Reasoning and Equitable Relief, *Behavioral Research in Accounting*, 19, ss.107-132.

Fleming, D.M., Romanus, R.N. ve Lightner, ss.M. (2009) The Effect of Professional Context on Accounting Students' Moral Reasoning, *Issues in Accounting Education*, 24(1), ss.13-30.

Flory, S.M., Philips, T.J., Reidenbach, R.E. ve Robin, D.P. (1992) A Multidimensional Analysis of Selected Ethical Issues in Accounting, *The Accounting Review*, 67(2), ss. 284-302.

Fogarty, T.J. (1992) Organizational Socialization in Accounting Firms: A Theoretical Framework and Agende For Future Research, *Accounting, Organization and Society*, 17 (February), ss. 129-149.

Fogarty, T.J. (1995) Accountant Ethics: A Brief Examination of Neglected Sociological Dimensions, *Journal of Business Ethics*, 14 (2), ss. 103-115.

Ford, J.B., LaTour, M.S., Vitell, S.J. ve French, W.A. (1997) Moral Judgment and Market Negotiations: A Comparison of Chinese and American Managers, *Journal of International Marketing*, 5 (2), ss.57-76.

Ford, R.C. ve Richardson, W.D. (1994) Ethical Decision Making: A Review of The Emprical Literature, *Journal of Business Ethics*, 3(3), ss.205-221.

Forte, A. (2004) Antecedents of Managers Moral Reasoning, *Journal of Business Ethics*, 51, ss. 315-347.

Fox, L. (2003) *Enron: The Rise and Fall*, Hoboken: John Wiley & Sons, ss. Inc.

Fraedrich, J., Thorne, D.M. ve Ferrell, O.C. (1994) Assesing The Application of Cognitive Moral Development Theory to Business Ethics, *Journal of Business Ethics*, 13 (10), ss. 829-838.

Fritzsche, D.J. (2000) Ethical Climates and The Ethical Dimensions of Decision Making, *Journal of Business Ethics*, 24 (2), ss.125-140.

Gaa, J.C. ve Thorne, L. (2004) An Introduction to The Special Issue on Professionalism and Ethics in Accounting Education, *Issues in Accounting Education*, 19(1), ss.1-6.

Gautschi, F.H. ve Jones, T.M. (1998) Enhancing the Ability of Business Students to Recognize Ethical Issues: An Empirical Assessment of The Effectiveness of A Course in Business Ethics, *Journal of Business Ethics*, 17, ss. 205-216.

Gendron, Y., Suddaby, R. ve Lam, H. (2006) An Examination of The Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence, *Journal of Business Ethics*, 64, ss. 169-193.

Gibson, A.M. ve Frakes, A.H. (1997) Truth or Consequences: A Study of Critical Issues and Decision Making in Accounting, *Journal of Business Ethics*, 16(2), ss.161-171.

Gieger, M.A. ve O'Connell, B.T. (1999) Accounting Student Ethical Perceptions: An Analysis of Training and Gender Effects, *Teaching Business Ethics*, 2, ss. 371-388.

Gilligan, C. (1982) *In a Different Voice*, Harvard, Cambridge, MA.

Glover, S.H., Bumpus, M.A., Logan, J.E. ve Ciesla, J.R. (1997) Re-Examining The Influence of Individual Values on Ethical Decision Making, *Journal of Business Ethics*, 16 (12-13), ss. 1319-1329.

Glover, S.H., Bumpus, M.A., Sharp, G.F. ve Munchus, G.A. (2002) Gender Differences In Ethical Decision Making, *Women In Management Review*, 17 (5), ss. 217-227.

Goolsby, J.R. ve Hunt, S.D. (1992) Cognitive Moral Development and Marketing, *Journal of Marketing*, 56, ss.55-68.

Gowthorne, C. ve Blake, J. (1998) *Ethical Issues in Accounting*, Roudledge.

Graham, J.W. (1995) Leadership, Moral Development and Citizenship Behavior, *Business Ethics Quarterly*, 5(1), ss.43-54.

Green, S. ve Weber, J. (1997) Influencing Ethical Development: Exposing Students to The AICPA Code of Conduct, *Journal of Business Ethics*, (16), ss.777-790.

Greenfield, A.C., Norman, C.S. ve Wier, B. (2008) The Effect Of Ethical Orientation And Professional Commitment On Earnings Management Behavior, *Journal Of Business Ethics*, 83, 419-434.

Gregson, T. (1992) An Investigation of The Causal Ordering of Job Satisfaction and Organizational Commitment in Turnover Models in Accounting, *Behavioral Research in Accounting, Behavioral Research in Accounting*, 4, ss.80-95.

Gul, F.A., Ng., A.Y. ve Tong, M.W (2003) Chinese Auditors' Ethical Behavior in An Audit Conflict Situation, *Journal of Business Ethics*, 42(4) ss.379-392.

Gunz, H.P., Gunz, ss.P. ve McCutcheon (2002) Organizational Influences on Approaches to Ethical Decisions By Professionals: The Case of Public Accountants, *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 19(1), ss. 76-90.

Gupta, ss. (2010) A Multidimensional Ethics For Indian Managers' Moral Decision Making, *Electronic Journal Of Business Ethics and Organization Studies*, 15(1), 5-14.

Haas, A. (2005) Now is The Time for Ethics in Education, *The CPA Journal*, 75 (6), ss. 66-68.

Hall, M., Smith, D. ve Smith, K.L. (2005) Accountants' Commitment To Their Profession: Multiple Dimensions Of Professional Commitment And Opportunities For Future Research, *Behavioral Research In Accounting*, 17, ss.89-109.

Hansen, R.S. (1992) A Multidimensional Scale for Measuring Business Ethics: A Purification and Refinement, *Journal of Business Ethics*, 11, ss. 523-534.

Hanson, E.I., Hamre, J.C. ve Walgenbach, P. H. (1993) *Financial Accounting An Introduction*, Seventh Edition, The Dayden Press, Harcourt Brace College Publishers.

Hartman, E. M. (1998). The Role of Character in Business Ethics. *Business Ethics Quarterly*, 8(3), ss. 547-559.

Hendon, N.C. (1996) A New Context for Ethics Education Objectives in a College of Business: Ethical Decision-Making Models, *Journal of Business Ethics*, 15 (5), ss. 501-510.

Herington, C. ve Weaven, S. (2008) Improving Consistency for DIT Results Using Cluster Analysis, *Journal of Business Ethics*, 80, ss.499-514.

Herron, T.L. ve Gilbertson, D.L (2004) Ethical Principles vs. Ethical Rules: The Moderating Effect of Moral Development on Audit Independence Judgments, *Business Ethics Quarterly*, 14(3), ss.499-523.

Hill, N., Stevens, K. ve Clarke, P. (1998) Factors That Affect Ethical Reasoning Abilities of U.S. and Irish Small Firm Accountancy Practitioners, *Research on Accounting Ethics*, 4, ss. 145-166.

Hiltebeitel, K.M. ve Jones, S.K. (1992) An Assessment of Ethics Instruction in Accounting Education, *Journal of Business Ethics*, 11 (January), ss. 37-46.

Ho, Y.H. ve Lin, C.Y. (2008) Cultural Values and Cognitive Moral Development of Accounting Ethics: A Cross-Cultural Study, *Social Behavior and Personality*, 36 (7), ss. 883-891.

Hoffman, E., Hoelzl, E. ve Kircher, E. (2008) A Comparison Of Models Describing The Impact Of Moral Decision Making On Investment Decisions, *Journal Of Business Ethics*, 82, 171-187.

Hollian, R. (2002) Management Decision Making and Ethics: Practices, Skills and Preferences, *Management Decision*, 40(9), 862-870.

Hudson, S. ve Miller, G. (2005) Ethical Orientation and Awareness of Tourism Students, *Journal of Business Ethics*, 62, ss.383-396.

Hume, E.C., Larkins, E.R. ve Iyer, G. (1999) On Compliance With Ethical Standarts in Tax Return Preparation, *Journal of Business Ethics*, 18(2), ss.229-238.

Hunt, S.D. ve Vitell, S. (1986) A General Theory of Marketing Ethics, *Journal of Macro Marketing*, 6, ss. 5-16.

Hunt, T.G. ve Jennings, D.F. (1997) Ethics and Performance: A Simulation Analysis of Team Decision Making, *Journal of Business Ethics*, 16(2), ss.195-203.

Hunter, J.D. (1991) *Culture Wars: The Struggle to Define America*, Basic Book, New York.

Hurt, R.K. ve Thomas, C.W (2008) Implementing a Required Ethics Class For Students in Accounting: The Texas Experience, *Issues in Accounting Education*, 23(1), ss.31-51.

Husted, B.W. Dozier, J.B., McMahon, J.T. ve Kattan, M.W. (1996) The Impact of Cross-National Carriers of Business Ethics on Attitudes About Questionable Practices and Form of Moral Reasoning, *Journal of International Business Studies*, 2, ss. 391-411.

Ishida, C. (2006) How Do Scores of DIT and MJI Differ? A Critical Assesment of The Use of Alternative Moral Development Scales in Studies of Business Ethics, *Journal of Business Ethics*, 67, ss.63-74.

Izzo, G. (2000) Compulsory Ethics Education and The Cognitive Moral Development of Salespeople: A Quasi-Experimental Assessment, *Journal of Business Ethics*, 28, ss.223-241.

Jeffrey, C. (1993) Ethical Development of Accounting Students, Non-Accounting Business Students and Liberal Art Students, *Issues in Accounting Education*, 89-96.

Jeffrey, C. ve Weatherholt, N. (1996) Ethical Development, Professional Commitment, and Rule Observance Attitudes: A Study of CPAs and Corporate Accountants, *Behavioral Research in Accounting*, 8, ss.8-31.

Jeffrey, C. ve Weatherholt, N. ve Lo, S. (1996) Ethical Development, Professional Commitment and Role Observance Attitudes: A Study of Auditors in Taiwan, *The International Journal of Accounting*, 31(3), ss.365-379.

Jennings, M.M. (2004) Incorporating Ethics and Professionalism into Accounting Education and Research: A Discussion of The Voids and Advocacy for Training in Seminal Works in Business Ethics, *Issues in Accounting Education*, 19(1), ss. 7-26.

Johnson, J. A., ve Ostendorf, F. (1993) Clarification of The Five-Factor Model With The Abridged Big Five Dimensional Circumplex, *Journal of Personality and Social Psychology*, 65 (3).

Johnstone, K.M., Sutton, M.H. ve Warfield, T. (2001) Antecedents and Consequences Of Independence Risk: Framework and Analysis. *Accounting Horizons* 15 (1), 1-18.

Jones, D.A. (2009) A Novel Approach to Business Ethics Training: Improving Moral Reasoning in Just A Few Weeks, *Journal of Business Ethics*, 88, ss. 367-379.

Jones, J.D. Massey, W. ve Thorne, L. (2003) Auditors Ethical Reasoning: Insights From Past Research And Implications For The Future, *Journal Of Accounting Literature*, 22, ss.45-103.

Jones, S. ve Hildebeitel, K. (1995) Organizational Influence in A Model of The Moral Decision Process of Accountants, *Journal of Business Ethics*, 14(6), ss.417-431.

Jones, T.M. (1991) Ethical Decision Making By Individuals in Organizations: An Issue-Contingent Model, *Academy of Management Review*, 16, ss.366-395.

Jordan, J. (2009) A Social Cognition Framework for Examining Moral Awareness in Managers and Academics, 84, ss.237-258.

Kaplan, S.E. ve Whitecotton, S.M.(2001) An Examination of Auditor's Reporting Intentions When Another Auditor is Offered Client Employment, *Auditing: A Journal of Practice&Theory*, 20, ss.42-63.

Karalar, R. (2001) Genel İşletme: İş Ahlakı ve Toplumsal Sorumluluk, Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın No: 1268, Eskişehir.

Karande, K., Shankarmahesh, C. Rao, C. ve Rashid, Z. (2000) Perceived Moral Intensity, Ethical Perception and Ethical Intention of American and Malaysian Managers: A Comparative Study, *International Business Review*, 9, ss.37-59.

Karcher, J.N. (1996) Auditors' Ability to Discern The Presence of Ethical Problems, *Journal Of Business Ethics*, 15(10), ss.1033-1050.

Kerler, W.A., ve Killough, L.N. (2009) The Effects of Satisfaction with a Client's Management During a Prior Audit Engagement, Trust, and Moral Reasoning on Auditors' Perceived Risk of Management Fraud, *Journal of Business Ethics*, 85, ss.109-136.

Ketz, J.E. ve Miller, P.B.W (1997) Some Ethical Issues About Financial Reporting and Public Accounting and Some Proposals, *Research on Accounting Ethics*, 3, ss. 49-77.

Kılavuz, R. (2002) Yönetmelik Etik ve Halkın Yönetmelik Etik Oluşumuna Etkileri, *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 26 (2).

Kihlstrom, J.F., Shames, V.A. ve Dorfman, J. (1996) Intimations of Memory and Thought. In Reder, L. (ed.), *Moral Development and Behavior*, Holt, Rinehart & Winston, New York, ss.1-23.

Kim, S.Y. ve Chun, S.Y. (2003) A Study of Marketing Ethics in Korea: What Do Koreans Care About?, *International Journal of Management*, 20 (3), ss. 377-383.

Kleimbaum, D.G., Kupper, L.L. ve Muller, K.E. (1988) *Applied Regression Analysis and Other Multivariable Methods*, Duxbury Press.

Koehn, J. L. (2005) Review Article Accounting Ethics, *Business Ethics Quarterly*, 15 (3), 521-529.

Kohlberg, L. (1976) Moral Stages and Moralization: The Cognitive Developmental Approach. In Lickona, T. (ed.), *Moral Development and Behavior*, Holt, Rinehart & Winston, New York, ss. 31-53.

Kohlberg, L. (1981) *Essays on Moral Development, Vol.1, The Philosophy of Moral Development*, Harper & Row, New York.

Kohlberg, L. (1984) *Essays on Moral Development: The Nature and Validity of Moral Stages*, Vol.2, Harper & Row, San Francisco.

Kohlberg, L. Boyd, D.R. ve Levine, C. (1990). *The Return of Stage 6: Its Principle and Moral Point of View*, In Wren, T. (ed.) *The Moral Domain: Essays in The Ongoing Discussion Between Philosophy and The Social Sciences*, MIT Press, ss. 151-181.

Kracher, B. ve Marble, R.P. (2008) *The Significance of Gender in Predicting The Cognitive Moral Development of Business Practitioners Using The Sociomoral Reflection Objective Measure*, *Journal of Business Ethics*, 78, ss.503-526.

Kracher, B., Chatterjee, A. ve Lundquist, A.R. (2002) *Factors Related to The Cognitive Moral Development of Business Students and Business Professionals in India and The United States: Nationality, Education, Sex and Gender*, *Journal of Business Ethics*, 35 (4), ss. 255-268.

Kujala, J. (2001) *A Multidimensional Approach to Finnish Managers' Moral Decision-Making*, *Journal of Business Ethics*, 34, ss. 231-254.

Kujala, J. ve Pietilainen, T. (2007) *Developing Moral Principles and Scenarios in The Light of Diversity: An Extension to The Multidimensional Ethics Scale*, *Journal of Business Ethics*, 70, ss. 141-150.

Kurpis, L.V., Beqiri, M.S. ve Helgeson, J.G. (2008) *The Effects of Commitment to Moral Self-Improvement and Religiosity on Ethics of Business Students*, *Journal of Business Ethics*, 80, ss. 447-463.

Kwon, I.W.G., ve Banks, D.W. (2004) *Factors Related to The Organizational and Professional Commitment of International Auditors*, *Manageria Auditing Journal*, 2004, ss.606-622.

Lachman, R. ve Aranya, N.J. (1986) *Evaluation Of Alternative Models Of Commitment And Job Attitudes Of Professionals*, *Journal Of Occupational Behavior*, 7, ss.227-243.

LaGrone, R.M., Welton, R.E. ve Davis, J.R. (1996) *Are the Effects of Accounting Ethics Interventions Transitory or Persistent?* *Journal of Accounting Education*, 14, ss. 259-276.

Lampe, J. (1994) *The Impact of Ethics Education in Accounting Curricula*, *Proceedings of The Ernst&Young Research on Accounting Ethics Symposium*, ss.220-36.

Lampe, J. ve Finn, D. (1992) A Model of Auditors' Ethical Decision Process, *Auditing: Journal of Practice&Theory*, ss.1-22.

Lan, G., Gowing, M., McMahon, S., Rieger, F. ve King, N. (2008) A Study of The Relationship Between Personal Values and Moral Reasoning of Undergraduate Business Students, 78, ss.121-139.

Larkin, J.M. (2000) The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas, *Journal of Business Ethics*, 23(4), ss.401-409.

Latif, D. A. (2000) Ethical Cognition and Selection-Socialization in Retail Pharmacy, *Journal of Business Ethics*, 25 (4), ss. 343-357.

Lee, K., Carswell, J.J. ve Allen, N.J. (2000) A Meta Analytic Review of Occupational Commitment: Relations With Person and Work Related Variables, *Journal of Applied Psychology*, 85 (5), ss. 799-811.

Lefrancois, G. (1999). *Psychology Applied To Teaching* (10th Edition), Belmont, CA, Wadsworth.

Leitsch, D.L. (2004) Differences in The Perceptions of Moral Intensity in The Moral Decision Process: An Emprical Examination of Accounting Students, *Journal of Business Ethics*, 53, ss. 313-324.

Leitsch, D.L. (2006) Using Dimensions of Moral Intensity to Predict Ethical Decision-Making in Accounting, *Accounting Education*, 15(2) , ss.135-149.

Leong, L., Juang, S. ve Hsu, J. (2003) An Emprical Study on Proffessional Commitment and Job Involvement in Canadian Accounting Firms, *Journal of American Academy of Business*, 2 (2) ss. 360-370.

Leung, P. And Cooper, B.J. (2005) Accountants, Ethical Issues and Corporate Governance Context, *Australian Accounting Review*, 15(1), ss.79-88.

Libby, T. ve Thorne, L. (2007) The Development of A Measure of Auditors' Virtue, *Journal of Business Ethics*, 71, ss.89-99.

Loe, T.W, Ferrell, L. ve Mansfield, P. (2000) A Review Of Emprical Studies Assessing Ethical Decision Making In Business, *Journal Of Business Ethics*, 25(3), 1185-1204.

Loeb, S.E. (1971) A Survey of Ethical Behavior in The Accounting Profession, *Journal of Accounting Research*, (Autumn), ss. 287-306.

Loh, C.Y. ve Wong, J.B. (2009) Matching The 'Knowing What To Do' and The 'Doing What You Know' in Ethical Decision-Making, *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, 3(2), ss. 36-47.

Lollis, S., Van Engen, G., Burns, L., Nowack, K. ve Ross, H. (1999). Sibling Socialisation Of Moral Orientation: "Share With Me!" "No,It's Mine!" *Journal Of Moral Education*, 28(3), ss. 339-357.

Loo, R. (2000) Tacking Ethical Dilemmas In Project Management Using Vignetts, *International Journal Of Project Management*, 20(15) 489-495

Lord, A.T. ve DeZoort, F.T. (2001) The Impact of Commitment and Moral Reasoning on Auditors' Responses to Social Influence Pressure, *Accounting, Organizations and Society*, 26, ss.215-235.

Lovell, A. (1995) Moral Reasoning and Moral Atmosphere in The Domain of Accounting, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 8, ss. 60-80.

Lund, D.B.(2000) An Emprical Examination of Marketing Professionals' Ethical Behaviors in Differing Situations, *Journal of Business Ethics*, 24(4) ,ss.331-342.

Luthar, H.K, Dibattista, R.A. ve Gautschi, T. (1997) Perception of What The Ethical Climate Is and What It Should Be: The Role of Gender, Academic Level, *Journal of Business Ethics*, 16, s.205-219.

Ma, H. ve Chan, W. (1987) The Moral Judgments of Chinese Students, *Journal of Social Psychology*, 125 (5), ss. 491-497.

Maroney, J. J. ve McDevitt, R.E. (2008) The Effects of Moral Reasoning on Financial Reporting Decisions in A Post Sarbanes-Oxley Environment, *Behavioral Research in Accounting*, 20(2), ss.89-110.

Marquardt, N. ve Hoeger, R. (2009) The Effect of Implicit Moral Attitudes on Managerial Decision Making: An Implicit Social Cognition Approach, *Journal of Business Ethics*, 85, ss.157-171.

Marques, P.A. ve Pereira, J.A. (2009) Ethical Ideology and Ethical Judgments in Portuguese Accounting Profession, *Journal of Business Ethics*, 86, ss. 227-242.

Mason, S.E. ve Mudrack, P.E. (1996) Gender and Ethical Orientation: A Test of Gender and Occupational Socialization Theories, *Journal of Business Ethics*, 15(6), ss. 599-604.

Massey, D.W. (2002) The Importance of Context in Investigation Auditors' Moral Abilities, in Schwartz, B.M. (ed.), *Research on Accounting Ethics*, Vol.8, Greenwich, ss. 195-247.

Mastracchio, N.J. (2005) Teaching CPAs About Serving The Public Interest, *The CPA Journal*, 75(1) , ss.6-9.

Martynov, A. (2009) Agents or Stewards? Linking Managerial Behavior and Moral Development, *Journal of Business Ethics*, 90 (2), ss. 239-249.

May, D.R. ve Pauli, K.P. (2002) The Role of Moral Intensity in Ethical Decision Making, *Business and Society*, 41 (1), ss. 84-117.

McCabe, D.L., Dukerich, J.M. ve Dutton, J.E. (1991) Context, Values and Moral Dilemmas: Comparing The Choices of Business and Law School Students, *Journal of Business Ethics*, 10, ss. 951-960.

McCharty, I.N.(1997) Professional Ethics Code Conflict Situations: Ethical and Value Orientation of Collegiate Accounting Students, *Journal of Business Ethics*, 16, ss.1467-1473.

McCuddy, M. And Peery, B. (1996) Selected Individual Differences and Collegians' Ethical Beliefs, *Journal of Business Ethics*, 15, ss. 261-272.

McLean, B. ve Elkind, P. (2003) *The Smartest Guys in The Room: The Amazing Rise and Scandalous Fall of Enron*, Penguin Books, London.

McMahon, J.M. ve Harvey, R.J. (2005) Psychometric Properties of The Reidenbach-Robin (1990) Multidimensional Ethics Scale (MES). 20th Annual Conference of Society For Industrial and Organizational Psychology, Los Angeles, CA.

McPhail, K. (2001) The Other Objective of Ethics Education: Re-humanising The Accounting Profession-A Study of Ethics Education in Law, Engineering, Medicine and Accountancy, *Journal of Business Ethics*, 34, ss. 278-298.

Mele, D. (2005) Ethical Education in Accounting: Integrating Rules, Values and Virtue, *Journal of Business Ethics*, 57(1) ss.97-109.

Meyer, J.P. ve Allen, N.J. (1997) *Commitment In The Workplace*, Sage Thousand Oaks

Meyer, J.P.; Allen, N.J.; Smith, C.A. (1993). Commitment To Organizations And Occupations: Extensions And Test Of A Three Component Conceptualization, *Journal Of Applied Psychology*, 78, ss.538-551.

Mintchik, N.M. ve Farmer, T.A. (2009) Association Between Epistimeological Beliefs and Moral Reasoning: Evidence From Accounting, *Journal of Business Ethics*, 84, ss.259-275.

Mitchell, C.P. (2000) Investigation The Nature and Validity of DIT2 Using Four Validity Criteria, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, University of Minnesota

Molm, L.D. (1991) Affect and Social Exchange Satisfaction in Power-Dependence Relations, *American Sociological Review*, 56 (4), ss. 475-493.

Molyneaux, D.(2005) After Andersen: An Experience of Integrating Ethics Into Undergraduate Accountancy Education, *Journal of Business Ethics*, 54(4), ss.385-398.

Monga, M. (2007) Managers' Moral Reasoning: Evidence From Large Indian Manufacturing Organization, *Journal of Business Ethics*, 71, ss.179-194.

Morris, M.H., Marks, A.S., Allen, J.A. ve Peery, N.A. (1996) Modeling Ethical Attitudes and Behaviors Under Conditions of Environmental Turbulence: The Case of South Africa, *Journal of Business Ethics*, 15(10), ss.1119-1130.

Morrow, P.C. (1983) Concept Redundancy in Organizational Research: The Case of Work Commitment, *Academy of Management Review*, 8, ss.486-500.

Murphy, K. ve Myors, B. (2004) *Statistical Power Analysis: A Simple and General Model for Tradional and Modern Hypothesis Tests*, Matwah, New Jersey

Mustamil, N. ve Quaddus, M. (2009) Cultural Influence in The Ethical Decision Making Process: The Perspective of Malaysian Managers, *The Business Review, Cambridge*, 13 (1), ss. 171-176.

Narvaez, D. (1999) Using Discourse Processing Methods to Study Moral Thinking, *Education Psychology Review*, 11, ss.379-395.

Narvaez, D. Getz, I., Thoma, S. ve Rest, J. (1999) Individual Moral Judgment and Cultural Ideology, *Developmental Psychology*, 35, ss.478-488.

Nguyen, N. ve Biderman, M.D. (2008) Studying Ethical Judgments and Behavioral Intentions Using Structural Equations: Evidence From The Multidimensional Ethics Scale, *Journal of Business Ethics*, 83, sss.627-640.

Nguyen, T.N., Basuray, M.T., Smith, W.P., Kopka, D. ve McCulloh, D.(2008) Moral Issues and Gender Differences in Ethical Judgment Using Reidenbach and Robin's (1990) Multidimensional Ethics Scale: Implications In Teaching of Business Ethics, *Journal of Business Ethics*, 77, ss.417-430.

O'Fallon, M.J. ve Butterfield, K.D. (2005) A Review of The Emprical Ethical Decision-Making Literature: 1996-2003, *Journal of Business Ethics*, 59, ss. 375-413.

O'Leary, C. ve Stewart, J. (2007) Governance Factors Affecting Internal Auditors' Ethical Decision-Making, *Managerial Auditing Journal*, 22 (8), ss. 787-808.

O'Leary, C. ve Mohamad, ss. (2005) A Bi-National Study of Accountancy Students' Ethical Attitudes (Working Paper), Queensland University of Technology.

Özcan, M. (2007) Kar Yönetimi Uygulamalarına İlişkin Etik Yargı Farklılıkları, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Kocaeli

Özdamar, K. (2004) Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi 1, Genişletilmiş 5.Baskı, Kaan Kitabevi, Eskişehir.

Özer, G., L. Alpkan ve S. Aren., (2003) Kar Yönetimi Uygulamalarına İlişkin Etik Yargı Farklılıkları”, Öneri, 20(5), ss.97-107.

Pascarella, E.T. ve Terenzini, P.T. (2005) How Colleece Affects Students: A Third Decade of Research, 2nd Edition, Jossey-Bass Press, California

Patel, C. (2003) Some Cross-Cultural Evidence on Whistle-Blowing as Internal Control Mechanism, Journal of International Accounting Research, 2, ss.69-96.

Patterson, D (2001). Causal Effects Of Regulatory Organizational And Personel Factors On Ethical Sensitivity, Journal of Business Ethics, 30, ss. 123-153

Peterson, R.A., Beltramini, R.F. ve Kozmetsky,G. (1991) Concerns of College Students Regarding Business Ethics: A Replication, Journal of Business Ethics, 10, ss.733-738.

Pieper, A. (1999) Etiğe Giriş, (Çev: V. Atayman, G. Sezer), Ayrıntı Yayınları, İstanbul.

Pierce, B. ve Sweeney, B. (2010) The Relationship Between Demografic Variables and Ethical Decision Making of Trainee Accountants, International Journal of Auditing, 14, ss.79-99.

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

Ponemon, L.A. (1990) Ethical Judgments in Accounting: A Cognitive-Developmental Perspective, Critical Perspectives on Accounting, 1, ss. 191-215.

Ponemon, L.A. (1992) Ethical Reasoning And Selection Socialization In Accounting, Accounting Organizations And Society, 17(3), ss.239-258.

Ponemon, L.A. ve Gabhart, D. (1993) Ethical Reasoning in Accounting and Auditing, Vancouver CGA Canada Research Foundation.

Ponemon, L.A. (1993) The Influence of Ethical Reasoning on Auditors' Perceptions of Management's Competence and Integrity, Advances in Accounting, 11, ss.1-29.

Ponemon, L.A. (1995) The Objectivity of Accountants' Litigation Support Judgments, *The Accounting Review*, 70 (3), ss. 467-488.

Ponemon, L.A. ve Gabhart D.R.L (1994) Ethical Reasoning Research In The Accounting And Auditing Professions, *Moral Development In The Profession Psychology And Applied Ethics İçinde*, Bölüm 6, Lawrence Erlbaum Associates, N.J, ss.01-119

Ponemon, L.A. ve Glazer, A. (1990) Accounting Education and Ethical Development: The Influence of Liberal Learning on Students and Alumni in Accounting Practice, *Issues in Accounting Education*, 5 (Fall), ss. 195-208.

Poznanski, P.J. ve Bline, D.M (1997) Using Structural Equation Modeling to Investigate The Causal Ordering of Job Satisfaction and Organizational Commitment Among Staff Accountants, *Behavioral Research in Accounting*, 9, ss.154-171.

Pratt, C.B. (1991) Public Relations: The Emprical Research On Practitioner Ethics, *Journal of Business Ethics*, 10, ss.229-236.

Preston, A.M., Cooper, D.J., Scarbrough, P.D. ve Chilton, R.C. (1995) Changes in The Code of Ethics in The Usss. Accounting Profession, 1917 and 1988: The Continual Quest for Legitimation, *Accounting, Organizations and Society*, 20(6), ss.507-546.

Quinn, J.J. (1997) Personal Ethics and Business Ethics: The Ethical Attitudes of Owner/Managers of Small Business, *Journal of Business Ethics*, 16, 119-127.

Radtke, R.R. (2000) The Effects of Gender and Setting on Accountants' Ethically Sensitive Decisions, *Journal of Business Ethics*, 24 (4), ss. 299-312.

Rallapalli, K.C., Vitell, sss.J. ve Barnes, J.H. (1998) The Influence of Norms on Ethical Judgments and Intentions: An Emprical Study of Marketing Professionals, *Journal of Business Ethics*,43, ss.157-168.

Reidenbach, R.E. ve Robin, D.P. (1988) Some Initial Steps Toward Improving The Measurement of Ethical Evaluations of Marketing Activities, *Journal Business Ethics*, 7, ss. 871-879.

Reidenbach, R.E. ve Robin, D.P. (1990) Toward to Development of a Multidimensional Scale for Improving Evaluations of Business Ethics, *Journal of Business Ethics*, 9, ss. 639-653.

Reinstein, A. (2006) Crime and Punishment in Marketplace, *Managerial Auditing Journal*, 21(4), sss.420-439.

Reiter, S.A. ve Williams, P.F. (2004) The Philosophy and Rhetoric of Auditor Independence Concepts, *Business Ethics Quarterly*, 14(3), ss.355-76.

Rest, J. (1979) *Development in Judging Moral Issues*, University of Minnesota Press, Minneapolis.

Rest, J. (1980) *Development Psychology And Value Education, Moral Development, Moral Education and Kohlberg*, Birmingham Alabama: Religious Education Press

Rest, J. (1986) *Moral Development: Advances in Research and Theory*, Preager Publisher, New York.

Rest, J. Narvaez, D., Bebeau, M. ve Thoma, sss. (1999) A Neo-Kohlbergian Approach: The DIT and Schema Theory, *Educational Psychology Review*, 11 (4), ss.291-324.

Rest, J. Thoma, S. Narvaez, D. ve Bebeau, M. (1997) Alchemy and Beyond: Indexing The Defining Issues Test, *Journal of Education Psychology*, 89 (3) ss. 498-507.

Rest, J. ve Narvaez, D. (1994) *Moral Development in The Professions: Psychology and Applied Ethics*, Lawrance Erlbaum, New Jersey.

Reynolds, S.J. (2008) Moral Attentiveness: Who Pays Attention to The Moral Aspects of Life? *Journal of Applied Psychology*, 93, ss.1027-1041.

Rittenburg, T. And Valentine, S. R. (2002) Spanish and American Executives' Ethical Judgements and Intentions', *Journal of Business Ethics*, 38, ss. 291-306.

Robertson, C.J. (2008) An Analysis of 10 Years of Business Ethics Research in Strategic Management Journal: 1996-2005, *Journal of Business Ethics*, 80(4), ss.745-753.

Robin, D.P ve Reidenbach, R.E. (1988) An Application And Extension Of A Multidimensional Ethics Scale To Selected Marketing Practices And Marketing Groups, *Journal Of Academy Science*, 19, 83-92.

Robin, D.P., Reidenbach, R.E. ve Forrest, P.J. (1996) The Perceived Importance of an Ethical Issues as an Influence on The Ethical Decision Making of Managers, *Journal of Business Ethics*, 35, ss. 17-28.

Rogers, V. ve Smith, A. (2001) Ethics Moral Development and Accountants in Training, *Teaching Business Ethics*, 5, ss.1-20.

Roosen,I, Pelsmacker, P.D. ve Bostyn, F. (2001) The Ethical Dimensions of Decision Processes of Employees, *Journal of Business Ethics*, 33(2), ss.87-99.

Roxas, M.L. ve Stoneback, J.Y. (2004) The Importance of Gender Across Cultures in Ethical Decision-Making, *Journal of Business Ethics*, 50, ss. 149-165.

Ruegger, D. ve King, E. (1992) A Study of The Effect of Age And Gender Upon Student Business Ethics, *Journal of Business Ethics*, 11 (3), ss. 179-186.

Ryan, J.J. (2001) Moral Reasoning As A Determinant of Organizational Citizenship Behaviors: A Study in The Public Accounting Profession, *Journal of Business Ethics*, 33 (3), ss. 233-244.

Sankaran,S.. ve Bui, T. (2003) Ethical Attitudes Among Accounting Majors: An Amprical Study, *The Journal of American Academy of Business*, Cambridge, 3 (1-2), ss. 71-77.

Satava, D., Caldwell, C. ve Richards, L. (2006) Ethics and The Auditing Culture: Rethinking The Foundation of Accounting and Auditing, *Journal of Business Ethics*, 64, ss.271-284.

Schminke, M. (1997) Gender Differences in Ethical Frameworks and Evaluation of Others' Choices in Ethical Dilemmas, *Journal of Business Ethics*, 16 (1), ss. 55-65.

Schwepker, C.H. (1999) Understanding Salespeople's Intention to Behave Unethically: The Effects of Perceived Competitive Intensity, Cognitive Moral Development and Moral Judgment, *Journal of Business Ethics*, 21, ss.303-316.

Schwepker, C.H. ve Good, D.J. (2007) Exploring The Relationships Among Sales Manager Goals, Ethical Behavior and Professional Commitment in The Salesforce: Implications for Forging Customer Relationships, *Journal of Relationship Marketing*, 6(1), ss.3-19.

Sennetti, J., Shawyer, T. ve Bancroft, P. (2004) The Moral and Cultural Reasoning of IPO Accountants, Those Assumed Likely to Manage Earnings: A Small Sample Study, *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 9, ss. 101-128.

Shafer, W. E., Morris, R.E. ve Ketchand, A.A. (1999) The Effects of Formal Sanctions on Auditor Independence , *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14 (3), ss. 254-277.

Shafer, W. E., Morris, R. ve Ketchand, A. (2001) Effects of Personal Values on Auditors' Ethical Decisions, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14 (3), ss.254-277.

Shafer, W.E. (2002) Effects of Materiality, Risk and Ethical Perceptions on Fraudulent Reporting By Financial Executives, *Journal of Business Ethics*, 38(3), ss.243-262.

Shapeero, M., Koh,H.C. ve Killough, L.N. (2003) Underreporting and Premature Sign-Off in Public Accounting, *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), sss.478-489.

Sharp, D.J. (2006) *Cases in Business Ethics*, Thousand Oaks, CA: Sage.

Shaub, M.K. (1994) An Analysis of Factors Affecting the Cognitive Moral Development of Auditors and Auditing Students, *Journal of Accounting Education*, 12, ss.1-24.

Shaub, M.K., Finn, D.W ve Munter, P. (1993) The Effects Of Auditors' Ethical Orientation On Commitment And Ethical Sensitivity, *Behavioral Research In Accounting*, 5, ss.145-169.

Shawyer, T.J. (2006) An Exploratory Study Assesing The Effectiveness of a Professional Responsibility Course, *Global Perspectives on Accounting Education*, 3, ss. 49-66.

Shawyer, T.J. ve Clements, L.H. (2008) Whistleblowing: Factors That Contribute To Management Accountants Reporting Questionable Dilemmas, *Management Accounting Quarterly*, 9(2), ss.26-38.

Shawyer, T.J. ve Sennetti, J.T. (2009) Measuring Ethical Sensitivity and Evaluation, *Journal of Business Ethics*, 88, ss.663-678.

Simga, C., Daly, B.A., Onkal, D. ve Kavut L. (2005) The Influence of Nationality and Gender on Ethical Sensitivity: An Application of the Issue-Contingent Model, *Journal of Business Ethics*, 57 (2), ss. 139-159.

Simpson, P.M., Banerjee, D. ve Simpson, C.L. (1994) Softlifting: A Model of Motivating Factors, *Journal of Business Ethics*, 13, ss.431-438.

Sims, R.R. ve Felton, E.L. (2006) Designing and Delivering Business Ethics Teaching and Learning, *Journal of Business Ethics*, 63, ss.297-312.

Singhapakdi, A., Vitell, S. ve Franke, G. (1999) Antecedents, Consequences and Mediating Effects of Perceived Moral Intensity and Personel Moral Philosophies, *Journal of Academy of Marketing Science*, 27 (1), ss. 19-36.

Singhapakdi, A., Vitell, S.J. ve Kraft, K.L. (1996) Moral Intensity And Ethical Decision Making Of Marketing Professional, *Journal Of Business Research*, 36, ss.245-255.

Singhapakdi, A., Karande, K., Rao, C.P. ve Vitell, S.J. (2001) How Important Are Ethics and Social Responsibility? A Multinational Study of Marketing Professionals, *European Journal of Marketing*, 35 (1/2), ss.133-152.

Sivadas, E., Kleiser, B., Kellaris, J. ve Dahlstrom, R. (2003) Moral Philosophy, Ethical Evaluations, and Sales Manager Hiring Intentions, *Journal of Personal Selling&Sales Management*, 23(1) ,ss.7-21.

Smith, D. ve Hall, M. (2008) An Empirical Examination of A Three-Component Model of Professional Commitment Among Public Accountants, *Behavioral Research in Accounting*, 20(1), ss.75-91.

Snape, E., Lo, C.W. ve Redman, T. (2008) The Three Commitment Model Of Occupational Commitment: A Comparative Study Of Chinese And British Accountants, *Journal Of Cross-Cultural Psychology*, 39(6), 7, ss.65-781.

Snarey, J. (1985) Cross-Cultural Universality of Social-Moral Development: A Critical Review of The Kohlbergian Research, *Psychology Bulletin*, 97, ss. 202-232.

Sparks, J.R. ve Hunt, S. D. (1998) Marketing Researchers' Professional Ethical Sensitivity: An Emprical Exploration, *Journal of Marketing*, 62 (2), ss. 92-109

Sparks, J.R. ve Pan, Y. (2010) Ethical Judgments in Business Ethics Research: Definition, and Research Agenda, *Journal of Business Ethics*, 91, ss.405-418.

Sridhar, B.S ve Camburn, A. (1993) Stages of Moral Development of Corporations, *Journal of Business Ethics*, 12, ss.727-740.

St. Pierre, K., Nelson, E. ve Gabbin, A. (1990) A Study of The Ethical Development of Accounting Majors in Relation to Other Business and Non-Business Disciplines, *The Accounting Educators Journal*, 3, ss. 23-35.

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

Sweeney, J. (1995) The Moral Expertise of Auditors: An Exploratory Analysis, *Research on Accounting Ethics*, 1, ss.213-234.

Sweeney, J.T. ve Roberts, R.W.(1997) Cognitive Moral Development and Auditor Indepedence, *Accounting Organizations and Society*, 22, ss.337-352.

Şimşek, Ö.F. (2007) Yapısal Eşitlik Modellemesine Giriş Temel İlkeler ve LISREL Uygulamaları, Ekinoks Yayınları, Ankara.

Tang, T., Chiu, R.K. (2003) Income, Money Ethic, Pay Satisfaction, Commitment and Unethical Behavior: Is The Love of Money The Root of Evil for Hong Kong Employees?, *Journal of Business Ethics*, 46(1), ss.13-30.

Thoma, S.J. (1984) Estimating Gender Differences in The Comprehension and Reference of Moral Issues, Unpublished Manuscript, University of Minnesota.

Thorne, L. (1998) The Role of Virtue on Accountants' Ethical Decision Making, *Research on Accounting Ethics*, 4, ss.291-308.

Thorne, L. (2000) The Development of Two Measures to Assess Accountants' Prescriptive and Deliberative Moral Reasoning, *Behavioral Research in Accounting*, 12 (1) ss. 139-169.

Thorne, L. (2001) Refocusing Ethics Education in Accounting: An Examination of Accounting Students' Tendency to Use Their Cognitive Moral Capability, *Journal of Accounting Education*, 19 (2), ss. 103-117.

Thorne, L. ve Magnan, M. (2000) Canadian Public Accountant Moral Development and Domain Specific Reasoning, *Research on Accounting Ethics*, 7, ss.177-196.

Thorne, L., Massey, D. ve Magnan, M. (2003) Institutional Context and Auditors' Moral Reasoning: A Canada-USA Comparison, *Journal of Business Ethics*, 43 (4), ss. 305-321.

Thorne, L. ve Sounders, S.B. (2002) The Socio-Cultural Embeddedness of Individuals' Ethical Reasoning in Organizations (Cross-Cultural Ethics), *Journal of Business Ethics*, 35, ss.1-14.

Thorne, L., Massey, D.W. ve Jones, J. (2004) An Investigation of Social Influence: Explaining The Effect of Group Discussion on Consensus in Auditors' Ethical Reasoning, *Business Ethics Quarterly*, 14(3), ss.525-551.

Thorne, L., Massey, D., Wayne, P. ve Magnan, M. (2008) The Impact Of Selection-Socialization On The CPA Profession, *Journal of Current Issues in Finance, Business and Economics*.

Thorp, J. (2005). Values and ethics for CPAs in A Changing World. *The CPA Journal*, 75(8), 18.

Trevino, L. (1986) Ethical Decision Making in Organizations: A Person-Situation Interactionist Model, *Academic Management Review*, 11 (3), ss. 601-617.

Trevino, L. K. (1992) Moral Reasoning and Business Ethics: Implications for Research, Education and Management, *Journal of Business Ethics*, 11 (5), ss.445-459.

Trevino, L.K. ve Weaver, G. (2003) Managing Ethics in Business Organizations, *Social Scientific Perspectives*, Stanford Business Books.

Trevino, L.K. ve Youngblood, sss.A. (1990) Bad Apples in Bad Barrels: A Causal Analysis of Ethical Decision Making Behavior, *Journal of Applied Psychology*, 75 (4), ss. 378-385.

Tsalikis, J. ve Buonafina, M.O. (1990) Ethical Beliefs' Differences of Males and Females, *Journal of Business Ethics*, 9, ss. 509-517.

Tull, G. (1982) A Study of Moral Development of Selected Employees in Certain Public Accounting Firms, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Louisiana State University.

Turiel, E. (1983) *The Development of Social Knowledge: Morality and Convention*, Cambridge University Press, Cambridge.

Uddin, N. ve Gillett, P.R. (2002) The Effects of Moral Reasoning and Self-Monitoring on CFO Intentions to Report Fraudulently on Financial Statements, *Journal of Business Ethics*, 40 (1), ss. 15-32.

Uslu, S. (1998) Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler, *Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı*, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul

Valentine, S.S. ve Fleischman, G. (2003) Ethical Reasoning in an Equitable Relief Innocent Spouse Context, *Journal of Business Ethics*, 45(4) , ss.325-339.

Van Puersem, K.A. ve Julian, A. (2006) Ethics Research: An Accounting Educator's Perspective, *Australian Accounting Review*, 16 (1).

Velasquez, M. G. (2002) *Business Ethics: Concept and Cases*, Prentice Hall, New Jersey.

Velayutham, sss. (2003) The Accounting Profession's Code of Ethics: Is It a Code of Ethics or A Code of Quality Assurance?, *Critical Perspectives on Accounting*, 14, ss.483-503.

Vitell, S.J., Rallapalli, K. ve Singhapakdi, A. (1993) Marketing Noms: The Influences of Personel Moral Philosophies and Organizational Ethical Culture, *Journal of The Academy of Marketing Science*, 21, ss.1331-337.

Vitell, S.J. ve Davis, D.L. (1990) The Relationship Between Ethics and Job Satisfaction. An Emprical Investigation, *Journal of Business Ethics*, 9 (June), ss. 489-494.

Waddock, S. (2005) Hollow Men and Women at The Helm...Hollow Accounting Ethics?, *Issues in Accounting Education*, 20 (2), ss.145-157.

Warming, R.B. ve Windsor, C.A. (2003) Danish Evidence of Auditors' Level of Moral Reasoning and Predisposition to Provide Fair Judgments, *Journal of Business Ethics*, 47, ss. 77-87.

Watley, L.D. ve May, D.R. (2004) Enhancing Moral Intensity: The Roles of Personel and Consequential Information in Ethical Decision Making, *Journal of Business Ethics*, 50, ss.105-126.

Weber, J. (1990) Measuring The Impact of Teaching Ethics to Future Managers: A Review, Assesment and Recommendations, *Journal of Business Ethics*, 9, sss.183-190.

Weber, J. ve Wasieleski, D. (2001) Investigating Influences on Managers' Moral Reasoning: The Impact of Context and Personel and Organizational Factors, *Business and Society*, 40 (1), ss. 79-111.

Weber, J. (2010) Assessing The "Tone at The Top" The Moral Reasoning of CEOs in The Automobile Industry, *Journal of Business Ethics*,92, ss.167-182.

Weber, J. ve McGivern, E. (2010) A New Methodological Approach for Studying Moral Reasoning Among Managers in Business Settings, *Journal of Business Ethics*, 92, ss.149-166.

Weeks, W.A. (1999) The Effects of Gender and Career Stage on Ethical Judgment, *Journal of Business Ethics*, 20 (4), ss.301-313.

Welton, R. ve Guffey, D.M. (2009) Transitory or Persistent? The Effects of Classroom Ethics Interventions: A Longtitudinal Study, *Accounting Education: An International Journal*, 18 (3) ss. 273-289.

Welton, R., Lagrone, R.M. ve Davis, J.R. (1994) Promoting The Moral Development of Accounting Graduate Students: An Instructional Design and Assessment, *Accounting Education*, 3 (1), ss.35-50.

White, C.S. ve Dooley, R.S. (1993) Ethical or Practical: An Emprical Study of Students' Choices in Simulated Business Scenairos, *Journal of Business Ethics*, 12, ss.643-651.

White, T. I. (1985) *Business Ethics*, Maxmillan Publishing Company, New York.

Wimalasiri, J.S. (2004) Contrasts in Moral Reasoning Capacity: The Fijians and The Singaporeans, *Journal of Business Ethics*, 49 (3), ss.251-272.

Wimalasiri, J.S., Pavri, F. ve Jalil, A.A.K. (1996) An Empirical Study of Moral Reasoning Among Managers in Singapore, *Journal of Business Ethics*, 15 (12), ss. 1331-1341.

Wimbush, J.C. (1999) The Effect of Cognitive Moral Development and Supervisory Influence on Subordinates' Ethical Behavior, *Journal of Business Ethics*, 18 (4), ss. 385-395.

Windsor, C.A. ve Ashkanasy, N.M. (1995) The Effect of Client Management Bargaining Power, Moral Reasoning Development and Belief in a Just World on Auditor Independence, *Accounting Organizations and Society*, 20, ss.701-720.

Wood, D. (1990) *Business and Society*, Glenview, IL: Scott Foresman & Company, ss. 627-649.

Yankelovich, S. (1984) *Survey of Taxpayer Attitudes*, White Incompany

Yetmar, S.A., Cooper, R.W. ve Frank, G.L. (1999) Ethical Help and Challenges, *The Tax Adviser*, 30 (2), ss. 114-120.

Yetmar, S.A. ve Eastman, K.K. (2000) Tax Practitioners' Ethical Sensitivity: A Model and Empirical Examination, *Journal of Business Ethics*, 26(4), ss.271-288.

Young, J.J. ve Annisette, M. (2009) Cultivating Imagination: Ethics Education and Literature, *Critical Perspectives on Accounting*, 20(1), ss.93-109.

Zehir, C., Elçi, M., Savi, F.Z. (2003) Ethical Climates Relationship To Job Satisfaction, Organizational Commitment And Turnover Intention, 1st Ethics Congress of Turkey, September 2001. ss.615-628.

3568 sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”

18 Ekim 2001 Tarih ve 24557 Sayılı Resmi Gazete

www.turmob.org.tr. (01.05.2010)

EK 1: Anket Formu



Değerli Meslek Mensubu,

Bu anket formu, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü'nde devam etmekte olan “Muhasebecilerin Bilişsel Ahlaki Gelişim Seviyelerin Etik Kararlara ve Mesleki Bağlılığa Etkisi” isimli doktora çalışması için veri toplamak amacıyla oluşturulmuştur. Anket formunun doldurulması yaklaşık 20 dakika olup, siz meslek mensubunun değerli katkısına ihtiyaç duyulmaktadır. İlginiz için şimdiden teşekkür eder çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Doç. Dr. Gökhan Özer

Metin UYAR

BÖLÜM 1**1. Öykü**

Bir firmanın finansal denetimini yapan denetçi, firmanın mali tablolarında kâr kalemlerinin olduğundan fazla gösterildiğini tespit etmiştir. Fiktif (şişirilmiş) kârın düzeltilmesi gerekmektedir. Ancak, kâr kalemlerinin düzeltilmesi durumunda, şirket yöneticilerinin alacağı kâr payı (prim, bonus) azalacaktır. Şirket yöneticisi denetçiden bu durumu rapor etmemesini istemiştir. Sonuç olarak denetçi, yöneticiye söz vermiş ve bu durumu rapor etmemeye karar vermiştir.

BU ÖYKÜYE GÖRE DENETÇİNİN KARARI (uygun seçeneğe çarpı (X) işareti koyunuz)	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katıyorum	Kesinlikle Katıyorum
1. Adildir					
2. Dürüstçedir					
3. Ahlaki olarak doğrudur					
4. Ailem tarafından kabul edilebilir					
5. Kültürel olarak kabul edilebilir					
6. Geleneksel olarak kabul edilebilir					
7. Denetçi için fayda sağlar					
8. Denetçi için tatmin edicidir					
9. Denetçi için menfaat sağlar					
10. Faydayı maksimum, zararı minimum eder					
11. Yazılı olmayan bir kuralı ihlal etmiş olur					
12. Söylenmemiş bir sözü ihlal eder					
13. Suistimal Gösterir					
14. Yukarıdaki öykü bana göre, etik bir problem içerir.					
15. Yukarıdaki öykü başkalarına göre etik bir problem içerir.					
16. Yukarıdaki öykü diğer meslektaşlarıma göre etik bir problem içerir					
17. Bu öyküde ben olsam muhtemelen aynı kararı veririm.					
18. Bu öyküde başkaları olsa yine aynı kararı verir.					
19. Bu öyküde başka meslektaşlarımda aynı kararı verir.					

BÖLÜM 2

Aşağıdaki belirtilen görüş ve düşüncelerde, sizce en uygun olan seçeneği (X) işareti ile işaretleyiniz	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Karırsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. Mesleğim imajım için son derece önemlidir.					
2. Kendimi şu an yaptığım meslekte kabullenemiyorum					
3. Bu meslekte olmaktan memnun değilim.					
4. Muhasebe mesleğini severek yapıyorum.					
5. Muhasebe mesleğine başlamaktan pişmanlık duyuyorum.					
6. Muhasebe mesleğini seçmiş olmaktan gurur duyuyorum.					
7. Mesleğimi şimdi değiştirmek benim için maliyetli (kültürel) olabilir.					
8. Bana ek maliyet getirmezse bile, mesleğimi değiştirmek istemem.					
9. Mesleği değiştirmek bana maliyetli olmayacak ise değiştirebilirim.					
10. Bence mesleği değiştirmek, önemli düzeyde fedakârlık gerektirir.					
11. Muhasebe mesleğini değiştirmem için bir baskı yok.					
12. Muhasebe mesleğini bırakmak hayatıma oldukça zarar verir.					
13. Mesleğimi değiştirmek benim için şu anda oldukça zordur.					
14. Muhasebe mesleğine o kadar çok emek verdim ki, şu anda değiştiremem.					
15. Muhasebe mesleğinde kalmak için herhangi bir zorunluluk duymuyorum.					
16. Ben muhasebe mesleğindeyim, çünkü bu mesleğe bağlılık duyuyorum.					
17. Muhasebe mesleğinin devam etmesi için bir sorumluluk hissediyorum.					
18. Eğer muhasebe mesleğini bırakırsam, suçluluk duygusuna kapılıyorum.					
19. Benim için bir avantaj sağlayacak olsa bile, muhasebe mesleğini bırakmayı doğru bulmam.					

20. Bence, bir mesleğin eğitimini alan insanlar, bu mesleği belli süre devam ettirmelidirler.					
21. İşim ile ilgili etik olmayan kararlar vermem istenirse meslekte kalma isteğim azalır.					
22. İşim ile ilgili etik olarak doğru kararlar aldığıma inandığımda mesleğime duyduğum saygı artar.					

2, 3, ve 4 Numaralı öykülerin cevaplandırılmasını aşağıdaki ÖRNEK ÖYKÜYE bakarak yapınız.

ÖRNEK ÖYKÜ VE CEVAPLANDIRILMASI

Serdar Bey, muhasebeci olarak çalışmaktadır. Mevcut kurumundan memnun olmadığı için çalıştığı firmadan ayrılmayı planlamaktadır. Serdar Bey firmasını değiştirmesi durumunda, yeni işyerinin evine uzak olması ve ücretinin daha düşük olması gibi bir takım risklerle karşılaşacağını düşünmektedir. Serdar Bey bir başka firmaya geçmeli midir ?

Evet Geçmelidir (X)

Kararsızım ()

Hayır Geçmemelidir ()

Verdiğiniz karar ile ilgili olarak aşağıda belirtilmiş olan 6 görüşün her birinin size göre önem derecesini çarpı (X) işareti ile işaretleyiniz	1 Önemsiz	2 Az Önemli	3 Ne Önemli Nede Önemsiz	4 Önemli	5 Çok Önemli
1. İş yerinin eve uzaklığı			X		
2. Muhasebecinin iş değiştirmekten kaynaklanan ücret kaybı					X
3. Ailesinin iş değiştirme ile ilgili düşüncesi		X			
4. Mesai saatleri		X			
5. Muhasebecinin mevcut firmasında problem yaşaması					X
6. Muhasebecinin mevcut işyerindeki çalışma yılı			X		

Yukarıdaki 6 görüşten sizce kararınızı etkileyen en önemli olan dört görüşü seçerek, numarasını kutucuğa yazınız.

En Önemli Görüş	İkinci En Önemli Görüş	Üçüncü En Önemli Görüş	Dördüncü En Önemli Görüş
2	5	1	6

1. X. Firmasının yöneticisi ve aynı zamanda ortaklarından olan Bay E., muhasebe ve vergi mevzuatında yer alan bir takım boşluklardan yararlanarak, gider kalemlerini olduğundan fazla göstermekte ve şirketin ödemesi gereken vergi miktarını azaltmaktadır. Ancak Bay E. Çalışanlarına karşı son derece iyi davranmasının yanı sıra çalışanlarına yüksek ücretler de ödemekte ve çevresi tarafından hayır sever bir insan olarak tanınmaktadır. Muhasebe departmanında yeni işe başlayan iç denetim uzmanı Bayan T., şirketin mali raporlarını ve muhasebe kayıtlarını incelediğinde, bu durumun farkına vararak şirketin olması gerekenden daha az vergi tahakkuk ettirdiğini tespit etmiştir. Bayan T. bu durumu yetkililere bildirmeli midir?

Evet Bildirmelidir ()

Kararsızım ()

Hayır Bildirmemelidir ()

Verdiğiniz karar ile ilgili olarak aşağıda belirtilmiş olan 12 görüşün her birinin size göre önem derecesini çarpı (X) işareti ile işaretleyiniz	1 Önemsiz	2 Az Önemli	3 Ne Önemli Nede Önemsiz	4 Önemli	5 Çok Öne mli
1. Şirket sahibinin çalışanlarına iyi davranması ve hayır sever olması					
2. Cezasız kalmış bir vergi suçunun, başka mükellefleri de vergi suçu işlemeye teşvik edecek olması					
3. Benzer muhasebe hilelerinin başkalarının da yapıyor olması					
4. Şirket ortağının toplumsal sorumluluğunu yerine getiriyor olması					
5. Şirketin vergiyi düşük göstererek rekabet gücü kazanıp kazanmayacağı					
6. Şirketin ceza alması durumunda, finansal durumunun kötüleşip, çalışanların işsiz kalma riskinin olması					
7. Çok sayıda çalışanı olan bir şirketin topluma fayda sağlaması					
8. Bu muhasebe hilesinin cezasız kalması durumunda, aynı vergi suçundan ceza almış başka şirket ve mükelleflere karşı adil olunup olunmadığı					
9. İç denetçi Bayan T.'nin şirket yönetisi Bay E.'nin akrabası olup olmadığı					
10. Koşullar ne olursa olsun, muhasebe ilkeleri, etik kurallar ve ilgili yasalara göre bir suçun ilgili kurumlara bildirilmesi gerektiği					
11. Halkın iradesine ve toplumun faydasına en iyi nasıl hizmet edileceği					
12. Şirketin vergi cezası alması durumunda, devletin uğrayacağı zararın azalacak olması					

Yukarıdaki 12 görüşten sizce kararınızı etkileyen en önemli olan dört görüşü seçerek, numarasını kutucuğa yazınız.

En Önemli Görüş	İkinci En Önemli Görüş	Üçüncü En Önemli Görüş	Dördüncü En Önemli Görüş

2. Yaklaşık 40 yıldır faaliyet gösteren bir aile şirketi olan Y. Şirketinin mali durumu son yıllarda bozulma eğilimindedir. Piyasalarda yaşanan krizlerinde etkisi ile şirket nakit dar boğazına girmiş ve nakit akım tablolarında önemli açıklar görülmüş, buna bağlı olarak şirket iflasın eşiğine gelmiştir. Ayrıca birçok çalışanın işsiz kalma ihtimali belirmiştir. Şirketin ortaklarından ve aynı zamanda 3. nesil yöneticilerinden olan Bay C. iflastan kurtulabilmek için bir çok banka ve finans kurumuna müracaat etmiştir. Ancak bankalar, şirketin son üç yıldaki mali tablolarını incelediğinde, likidite oranlarının, finansal oranlarının, faaliyet oranlarının ve karlılık oranlarının yeterli olmadığını belirlemişlerdir ve şirkete piyasa faiz oranının çok üzerinde bir oran ile %80'den kredi vermeyi önermişlerdir. Ayrıca bu kredinin geri ödeme süresi olağan durumdaki şirketlere tanınan vadeden daha az bir süreyi kapsamaktadır. Bu gelişmeler üzerine Bay C. son çare olarak, şirket mali tablolarını olduğundan daha iyi göstermeyi böylece daha düşük faizli bir kredi temin etmeyi düşünmüştür. Bay C. mali tabloları olduğundan daha iyi göstermeli midir?

Evet göstermelidir ()

Kararsızım ()

Hayır Olduğu Gibi Göstermelidir ()

Verdiğiniz karar ile ilgili olarak aşağıda belirtilmiş olan 12 görüşün her birinin size göre önem derecesini çarpı (X) işareti ile işaretleyiniz	1 Önemsiz	2 Az Önemli	3 Ne Önemli Nede Önemsiz	4 Önemli	5 Çok Önemli
1. Etik ilkelere, muhasebe standartlarına ve ilgili kanunlara uyulup uyulmadığı					
2. Yıllarını şirkete vermiş bir yöneticinin, aile şirketini kurtarmaya çalışması					
3. Mali tabloların, olduğundan farklı gösterilerek şirket için kredi sağlamasına karşılık, şirket yöneticilerinin ağır cezalar alma ihtimali ile karşı karşıya olması					
4. Şirketin, piyasada geçmişten gelen bir saygınlığının bulunması					
5. Şirket yöneticisinin, muhasebe kayıtlarında kendisi için mi, yoksa çalışanlar için mi usulsüzlük yaptığı					
6. Bankaların, kredi politikalarına, scoring uygulamalarına saygı gösterilmesi gerektiği					
7. Geçmiş olan ve ülke ekonomisine katkı sağlamış bir firmanın, kısa süreli bir finansal sıkıntıya teslim edilemeyeceği düşüncesi					
8. Bankaların ve diğer üçüncü kişilerin korunması açısından, muhasebe ilkelerine, etik değerlere dikkat edilmesi					
9. % 80 oranındaki faizin yüksekliği ve geri ödeme süresinin kısa olması					
10. Bu öyküde, banka faiz politikasının şirketin kredi kullanmasına zorluk çıkararak iflas sürecini hızlandırması					
11. Banka faizlerinin yüksekliği ve geri ödeme süresinin kısa olması gibi koşulların, şirket yöneticisini muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarında doğru olmayan beyanlara yönlendirmesi					
12. Mali tabloları olduğundan iyi göstermenin, çalışanların işsiz kalma ihtimalini azaltması					

Yukarıdaki 12 görüşten sizce kararınızı etkileyen en önemli olan dört görüşü seçerek, numarasını kutucuğa yazınız.

En Önemli Görüş	İkinci En Önemli Görüş	Üçüncü En Önemli Görüş	Dördüncü En Önemli Görüş

3. Halka kapalı bir şirket olan Z. şirketi son yıllarda gösterdiği büyüme ile karlılığını artırmış ve yeni yatırımlar yapabilir hale gelmiştir. Şirketin muhasebe-finance departmanında yer alan uzmanlar, kurumsallaşmanın ve şeffaflığın bir göstergesi olarak, mali tabloları ve finansal durumunu gösteren raporları, kurumsal internet sitesinde yayınlamayı muhasebe-finance müdürüne önermişlerdir. Müdür bu öneriyi kabul etmiş ve şirket bilançoları ve diğer mali tabloları internet sitesinden yayınlanmaya başlamıştır. Ancak belli bir süre sonunda şirket cirosunun düştüğü görülmüş, ayrıca çalışanlardan da şirketin elde ettiği kâra karşın düşük ücret alındığı yönünde eleştiriler yükselmiştir. Bu gelişmeler üzerine Muhasebe Müdürü, şirket internet sitesinde mali tabloları yayınlamaktan vazgeçmeyi düşünmeye başlamıştır. Muhasebe müdürü mali tabloların internetten yayını durdurmalı mıdır ?

Evet Durdurmalıdır ()

Kararsızım ()

Hayır Durdurmalıdır ()

Verdiğiniz karar ile ilgili olarak aşağıda belirtilmiş olan 12 görüşün her birinin size göre önem derecesini çarpı (X) işareti ile işaretleyiniz	1 Önemsiz	2 Az Önemli	3 Ne Önemli Nede Önemsiz	4 Önemli	5 Çok Önemli
1. Muhasebe-Finance müdürünün çalışanlarından gelen görüş ve önerilere karşı duyarlı olması					
2. Daha önce müdürün, mali tabloların internet sitesinde yer almasına izin vermiş olması					
3. Finansal tabloların, internet sitesinde yer alması uygulamasına son verilmesi durumunda, şirket şeffaflığının ve kurumsal imajın sarsılacak olması					
4. Şirketin geleceği tehdit altında olduğunda, muhasebe-finance müdürünün inisiyatif kullanma hakkının var olması					
5. Bu öyküde, muhasebe müdürünün astlarına "hayır" deme hakkının var olması					
6. Mali tabloların internetten çekilmesi durumunda, yeni müşterilerin ve yatırımcıların şirkete gösterdikleri ilginin azalması					
7. Muhasebe departmanında çalışanların, muhasebe müdürüne duyacağı güvenin azalması					
8. Çalışanların şirkete bağlılık hissedip hissetmedikleri					
9. Finansal raporların internetten yayınının durdurulması halinde, finansal bilgi kullanıcılarının şirket hakkında					

değerlendirme yapma imkanlarının ortadan kalkması					
10. İnternet aracılığıyla, şeffaflık, kurumsallaşma ve kurumsal yönetim anlamında gelişme gösterilerken, şirket sahiplerinin elde ettiği kârların azalması suretiyle hak kaybına uğramaları					
11. Muhasebe müdürünün üst yönetimin tepkisinden çekinmesi					
12. Mali tabloların, internette kullanıcılara sunulmasının şirketin cirosunu olumsuz yönde etkilemesi					

Yukarıdaki 12 görüşten sizce kararınızı etkileyen en önemli olan dört görüşü seçerek, numarasını kutucuğa yazınız.

En Önemli Görüş	İkinci En Önemli Görüş	Üçüncü En Önemli Görüş	Dördüncü En Önemli Görüş

Yaşınız:..... Etik İle İlgili Bir Eğitime Katıldınız mı? Evet () Hayır ()

Cinsiyetiniz: Bay () Bayan ()

Eğitim Durumunuz:

Ortaöğretim () Lise () Ön Lisans () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora ()

Doğduğunuz Bölge: 16 Yaşından Sonra Yaşadığınız Bölge:

Göreviniz veya Ünvanınız:

YMM () SMMM () SM () Muhasebe Çalışanı () Diğer () Meslekteki Süreniz:.....Yıl

Gelir Seviyeniz: 0-1500 TL () 1501-3000 TL () 3001 TL ve Üzeri ()

ÖZGEÇMİŞ

İlk, orta ve lise eğitimini İstanbul'da tamamlayan araştırmacı, Lisans ve Yüksek Lisans Eğitimini Gazi Üniversitesi'nde tamamladı. Sonrasında, GYTE işletme bölümünde doktora eğitimine başlayıp halen Beykent Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde araştırma görevlisi olarak çalışmaktadır.