

MUHASEBE ÖĞRENCİLERİ UYGULAMADA KAMU MUHASEBECİLİĞİ İÇİN GEREKEN DEĞERLERE SAHİP Mİ? DOĞU KARADENİZ BÖLGESİ ÜNİVERSİTELERİ'NDE BİR ARAŞTIRMA

DO ACCOUNTING STUDENTS HAVE THE VALUES REQUIRED FOR PUBLIC ACCOUNTING IN PRACTICE? A STUDY IN EASTERN BLACK SEA REGION UNIVERSITIES

Uğur BELLİKLİ* 

Öz

Son yıllarda Türkiye'de kamu muhasebeciliği mesleğinin temsilcileri olan vergi müfettişlerinin kamudan istifa ederek özel sektöre geçişleri, kamu muhasebeciliği mesleği için gerekli olan teknik yeterliliklere ve etik karaktere sahip meslek mensuplarının elde tutulamadığını göstermektedir. Kamu muhasebeciliği mesleğinde sözkonusu etik değerlerden yoksun kişilerin istihdamı mesleğe duyulan güveni etkileyebilir. Kişisel değerlerin kurumsal değerlerle uyumu yani Kişi-Meslek Uyumu (K-M Uyumu) çalışanların işe alınması, sosyalleşmesi ve elde tutulmasında oldukça önemli bir faktördür. Bu çalışmada kamu muhasebeciliği mesleğinin öncüleri olarak kabul edilen Vergi Başmüfettişleri ile Doğu Karadeniz Bölgesi Üniversiteleri'nde muhasebe eğitimi alan öğrencilerin kişisel değerleri birbiriyle karşılaştırılmıştır. Sözkonusu kişisel değerler Rokeach Değerler Ölçeği (RDÖ) kullanılarak ölçülmüştür. Elde edilen bulgulara göre kamu muhasebeciliği mesleğinin öncüleri olan Vergi Başmüfettişleri (n=156) ile muhasebe öğrencileri (n=250) arasında 36 kişisel değerden 23'üne verilen önem dereceleri açısından anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Elde edilen bu sonuç sözkonusu muhasebe öğrencileri ile kamu muhasebeciliği mesleği arasında K-M uyum eksikliğini ortaya koymaktadır. Sözkonusu uyum eksikliğine ilişkin çalışmada birtakım öneriler sunulmuş, özellikle mesleğin teknik gereklilikleri kadar etik değerlerin de önemine vurgu yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Mesleki Değerler, Kişi-Meslek (K-M) Uyumu, Vergi Başmüfettişi, Muhasebe Etiği.

JEL Sınıflandırılması: M40, M41, E62.

* **Sorumlu Yazar:** Dr. Öğr. Üyesi, Giresun Üniversitesi, Alucra Turan Bulutçu MYO, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, ugur.bellikli@giresun.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4571-6200.

To cite this article: Bellikli, U. (2023). Muhasebe öğrencileri uygulamada kamu muhasebeciliği için gereken değerlere sahip mi? Doğu Karadeniz bölgesi üniversiteleri'nde bir araştırma. *Journal of Research in Business*, 8(2), 482-505. DOI: 10.54452/jrb.1293835

Abstract

The fact that tax inspectors, who are the representatives of the public accounting profession in Turkey, resigned from the public sector and moved to the private sector in recent years, shows that professional members with the technical qualifications and ethical character required for the public accounting profession cannot be retained. Employment of people who lack ethical values in the public accountancy profession may affect confidence in the profession. The compatibility of personal values with corporate values, namely Person-Profession fit (P-P fit), is a very important factor in recruiting, socializing and retaining employees. In this study, the personal values of the Tax Inspectors, who are considered to be the pioneers of the public accounting profession, and the students who receive accounting education in Eastern Black Sea Region Universities, were compared with each other. These personal values were measured using the Rokeach Values Scale (RVS). According to the findings, it has been determined that there are significant differences between the Tax Inspectors (n=156) who are the pioneers of the public accounting profession and accounting students (n=250), in terms of the degree of importance given to 23 of 36 personal values. This result reveals the lack of P-P fit between the accounting students and the public accounting profession. In the study regarding the lack of compliance in question, some suggestions were presented, and the importance of ethical values as well as the technical requirements of the profession was emphasized.

Keywords: Professional Values, Person-Profession (P-P) Fit, Tax Inspector, Ethics in Accounting.

JEL Classification: M40, M41, E62.

Extended Summary

The aim of this research is to examine the harmony between the personal values of the Tax Inspectors, who are the pioneers of the public accounting profession, and the students who have received accounting education in Eastern Black Sea Region Universities (Amasya University, Artvin Coruh University, Bayburt University, Giresun University, Gümüşhane University, Hitit University, Karadeniz Technical University, Ondokuz Mayıs University, Ordu University, Recep Tayyip Erdogan University, Samsun University, Sinop University, Tokat Gaziosmanpasa University).

Since the starting point of this study is to determine the students who receive accounting education and their personal values, students who are more likely to participate in professional life after a short time were preferred. For this reason, students studying in the third or fourth year of undergraduate education and students continuing their graduate education at the universities within the scope of the research were preferred. Therefore, since these students are likely to participate in the professional life in the near future, it can be said that they are likely to become a Tax Inspector, which can be expressed as a public accounting profession. Based on this, the first research question was formulated as follows: Research Question 1: What are the personal values of students studying accounting at Eastern Black Sea Region Universities? While creating the second research question, the Tax Inspectors, who are the pioneers of the public accounting profession, were taken as the basis. The second pillar of the research is how there is a similarity or difference between the personal values of the accounting students within the scope of the research and the personal values of the Tax Chief Inspectors. Research Question 2: Are the personal values of the students studying accounting in Eastern Black Sea Region Universities compatible with the Tax Inspectors, who are the pioneers of the public accounting profession?

Studies conducted separately with Public Accountants in the USA (Ariail et al., 2020; Ariail, 2005; Swindle et al., 1987; Wilson et al., 1998) and studies conducted with students (Abdolmohammadi & Baker, 2006; Eaton & Giacomino, 2001) draws attention to the incompatibility between the values of students and professionals. Therefore, when it is accepted that the members of the profession are the pioneers of the profession, especially in the field of public accounting and other accounting fields, there is a mismatch between the accounting students who are considering choosing the profession and the profession, that is, the P-P mismatch draws attention.

In the study, the Rokeach Values Scale (RVS) developed by Milton Rokeach (1968) was used in order to measure and present the personal values of the Tax Inspectors and the students. In the mentioned scale, two sub-dimensions as purposive and instrumental values and 18 values in each dimension were defined (Rokeach, 1973). In this scale, purposive values are used to measure the basic goals of people in life, and instrumental values are used to measure the behaviors adopted to reach the basic goals. Research data were obtained by applying a questionnaire to the participants.

In this study, the personal values of the Tax Inspectors, who are considered to be the pioneers of the public accounting profession, and the students who receive accounting education in Eastern Black Sea Region Universities, were compared with each other. These personal values were measured using the Rokeach Values Scale (RVS). According to the findings, it has been determined that there are significant differences between the Tax Inspectors (n=156) who are the pioneers of the public accounting profession and accounting students (n=250), in terms of the degree of importance given to 23 of 36 personal values. This result reveals the lack of P-P fit between the accounting students and the public accounting profession. In the study regarding the lack of compliance in question, some suggestions were presented, and the importance of ethical values as.

1. Giriş

Kamu muhasebeciliği mesleği, kamusal mal veya hizmetlerin kesintisiz bir şekilde yürütülmesi ayrıca devletin birincil gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin eksiksiz ve doğru bir biçimde toplanabilmesi için hayati bir öneme sahiptir. Pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de vergi gelirlerinin toplanmasında beyan esasına dayalı bir sistem benimsendiği için etkin bir vergi denetim sisteminin varlığına olan ihtiyaç kaçınılmazdır. Türkiye'de Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile hayata geçirilen bu sistemin hiç şüphesiz en önemli parçası vergi müfettişleridir. Vergi müfettişlerinin istihdam sürecinin başlangıcı ve yetiştirme usulleri devlet tarafından en ince ayrıntısına kadar düşünülmüş ve planlanmış, sistem içinde iyi yetiştirmeleri için eğitim-sınav-eğitim üçgeninde geçen kaliteli bir süreç inşa edilmiştir. Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak mesleğe atılan kişilerin meslekte erişeceği son unvan Vergi Başmüfettişidir. Elbette bu unvanın elde edilmesine kadar geçen zaman diliminde adayları zorlu bir süreç beklemektedir. Bu zorlu süreci başarıyla tamamlayıp Vergi Başmüfettişi unvanı elde eden kişiler kamu muhasebeciliği mesleğinin öncüleri olarak kabul edilmiştir. Çünkü almış oldukları eğitim, geçirmiş oldukları sınav aşamaları ve meslekte edindikleri tecrübe bu kişileri meslekteki diğer kişilere göre ayrıcalıklı kılmaktadır.

Devletin yukarıda anlatılan süreç içerisinde kamu muhasebeciliği mesleğinin temsilcileri olan vergi müfettişleri için harcamış olduğu kaynak ve zaman hiç şüphesiz son derece kıymetlidir. Ancak bunca kaynak ve zaman sarf edilen vergi müfettişlerinin son yıllarda kamudan istifa edip özel sektöre geçişleri kamu muhasebeciliği mesleği için gerekli olan teknik yeterliliklere ve etik karaktere sahip meslek mensuplarının elde tutulmadığını göstermektedir. Kamudaki yetişmiş insan kaynağının bu şekilde kaybedilmesi hiç şüphesiz telafisi güç zararlar doğurabilmektedir. Hiçbir zararın gerçekleşmeyecek olması kabul edilirse en azından yetişmiş insan kaynağının yerinin doldurulması oldukça zor olabilir.

Yüksek işgücü devir oranı her meslekte olduğu gibi kamu muhasebeciliği mesleğinde de büyük sorun oluşturabilir. Ayrıca kamudaki yetişmiş insan kaynağının kaybı sözkonusu yüksek işgücü devir oranı sorununa yol açmaktadır. Dolayısıyla devletin kamudaki yetişmiş insan kaynağını kaybetmemek adına onların sorunlarına kulak vermesi, gelir ve özlük haklarındaki iyileştirmeler bu sorunun çözümüne katkı sağlayacağı açıktır. Ayrıca kişisel değerlerin kurumsal değerlerle uyumu yani Kişi-Meslek (K-M) uyumu çalışanların işe alınması sosyalleşmesi ve elde tutulmasında önemli bir etkidir. Bu nedenle kamu muhasebeciliği mesleğinin teknik yeterliliklerini sağlayan kimseler kadar, kişisel değerleri kurumun değerleriyle uyuşan kişilerin istihdamı da sözkonusu sorunun çözümünü sağlayabilir.

Yukarıda genel hatlarıyla ifade edilen bu çalışmanın amacı Doğu Karadeniz Bölgesi Üniversiteleri'nde muhasebe eğitimi alan öğrencilerin kamu muhasebeciliği mesleğinin öncüleri olarak kabul edilen Vergi Başmüfettişleri ile kişisel değerlerinin uyuşup uyuşmadığının araştırılmasıdır. Vergi Başmüfettişlerinin almış oldukları eğitim ve meslekte geçirdikleri zaman diliminde edindikleri tecrübe de dikkate alındığında, kamu muhasebeciliğinin öncüleri olarak mesleğin değerlerini temsil ettikleri ifade edilebilir. Vergi Başmüfettişlerinin değerlerinin kurumsal değerleri yansıttığı kabul edildiğinde sözkonusu muhasebe öğrencilerinin değerlerinin Vergi Başmüfettişleri ile uyumu aynı zamanda K-M uyumunu ifade edecektir. Bu çalışmada Vergi Başmüfettişleri ile öğrencilerin değerleri Rokeach Değerler Ölçeği (RDÖ) kullanılarak ölçülmüştür. Çalışma; konuya ilişkin teorik çerçeve, literatür ve araştırma olarak kurgulanmış, çalışmadan elde edilen sonuçlar neticesinde konuya ilişkin birtakım öneriler sunulmuştur. Son olarak bu çalışmanın sınırlılıklarından bahsedilmiş ve gelecekte yapılacak benzer araştırmalar için önerilerde bulunulmuştur.

2. Teorik Arka Plan

2.1. Kamu Muhasebesinin Öncüleri: Vergi Başmüfettişleri

Kamu hizmetlerinin kesintisiz bir biçimde yürütülmesi devletin finansman kaynaklarının daimi bir şekilde devamına bağlıdır. Devletin finansman kaynakları içinde hiç şüphesiz vergi gelirleri en başta gelmektedir. Vergi, devletin kişi ya da kurumlardan ekonomik güçleriyle doğru orantılı olarak; karşılıksız, zorunlu ve kanunlara dayanılarak alınan para ve benzerlerini ifade eder (Organ & Çavdar, 2017: 146).

Kamu finansmanı konusunda birinci derecede rol oynayan vergilerin toplanması özellikle ülkemiz özelinde kişi ya da kurumların beyan esasına dayanmaktadır. Çünkü vergi mükellefi olarak adlandırılan bu kişi ya da kurumların vergisel açıdan en iyi bilirkişilerinin kendileri olduğuna inanılır (Daştan, 2011: 181). Ancak vergilerin eksik veya hata olmadan toplanabilmesi vergi mükelleflerinin gerçeğe uygun bilgilerle beyanı üzerine kuruludur ve doğal olarak beyan esasını kendi içinde birtakım riskleri de beraberinde getirir. Bunların en başta geleni ise beyan edilen bilgilerin gerçeğe uygun olup olmadığıdır. Vergilerin beyan esaslı toplanmasında etkin bir vergi denetim sisteminin varlığı kaçınılmazdır (Ergen & Kılınçkaya, 2014: 297).

Yukarıda bahsedilen vergi denetim sistemi, Türkiye'de 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan yönetmelikle Vergi Denetim Kurulu'nun görev alanına dâhil edilmiştir. İlgili yönetmelikte Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın görev, yetki ve sorumlulukları belirlenmiş, yine aynı yönetmelikte Vergi Müfettişlerinin de benzer şekilde görev, yetki ve sorumlulukları açıklığa kavuşturulmuştur. Esasen adı geçen bu yönetmelikte çalışmada kamu muhasebesi öncülleri olarak isimlendirilen Vergi Başmüfettişleri, Vergi Müfettişi olarak isimlendirilmiş, Başmüfettişlerin yanı sıra Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları da bu başlık altında toplanmıştır.

Bu çalışmada kamu muhasebesi öncülleri olarak kabul edilen Vergi Başmüfettişlerinin bu unvana kavuşabilmeleri için oldukça zorlu giriş sınavı ve eğitim süreci ile meslek yaşamındaki uzun yılları geride bırakmaları gerekmektedir. Vergi müfettişleri mesleğe Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak adım atmaktadırlar. Ancak öncelikle Maliye Bakanlığı tarafından duyurulan yazılı ve sözlü olmak üzere iki aşamalı özel yarışma sınavında başarı sağlanması esastır. Elbette bu sınava katılmak için de ön koşullar (dört yıllık ilgili lisans programının tamamlanması, Kamu Personeli Seçme Sınavı'ndan yeterli puan alma gibi) mevcuttur. İlgili sınavda başarı sağlayanlar Bakanlıkça Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak atanırlar. Yapılan bu atanmanın ardından özel ve temel eğitime tabi tutulan Vergi Müfettiş Yardımcılarının almış oldukları bu eğitimle ilgili yeniden sınava girmeleri gerekmektedir. Sözkonusu sınavda başarılı olanlar grup başkanlıkları olarak anılan yerlerde Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak göreve başlarlar (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011).

Vergi Müfettiş Yardımcılarının en iyi şekilde yetiştirilebilmeleri ve vergi denetimi için gereken yeterlilikleri kazanabilmeleri için aynı titiz süreç devam ettirilir. Üç yıl olan bu yardımcılık döneminde Vergi Müfettişleri gözetiminde görev yapan Vergi Müfettiş Yardımcılarının bu süre zarfında yine mesleki konulardaki kurs ve seminerlere katılmaları için gereken özen gösterilmektedir. Mesleğe girişten itibaren fiili olarak 18 ay çalışma ardından Vergi Müfettiş Yardımcıları yetki sınavına tabi tutulurlar. Bu sınav bir nevi mesleğin gerektirdiği becerilerin kazanıp kazanılmadığını ölçen performans sınavıdır. Sınav sonucu yeterli görülen meslek mensuplarına re'sen inceleme, teftiş ve soruşturma yetkisi tanınır (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011).

Vergi Müfettiş Yardımcılığı görevinde fiilen üç yıl çalışan meslek mensupları, bu dönemde performans olarak da istenen ölçütü sağlamalarının ardından yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yazılı ve sözlü olarak iki aşama halinde uygulanan bu sınavda başarılı olanlar Vergi Müfettişi olarak atanırlar. Bu sınavda başarılı olamayanlar, sınava girmeyenler ya da sınava girmeye hak kazanamayanlar

derecelerine uygun şekilde Bakanlıkça uygun görülen memur kadrolarına atanırlar. Vergi Müfettişi olarak atanmanın ardından, *yardımcılık dönemi de dâhil olmak üzere en az on yıl çalışan* ve yeterlik sonrası dönemde de *üç yıl performans değerlemesine tabi tutulan ve performansı yeterli görülenler* Vergi Başmüfettişi kadrolarına atanırlar (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011).

Yukarıda kısa olarak ele alınıp anlatılmaya çalışılan Vergi Başmüfettişliği, anlaşıldığı üzere hiç de kolay olmayan sınav-eğitim-sınav sarmalında geçen zorlu, karmaşık ve her insanın kolaylıkla üstesinden gelemeyeceği süreci ifade etmektedir. Dolayısıyla bu çalışmada da adı geçen kamu muhasebesi öncüleri olarak niçin Vergi Başmüfettişlerinin kabul edildiği daha rahat anlaşılabilir. Kendi aralarında ve Vergi Müfettiş Yardımcıları ile Vergi Müfettişlerinin onları “Üstat” olarak isimlendirmeleri de yersiz değildir. Tüm bu anlatılanlar çerçevesinde almış oldukları eğitim, geçirmiş oldukları sınav aşamaları da dikkate alınacak olursa Vergi Başmüfettişlerinin kamu muhasebesi öncüleri olarak kabul görmesi en azından bu çalışma açısından isabetlidir.

Muhasebe biliminin ve muhasebe öğrencilerinin ise bu çalışmada Vergi Başmüfettişleri ile ilişkilendirilmeleri ise yine eğitim ve sınav süreçleriyle yakından ilgilidir. Öyle ki Vergi Başmüfettişi unvanı elde edilene kadar geçen süreçte meslek mensuplarının geçirdiği eğitim ve sınav sürecinde; Genel Muhasebe, Şirketler Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi, Mali Tablolarda Analizi, Tekdüzen Hesap Planı ve İşleyişi, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve bu standartların uygulanması konuları Vergi Müfettişi adaylarının hâkim olmaları gereken konular arasında sayılmıştır.

2.2. Kamu Muhasebeciliğinin Eleştirel Yönü: Yüksek İşgücü Devir Oranı

İşgücü devir oranı, işyerinde istifa, terk, işten çıkarılma ve işe alınma neticesinde çalışanların sayısında meydana gelen değişikliğin yüzdesel olarak ifadesidir (Eronat, 2004: 22). Bu konuya kamu muhasebeciliği açısından bakmadan önce özel işletmeler açısından bakılacak olursa işgücü devir oranının her türlü işletme için maliyetli olacağı ifade edilebilir. Koch (2006) Fortune 25 işletmeleri üzerinde yapmış olduğu bir araştırmada işgücü devir oranının makul seviyeden (sektörel olarak değişimle birlikte % 8'den az olmalı) daha yüksek olmasının işletmelere maliyetinin 1 milyar doların üzerinde olduğunu ifade etmiştir. Yapılan bir başka araştırmaya göre Lucas (2012) tarafından işgücü devir oranının yüksekliği sebepleri arasında çalışanların maaşlarının azlığı gösterilmiştir.

Kamu muhasebeciliği alanındaki yüksek işgücü devir oranı konusuna yerli ve yabancı literatür olarak iki yönlü bakılabilir. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (AICPA), Türkiye'de devletin denetim elemanlarıyla eşdeğer olarak kabul edilen 5000'den fazla Yeminli Mali Müşavir (YMM) ile gerçekleştirdiği bir anket çalışmasında, önümüzdeki 15 yıl içerisinde meslekte gerçekleşmesini beklediği 10 ana temadan biri olarak mesleğe mensup kazandırma ve onları elde tutma ihtiyacının ön plana çıktığını belirtmiştir (AICPA Horizons 2025 Report, 2011). Dolayısıyla AICPA tarafından mesleğin önde gelen sorunları arasında personelin çalışma hayatı ve işyerinde geçirmiş olduğu zaman zarfında duyulan memnuniyetin ön plana çıktığı ifade edilebilir. Elbette kamu muhasebeciliği Amerika Birleşik Devletleri'nde Türkiye'den oldukça farklı bir yapıya sahiptir. Nitekim ABD'deki

yapı birden fazla ortağı bulunan YMM firmalarının kamu muhasebesini yürütmelerine dayalıdır. ABD’de yer alan bu YMM firmalarından 2 ile 10 ortağı bulunanlar için nitelikli çalışanlar bulmak en önemli endişelerin başında gelmektedir. Ortak sayısı 11’den fazla olan firmalar ise nitelikli çalışanları bulmayı ve elde tutmayı ikinci en önemli sorun olarak nitelendirmişlerdir (AICPA PCPS, 2015).

Söz konusu ülkede kamu muhasebesi alanındaki işgücü devir oranının yüksek olması, belki de mesleği seçmeyi düşünen öğrencilerin YMM firmalarının çalışma ortamları hakkındaki olumsuz düşüncelerinden kaynaklanmaktadır. Öyle ki işin dönemsel yapısı gereği yoğun zaman dilimleri yani Ocak ayından Nisan ortalarına kadar yüksek çalışma saatleri içinde birçok onaylı denetim ve vergisel beyanname hazırlama işleri yoğun mesai gerektirmektedir (Jankowski, 2016). Yani öğrenciler açısından kamu muhasebeciliği iş-sosyal hayat dengesi olmayan zorlu ve esnek çalışmaya imkân tanımayan bir meslek gibi görülebilir (AICPA PCPS, 2015). Bu firmalardaki tecrübeli personel sayısında azalma, daha kısa sürede daha fazla denetimin tamamlanması, diğer yetişmiş personellere daha fazla iş yükünü doğuracaktır. Bu baskı kamu muhasebeciliğinde tükenmişliğe yol açabilir (Almer & Kaplan, 2002; Herda & Lavelle, 2012). Ancak bu işgücü devir oranının bazen yalnızca lisans alabilmek için söz konusu YMM firmalarında iş tecrübesi edinmek amacıyla işe kısa süreli giriş-çıkış yapan öğrencilerden de kaynaklandığı ifade edilebilir (AICPA PCPS, 2015).

Yabancı literatürde ifade edilen konu Türkiye için ele alınacak olursa kamu muhasebesi yani vergi müfettişleri özelinde yapılmış doğrudan bir akademik kaynağa rastlanılamamıştır. Ancak az da olsa sosyal medya ve gazete köşe yazıları şeklinde konu ele alınıp değerlendirilmiştir. 2022 yılındaki değerlendirmelere göre özlük ve mali haklar açısından doyum yaşayamamış vergi müfettişlerinin kamudan istifa ettiği dile getirilmiştir. O yıllarda 7.500 vergi başmüfettişi, müfettiş ve müfettiş yardımcısının görev yaptığından bahisle meslekte 10 yılının dolmasını takiben son iki yılda 600 vergi müfettişinin kamudan istifa ettiği ifade edilmiştir. 08.02.2022 tarih ve 31744 sayılı Resmi Gazetede yer alan atama kararlarına göre yıl içinde 494 Vergi Müfettişi ataması gerçekleştirilmiştir. Şayet istifa edenlerin sayısı son iki yıl için eşit kabul edilirse 2022 yılı için işgücü devir oranı % 728,68 olarak hesaplanır. Bahsedilen bu oran oldukça yüksek sayılabilir. Çünkü Türkiye’de seçkin üniversitelerde özel eğitim almış, bir önceki başlıkta da bahsedildiği gibi zorlu bir eğitim ve sınav sürecinden geçmiş vergi müfettişlerinin yerinin doldurulması gerçekten de kolay olmayacaktır (indyrturk.com, 2022).

Yukarıda bahsedilen işgücü devir oranının yüksekliğinin nedenlerine gelince öncelikle vergi müfettişlerinin yaptıkları işe oranla hak ettikleri geliri elde edememeleri ilk sırada gelmektedir. Bunun yanı sıra yoğun mesai aynı şekilde Türkiye’deki kamu muhasebeciliği için de geçerli olan ikinci nedendir. Örneğin 2020 yılında vergi müfettişleri 47.597 mükellefi incelemişler, inceleme neticesinde tarh edilen verginin 24,9 milyar Türk Lirası olduğu belirlenmiş, 40,3 milyar liralık da vergi cezasının kesilmesi önerilmiştir. Ayrıca özlük hakları açısından da vergi müfettişlerinin dezavantajlı olduğu ifade edilebilir. Nitekim kamu kurum ve kuruluşlarının harcama ve giderlerini denetleyen ve vergi müfettişleri ile aynı işi yapan Sayıştay Denetçileri, maaş bazında vergi müfettişlerine göre iki kat daha fazla gelir elde ederken, emeklilik ve özlük hakları bakımından da vergi müfettişlerinin oldukça ötesindedirler (indyrturk.com, 2022). Yukarıda sayılan sebeplerin yanı sıra özel sektörde

vergi müfettişlerine kamudan yaklaşık iki üç kat daha fazla gelir teklif edilmesi ile meslek mensupları YMM, inceleme danışmanlığı gibi alanlara yönelmektedir.

Hem yabancı literatür hem de Türkiye özelinde bakıldığında kamu muhasebeciliği üniversitede derece almış personelden oluşan bir bilgi işçiliği olduğu için bu mesleğin mensuplarının işten gönüllü olarak ayrılmasıyla ortaya çıkan işgücü devir oranı özel sektöre göre çok daha fazla maliyetlidir (The CPA Practice Advisor, 2015). Daha genel ifade edilecek olursa; tarama ve görüşme maliyetleri, testler, özgeçmiş kontrolleri, işe alma ikramiyeleri, yan haklar, eğitim, oryantasyon ile teknolojik maliyetler bunlardan bazılarıdır (Koch, 2006). Bu sayılanlar somut olarak ortaya konabilirken tahmin edilmesi daha güç olanlar ise soyut maliyetlerdir. Bu soyut maliyetlere örnek olarak işi öğrenme eğrisi ile ilgili maliyetler ve mutsuz olan çalışanların düşük üretkenliğinden kaynaklanan maliyetler verilebilir.

Genel hatlarıyla ifade edilmeye çalışılan kamu muhasebeciliğindeki bu yüksek işgücü devir oranı için elbette bir çözüm önerisi de getirilebilir. Bu öneriler arasında; kamu muhasebeciliğinde işe yeni alınanların işle ilgili talepleri konusunda gerçekçi bir bakış açısı, meslekte deneyimli olan kişiler aracılığıyla sosyalleşmeyi teşvik etme ve sosyal etkinlikler düzenleme sayılabilir (MacLean, 2013; Roth & Roth, 1995). Esnek çalışma koşullarının sağlanması, personelin çeşitli ihtiyaçlarına duyarız kalmamak ise başka bir çözüm yolu olarak sunulabilir (Almer & Kaplan, 2002). Motive eden ve ekip ruhu oluşturan bir yönetim anlayışına sahip olmak da çalışanları elde tutmayı sağlayabilir. Esasen Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nda yer alan grup başkanlıkları ile vergi müfettişleri arasında bu şekilde bir ekip ruhu oluşturulmaya çalışılıyor da olabilir (Cory vd, 2007; Jankowski, 2016; MacLean, 2013).

2.3. Kamu Muhasebeciliğinde İstihdama Farklı Bir Yaklaşım: Kişi-Meslek (K-M) Uyumu

Psikolojide; kişilik özellikleri, kişisel değerler, güdüler ve yetenekler gibi bireyden bireye farklılık arz eden faktörler insan davranışlarının da belirleyicileri olarak görülmüştür (Chatman, 1991). Kurumsal davranış tarzının, kurumu oluşturan bireylerin davranışlarından ayrı tutulamayacağını ifade eden Schneider (1987) 16 yy. 'da ifade edilen bir atasözünü tüylü kuşlar bir araya toplanır şeklinde dile getirerek bireyi kuruma yönelten süreci çekim-seçim-ayrılma olarak özetlemiştir. Schneider (1987)'a göre çekim şunu ifade eder:

...benzer türden insanların benzer kişilikleri olması muhtemeldir, benzer türden şeyleri yapmayı seçmeleri muhtemeldir ve benzer şekilde davranmaları muhtemeldir (Schneider, 1987: 441).

Seçim, bir kuruma istihdam amacıyla başvuran ve benzer kişilik özelliklerine sahip başvuru sahiplerinin kuruma alınma sürecini ifade etmektedir. Ayrılma ise kuruma alınan insanların ortak değerler konusunda yanılacaklarını ve kurum ile paydaşlarına uyum sağlayamayacaklarını düşündüklerinde kurumu terkleridir. Bunun neticesinde bir kurumda kalan insanlar birbirlerine benzeyenlerdir (Schneider, 1987). Dolayısıyla anlatılan bu süreç bir kurumdaki kişilik homojenliği teorisini destekler niteliktedir (Schneider vd., 1995).

Konuya benzer açıdan yaklaşan Chatman (1991) kişisel değerler kadar kurumsal değerlerin de kişilerin kurumu tercih etmesinde önemli olduğunu ifade etmiştir. Buna göre kişinin bir işe başvurmayı tercih etmesi için başvuru sahibinin kişisel değerleriyle kurumun değerlerinin uyum içinde olması ya da bir kurumun kişiyi istihdam edebilmesi için bireyin değerlerinin kurum değerlerine uygun olması gereklidir. İşe alınan bireyin kurum kültürü içinde sosyalleşmesi bireyin değerlerini kurumun değerlerine benzer hale getirir. Şayet bu uyum yoksa kişi iş tatminsizliği yaşayacaktır. Dolayısıyla kişinin değerleriyle kurumun değerlerinin örtüşmesi kişi-meslek (K-M) uyumu olarak adlandırılır.

K-M uyumunu yakalamak ve bunu ortaya çıkarmak her zaman için kolay olmayabilir. Kristof (1996: 4-5)'a göre K-M uyumu şu üç durumda ortaya çıkar:

- Bir kurum insanların ihtiyaçlarına cevap verdiğinde,
- Kurumdaki insanlar benzer temel özellikleri paylaştıklarında,
- Yukarıda sayılanların her ikisi beraber gerçekleştiğinde,

K-M uyumunu sağlamak ve onu geliştirmek, kurumun çalışanlarını elde tutmaya yönelik stratejiler olarak ifade edilebilir. Yani bir kurumun öncelikle kendisinin değerlerine uyan çalışanları işe alması, ardından sosyalleşme yoluyla çalışanların aidiyet duygusunu geliştirmeleri K-M uyumuna katkı sağlayacaktır. Bir önceki başlıkta açıklanmaya çalışılan işgücü devir oranını azaltmaya yönelik çözüm önerileri aslında K-M uyumunun bir parçasıdır. Yani kurum kültürüne ve değerlerine uyan çalışanları işe almak esasen işgücü devir oranının yüksekliği gibi bir sorunu ortadan kaldıracaktır (Cory vd., 2007; CPA Practice Advisor, 2015; Vien, 2017). Bu alanda yapılmış çalışmaların bazıları da işgücü devir oranını azaltmaya yönelik K-M uyumunun nasıl gerçekleşeceğini açıklamaya çalışmışlardır. Roth & Roth (1995) tarafından gerçekleştirilen çalışmada çalışanların beklentilerine uygun bir iş fikri sunabilmek bu sayede adayların bu iş fikrine göre kurumca seçilmesi K-M uyumuna katkı sağlayabilmektedir. Kurumun hem değerlerine hem kültürüne uyan çalışanları belirleyip seçebilmesi K-M uyumunun unsurlarıyla yakından ilişkilidir. Bir ekip ruhu oluşturma ve kuruma aidiyet duygusunu geliştirme yine aynı şekilde K-M uyumunu destekler niteliktedir. Bunların tamamının çalışanları elde tutmaya yönelik stratejiler olduğu ifade edilebilir. Bu sayede K-M uyumu desteklenerek yüksek işgücü devir oranı sorununun ortadan kalkmasına katkı sağlamak mümkündür (Hoek vd., 2016).

Nitekim yapılan çalışmalar ışığında şunu belirtmek gerekir ki kamu muhasebeciliği mesleğinin değerleriyle uyuşan kişilerin kamu otoritesi tarafından işe alınıp istihdam edilmesi en akılcı yoldur. Yani meslek için gerekli olan teknik becerilerin yanında kurumla uyumlu kişisel değerlere sahip çalışanları bulup istihdam etmeye yönelik çabaların artırılması gerekmektedir. Bu sayede K-M uyumuna katkı sağlanarak çalışanları elde tutmak kolaylaşacaktır (Hinkle & Choi, 2009; Yamamura & Westerman, 2007). Bu aşamadan sonra çalışanların kurumun misyonunu benimsemeleri için çalışmak ve kuruma aidiyet duygusunu kazandırmak için çalışmak gereklidir. Bu sayede çalışanlar kurumun amaçlarının yerine getirebilmesi için daha çok katkı sağlayacaklardır (McLean, 2013). Ayrıca bir kurumun tercih edilebilirliğini artırmak için muhtemel adaylara cazip teklifler (yüksek maaş, prim, hediyeler... vs.)

sunmak yerine kurumun değerleriyle uyumlu personelin istihdam edilmesi yine benzer şekilde K-M uyumuna dolayısıyla işgücü devir oranı probleminin çözümüne katkı sağlayacaktır (Vien, 2017).

3. Değerlerin Ölçümü ve K-M Uyumunun Arasındaki İlişki: Literatür

Bu çalışmada özellikle bir önceki bölümde sürekli olarak tekrarlanan değer kelimesi konunun odak noktasını oluşturmaktadır. Dolayısıyla bir mesleğe mensup kişilerin değerlerini ölçüp somut olarak ortaya koyabilmek ve buradan hareketle mesleğe yeni katılacak kişilerin o kuruma uyumunu araştırmak bu çalışmanın olduğu kadar geçmişte yapılan benzer çalışmaların da odak noktası olmuştur. Bu bölümde literatürdeki özellikle kamu muhasebeciliği ile muhasebe öğrencilerinin bu mesleğe uyumu bazı çalışmaların kişisel değerleri ortaya koymada kullandıkları yöntem ve elde edilen sonuçlara değinilmiştir. Ancak yabancı literatürde bahsedilen kamu muhasebeciliği ile Türkiye arasında farklar olduğu literatürün de bu şekilde ele alınacağını ifade etmek gerekir. Ayrıca bu konuda yerli literatürde yapılmış bir çalışmaya rastlanılamamıştır.

Konuyla kısmen ilgisi kurulabilecek alandaki öncü çalışmalardan biri Maccoby (1976) tarafından gerçekleştirilmiştir. Çalışmada değer ölçümünü yapmak üzere ana ve ara değerler olmak üzere 19 değer tanımlaması gerçekleştirilmiştir. Bu değerlerden dokuzu ana değerler (örneğin esneklik, kendine güven, performans gibi) 10'u ise ara değerler (dürüstlük, şefkat, cömertlik gibi) olarak ifade edilebilir. Büyük şirketlerde 250 denekle yapılan araştırma neticesinde kurumsal firmaların kişilerde aradığı değerler bilimsellik, bilişsel yetenekler, yenilik ve ekip çalışmasıdır. Ancak empati ve cömertlik gibi duygusal yeteneklerin aynı firmalar tarafından önemsenmeyen değerler olduğu belirlenmiştir (Maccoby, 1976).

Ahaidat & Smith (1994) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, çeşitli muhasebe firmalarında işe alınan 507 muhasebe öğrencisi üzerinde firmaların önem verdikleri değerler araştırılmıştır. En önemli görülen ilk 10 sıradaki değerden beşinin *hassas/yumuşak* değerler olduğu ifade edilebilir. Bu değerler; profesyonel davranış, etik, güvenilirlik, görünüm ve uygunluktur. Firmalarda işe alım sürecinde görevli olan kişiler, sözkonusu bu özellikleri akademik başarı, yüksek lisans çalışmaları ve alınan sertifikalardan daha önemli görmüşlerdir.

See & Kummerow (2008) tarafından ele alınan çalışmada, muhasebe öğrencileri ve muhasebe uygulayıcıların çalışma değerleri ile iş ve aile değerleri karşılaştırılmıştır. Çalışma değerleri Sarros vd. (2005) tarafından geliştirilen yedi değer boyutu, iş ve aile değerleri ise Thompson vd. (1999) tarafından geliştirilen 21 değer boyutu ile ölçülmüştür. Araştırma 52 muhasebe öğrencisi ile 50 Avustralya Mali Müşavirlik firması üzerinde gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bulgular çalışma değerlerinden dördünde, iş ve aile değerlerinin ise tamamında iki grup arasında anlamlı farklılıklar olduğunu göstermiştir.

Lan vd. (2009) Çinli muhasebe uygulayıcıları ile yüksek lisans eğitime devam eden muhasebe öğrencileri üzerinde yaptıkları çalışmada bu iki grubun kişisel değerlerinin uyum düzeyini araştırdılar. Değerler Schwartz Değer Anketi (Schwartz, 1994; Schwartz & Sagiv, 1995) kullanılarak ölçüldü. Bulgular bu iki grup arasında değerlerin % 32,14'üne verilen öncelik açısından anlamlı

farklılık olduğunu ortaya koymuştur. Muhasebe uygulayıcıları; *karşılıklı iyilik, barış içinde bir dünya, tarafsızlık, hayattaki konumumu kabul etme, itaatkârlık ve hayattan zevk alma* gibi altı değeri daha önemli buldular. Öte yandan, uygulayıcılar *iç uyum, yaşamdaki anlam, aidiyet duygusu, yaratıcılık, olgun aşk, sosyal tanıma, çeşitli yaşam, gerçek arkadaşlık, ilımlılık, kendi hedeflerini seçme, meraklı ve başarılı olma* değerlerini ise daha az önemli buldular. Ancak muhasebe uygulayıcılarına kıyasla öğrenciler *kendi kendine yön verme* değerine daha fazla önem vermişlerdir. Araştırma sonucunda yazarlar iki grup arasındaki benzerliklerin farklılıklardan daha fazla olduğunu tespit etmişlerdir.

Yukarıdaki çalışmayla ilişkili olarak hem ABD'deki muhasebe öğrencileri (Eaton & Giacomino, 2000) hem de ABD'deki YMM'ler (Ariail, 2005) tarafından en yüksek (ilk sıra) önem atfedilen *dürüstlük* değeri Çin'deki muhasebe uygulayıcıları ile muhasebe öğrencileri tarafından çok fazla önemsenmemiştir. Muhasebe uygulayıcıları bu değeri 12. sırada, muhasebe öğrencileri ise 10. sırada önemli görmüşlerdir (Lan vd., 2009).

Değer ölçümü konusunda geliştirilen ilk ölçeklerden Maccoby (1976) değer ölçeğini kullanarak gerçekleştirilen başka bir çalışmada Krambia vd. (2011), Kıbrıs'taki muhasebe öğrencileri ile YMM'lerin değerlerini karşılaştırmışlardır. Ankete 250 YMM ile 126 öğrenci katılım sağlamıştır. Araştırma neticesinde hem ara değerler hem de ana değerler açısından iki grup arasında anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Ancak öğrencilere kıyasla YMM'ler ara değerlerden ziyade ana değerlere daha fazla önem vermişlerdir. Ara değerler olarak *esneklik, açık fikirlilik ve performans* gibi değerlerde iki grup arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Araştırmanın bir diğer yönüne göre ise işe yeni alınan çalışanların muhasebe sektöründe firmaların kültürüne alıştıkları ve üç yıllık zaman diliminin ardından da benzer kültürel alışkanlıklar edindikleri ortaya konulmuştur.

Inabinett & Ballaro (2014) tarafından yapılan çalışmada, küçük ve orta ölçekli YMM firmalarının 229 çalışanı örneklem olarak ele alınmıştır. Bu çalışmada kurum kültürü ve bireysel değerler bağımsız değişken, çalışan sadakati ise bağımlı değişken olarak belirlenmiştir. Yazarlar, çalışanların elde tutulmasının kişisel değerler ile firmanın kurumsal kültürü arasındaki uyuma bağlı olduğunu ileri sürdüler. Ankete katılanların çoğunluğu (% 55), çalışan memnuniyetinin ve sadakatinin, kurumun kültürüne uygun kişisel değerlerle ilişkili olduğunu ifade etmişlerdir.

Yukarıdaki çalışmalara ilave olarak özet şeklinde ifade edilecek olursa; ABD'deki YMM'ler ile ayrı ayrı yürütülen çalışmalar (Ariail vd., 2020; Ariail, 2005; Swindle vd., 1987; Wilson vd., 1998) ile öğrencilerle yürütülen çalışmalar (Abdolmohammadi & Baker, 2006; Eaton & Giacomino, 2001)'da öğrenciler ile meslek mensuplarının değerleri arasındaki uyumsuzluğa dikkat çekilmiştir. Dolayısıyla özellikle kamu muhasebeciliği alanında ve diğer muhasebe alanlarında meslek mensuplarının mesleğin öncüleri olduğu kabul edildiğinde, mesleği seçmeyi düşünen muhasebe öğrencileri ile meslek arasında bir uyumsuzluk olduğu yani K-M uyumsuzluğu dikkati çekmektedir.

Dolayısıyla hâlihazırda Türkiye'de özellikle kamu muhasebeciliği alanında yukarıda bahsi geçen çalışmalar gibi bir çalışmanın olmaması ve sözkonusu bu çalışmanın alandaki bu boşluğu dolduracak olması çalışmanın çıkış noktasını oluşturmaktadır.

4. Metodoloji ve Araştırma Soruları

Bu araştırmanın amacı, kamu muhasebeciliği mesleğinin öncüleri olan Vergi Başmüfettişleri ile Doğu Karadeniz Bölgesi Üniversiteleri'nde (*Amasya Üniversitesi, Artvin Çoruh Üniversitesi, Bayburt Üniversitesi, Giresun Üniversitesi, Gümüşhane Üniversitesi, Hitit Üniversitesi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Ordu Üniversitesi, Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, Samsun Üniversitesi, Sinop Üniversitesi, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi*) muhasebe eğitimi almış öğrencilerin kişisel değerlerinin birbiriyle olan uyumunu incelemektir.

Çalışmada Vergi Başmüfettişleri ile öğrencilerin kişisel değerlerinin ölçülüp somut olarak ortaya konulabilmesi için Milton Rokeach (1968) tarafından geliştirilen Rokeach Değerler Ölçeği (RDÖ) kullanılmıştır. Sözkonusu ölçekte amaçsal ve araçsal değerler olmak üzere iki alt boyut ve her bir boyutta 18 değer tanımlanmıştır (Rokeach, 1973). Bu ölçekte kişilerin yaşamdaki temel amaçlarını ölçmek için amaçsal değerler, temel amaçlara erişmek için benimsenen davranış biçimlerini ölçmek için ise araçsal değerler kullanılmaktadır. Her bir boyuta ilişkin amaçsal ve araçsal değerlere Tablo 1'de yer verilmiştir. Tablo 1'de görülen amaçsal değerler kişi merkezli ya da toplum merkezli olabilir. Örneğin ahiret selameti veya iç huzur kişi merkezli iken, güzellikler dünyası ya da ulusal güvenlik toplum merkezlidir. Buna karşın araçsal değerler kişinin ahlaki değerleri ya da yeterliliklerine ilişkindir. Yardımseverlik veya bağışlayıcı olmak gibi ahlaki değerlerin çıkış noktası kişiler arası ilişkilerden kaynaklanır ve bu değerler zedelendiğinde kişilerde utanma duygusu ya da ayıplanma gibi hisler oluşur. Kişilerin yeterlilikleriyle ilgili değerlere örnek olarak ise entelektüel olmak, mantıklı olmak verilebilir (Bilgin, 2003).

Tablo 1: Rokeach Değerler Ölçeğindeki Amaçsal ve Araçsal Değerler

Amaçsal Değerler		Araçsal Değerler	
Rahat Bir Yaşam	İç Huzur	Hırslı Olmak	Hayal Gücü Kuvvetli Olmak
Heyecanlı Bir Yaşam	Olgun Sevgi	Geniş Görüşlü Olmak	Bağımsızlık
Başarı Hissi	Ulusal Güvenlik	Muktedir Olmak	Entelektüel Olmak
Barış İçinde Bir Dünya	Zevk	Neşeli Olmak	Mantıklı Olmak
Güzellikler Dünyası	Ahiret Selameti	Temizlik	Sevecenlik
Eşitlik	Kendine Saygı	Cesaretli Olmak	İtaatkârlık
Aile Güvenliği	Sosyal Onay	Bağışlayıcı Olmak	Kibarlık
Özgürlük	Gerçek Dostluk	Yardımseverlik	Sorumluluk Sahibi Olmak
Mutluluk	Bilgelik	Dürüstlük	Kendi Kendini Kontrol Edebilmek

Sözkonusu ölçeğin ilk formu 1967 yılında Milton Rokeach tarafından ortaya konulduğunda amaçsal ve araçsal değerler olmak üzere toplam 12 değerden oluşmaktaydı. Ancak ölçek dört defa revize edildikten sonra Tablo 1'deki son halini almıştır (Rokeach, 1973). Ölçekte kişilerin sözkonusu değerlerini ölçmek için 1 ila 18 önem puanı arasında puanlama yapılmıştır (1: En Önemli, 18: En Az Önemli). Ancak bu çalışmada ölçek uzunluğunun özellikle öğrenciler açısından

kafa karıştırıcı olabileceği ve araştırma sonuçlarını etkileyebileceğinden hareketle 1 ila 10 önem puanı arasında puanlama yapılması tercih edilmiştir (1: En Önemli, 10: En Az Önemli). Kişilerin değerlerini ölçmek için RDÖ'nün tercih edilmesinin nedeni olarak, ölçeğin 40 yılı aşkın süredir birçok çalışmada kullanılmış olması, geçerlik ve güvenilirliğinin ispat edilmesi gösterilebilir (Reynolds & Jolly, 1980).

Çalışmanın çıkış noktası muhasebe eğitimi alan öğrenciler ve onların kişisel değerlerinin belirlenmesi olduğundan kısa bir süre sonra meslek hayatına katılma ihtimali diğer öğrencilere oranla daha yüksek olan öğrenciler tercih edilmiştir. Bu sebeple araştırma kapsamındaki üniversitelerde lisans eğitiminin üçüncü ya da dördüncü sınıfında eğitim gören öğrenciler ile yüksek lisans eğitimine devam eden öğrenciler tercih edilmiştir. Dolayısıyla bu öğrencilerin meslek hayatına yakın zamanda katılma ihtimalleri olduğundan kamu muhasebeciliği mesleği olarak ifade edilebilen Vergi Müfettişi olmaya yönelme ihtimallerinin de olduğu söylenebilir. Buradan hareketle ilk araştırma sorusu şu şekilde oluşturulmuştur:

Araştırma Sorusu 1: Doğu Karadeniz Bölgesi Üniversitelerinde muhasebe eğitimi almakta olan öğrencilerin kişisel değerleri nelerdir?

İkinci araştırma sorusu oluşturulurken ise kamu muhasebeciliği mesleğinin öncüleri olan Vergi Başmüfettişleri esas alınmıştır. Araştırma kapsamındaki muhasebe öğrencilerinin kişisel değerleriyle Vergi Başmüfettişlerinin kişisel değerleri arasında nasıl bir benzerlik veya farklılık olduğu araştırmanın ikinci ayağını oluşturmaktadır. Çalışmanın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere, çalışanların değerlerinin kurumun değerleriyle uyumlu olmasının yani K-M uyumunun çalışanların elde tutulmasında önemli olduğu ifade edilmişti. Vergi Başmüfettişlerinin almış oldukları eğitim ve meslekte geçirdikleri zaman diliminde edindikleri tecrübe de dikkate alındığında, kamu muhasebeciliğinin öncüleri olarak mesleğin değerlerini temsil ettikleri ifade edilebilir. Açıklamalar doğrultusunda ikinci araştırma sorusu şu şekilde oluşturulmuştur:

Araştırma Sorusu 2: Doğu Karadeniz Bölgesi Üniversitelerinde muhasebe eğitimi almakta olan öğrencilerin kişisel değerleri kamu muhasebeciliği mesleğinin öncüleri olan Vergi Başmüfettişleri ile uyumlu mu?

Ölçekte yer alan ve yukarıda bahsedilen değerlerin yanı sıra Vergi Başmüfettişi ve öğrencilere demografik sorular da yöneltilmiştir. Cinsiyet, yaş, eğitim hayatı boyunca muhasebe meslek etiği eğitimi alınıp alınmadığı sözkonusu demografik sorulardır. Yabancı literatürde yapılan benzer araştırmalarda siyasi yönelim (liberal, demokrat, muhafazakâr gibi) sorusu da katılımcılara yöneltilmiş, ancak bu çalışmada katılımcıları rahatsız edebileceği ve araştırma ile çok fazla ilgisi bulunmadığından bu sorunun yöneltilmesinden kaçınılmıştır (Ariail, 2005; Ariail vd., 2012; Giacomino & Eaton, 2003; Rokeach, 1973; Wilson vd., 1998).

Araştırmaya ilişkin sonuçlara geçmeden önce katılımcıların demografik özelliklerine Tablo 2'de yer verilmiştir.

Tablo 2: Katılımcıların Demografik Özellikleri

Değişkenler		Vergi Başm. (n=156)		Öğrenciler (n=250)	
		Sayı	%	Sayı	%
Cinsiyet	Erkek	140	89,7	133	53,2
	Bayan	16	10,3	117	46,8
	Toplam	156	100,0	250	100,0
Yaş	30'un altı	0	0,0	224	89,6
	30-39	16	10,3	21	8,4
	40-49	70	44,9	4	1,6
	40'in üstü	70	44,9	1	0,4
	Toplam	156	100,0	250	100,0
Etik Eğitim	Evet	86	55,1	195	78,0
	Hayır	70	44,9	55	22,0
	Toplam	156	100,0	250	100,0

Öğrencilere ilişkin veriler adı geçen üniversitelerdeki lisans eğitimi alan üçüncü veya dördüncü sınıf öğrencileri ile yüksek lisans eğitimi alan 250 kişilik bir örneklemden elde edilmiştir. Öğrencilerin çoğunluğu erkek (% 53,2) olmakla birlikte sayılar birbirine yakındır. Öğrencilerin oldukça büyük bir kısmı ise 30 yaşın altındadır. (% 89,6). Büyük bir çoğunluğu ise (% 78) öğrenim hayatlarında muhasebede etik eğitimi dersi almışlardır.

Vergi Başmüfettişlerine ilişkin veriler ise 156 kişilik bir örneklemden toplanmıştır. Vergi Başmüfettişlerinin oldukça büyük bir çoğunluğu erkek (% 89,7), katılımcıların geneli ise 40-49 (% 44,9) yaş aralığı ile 40 yaş üstüdür (% 44,9). Nitekim katılımcıların yarıdan fazlası (% 55,1) muhasebede etik eğitimi almışlardır. Vergi Başmüfettişi katılımcılarda bayan katılımcıların sayısının az olması meslekte olan bayanların azlığı ve kendilerine anket gönderilen bayan katılımcıların ise daha az geri dönüş yapmasıdır.

4.1. Araştırma Sonuçları

Araştırma kapsamındaki üniversitelerde muhasebe eğitimi alan öğrenciler ölçekte yer alan ve hayatlarında ulaşmak istedikleri 18 amaçsal değerın sıralamasını verdikleri cevaplarla gerçekleştirmişlerdir. Burada şu şekilde bir sınıflandırma yapmak mümkündür. Hayattaki en önemli altı amaçsal değer, orta sıradaki altı amaçsal değer ve son sıradaki altı amaçsal değer. Öğrenciler kendileri için hayatlarındaki en önemli altı amaçsal değeri şu şekilde sıraladılar: 1) *Aile Güvenliği*, 2) *Kendine Saygı*, 3) *İç Huzur*, 4) *Mutluluk*, 5) *Özgürlük ve* 6) *Ulusal Güvenlik*. Öğrenciler için hayattaki son sıralarda yer alan altı amaçsal değerin sıralaması ise şu şekilde idi: 13) *Başarı Hissi*, 14) *Zevk*,

15) *Bilgelik*, 16) *Güzellikler Dünyası*, 17) *Sosyal Onay* ve 18) *Heyecanlı Bir Yaşam*. Bunun yanı sıra öğrenciler hayatlarındaki bu amaçları gerçekleştirmek için ölçekte yer alan 18 araçsal değeri de sıralamışlardır. Aynı sınıflama esasına göre öğrenciler için kişisel hedeflere ulaşmadaki en önemli altı araçsal değer şu şekilde sıralanmıştır: 1) *Dürüstlük*, 2) *Bağımsızlık*, 3) *Temizlik*, 4) *Cesaretli Olmak*, 5) *Yardımseverlik* ve 6) *Sorumluluk Sahibi Olmak*. Öğrenciler için son sıralarda yer alan altı araçsal değer ise şu şekilde idi: 13) *Sevecenlik*, 14) *Bağışlayıcı Olmak*, 15) *Muktedir Olmak*, 16) *Entelektüel Olmak*, 17) *Hırslı Olmak* ve 18) *İtaatkârlık*.

Vergi Başmüfettişlerinin özellikle amaçsal değerlere ilişkin sıralamaları öğrencilerinkilerle büyük oranda benzerlik göstermekteydi. Vergi Başmüfettişleri hayatlarındaki en önemli altı amaçsal değeri şu şekilde sıraladılar: 1) *Aile Güvenliği*, 2) *İç Huzur*, 3) *Kendine Saygı*, 4) *Özgürlük*, 5) *Ulusal Güvenlik* ve 6) *Mutluluk*. Vergi Başmüfettişleri için son sıralarda yer alan altı amaçsal değer sıralaması ise şu şekilde idi: 13) *Zevk*, 14) *Sosyal Onay*, 15) *Rahat Bir Yaşam*, 16) *Güzellikler Dünyası*, 17) *Başarı Hissi* ve 18) *Heyecanlı Bir Yaşam*. Vergi Başmüfettişlerinin hayata dair amaçlarını gerçekleştirmedeki araçsal değerlerinin sıralaması öğrencilere göre kısmen farklılık göstermekteydi. Vergi Başmüfettişleri kendileri için en önemli altı araçsal değeri şu şekilde sıraladılar: 1) *Dürüstlük*, 2) *Bağımsızlık*, 3) *Sorumluluk Sahibi Olmak*, 4) *Kendi Kendini Kontrol Edebilmek*, 5) *Temizlik* ve 6) *Mantıklı Olmak*. Vergi Başmüfettişleri için son sıralardaki altı araçsal değer sıralaması ise şu şekilde gerçekleşmiştir: 13) *Entelektüel Olmak*, 14) *Sevecenlik*, 15) *Hayal Gücü Kuvvetli Olmak*, 16) *Muktedir Olmak*, 17) *Hırslı Olmak* ve 18) *İtaatkârlık*.

Yukarıdaki açıklamalar neticesinde araştırmanın ilk sorusu cevap bulmuş olur. Yani muhasebe öğrencilerinin kişisel değerleri ortaya konulmuştur. Araştırmanın bu kısmına ilişkin en çarpıcı sonuçlar ise öğrenciler ile Vergi Başmüfettişlerinin sıralamalarındaki benzerliklerdir. Her iki grup içinde amaçsal değerler bazında *Aile Güvenliği*, araçsal değerler bazında ise *Dürüstlük* ilk sırada gelmektedir. Yine her iki grup için de amaçsal değerler bazında *Heyecanlı Bir Yaşam*, araçsal değerler bazında ise *İtaatkârlık* son sırada yer almıştır. Bunun yanı sıra amaçsal ve araçsal değerler bazında yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında benzerlikler dikkat çekmektedir.

4.1.1. Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Mann-Whitney U testi iki grup arasında karşılaştırma yapmak için kullanılan birincil testlerden bir tanesidir. Dolayısıyla bu araştırma içinde kamu muhasebeciliği meslek öncüleri olarak kabul edilen Vergi Başmüfettişleri ile öğrencilerin değer önceliklerini karşılaştırmak amacıyla bu teste başvurulmuştur. Test sonuçlarına Tablo 3'te yer verilmiştir.

Tablo 3: Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Değerler	Değer Sıralamaları ve Grup Medyanları		Mdn	Mann-Whitney U Testi (n=406)			
	Vergi Başm. (n=156)	Öğrenciler (n=250)		U	Z	r	p
Amaçsal Değerler							
Rahat Bir Yaşam	(15) 3,5582	(10) 1,5731	2,0	17.271,0	-2,119	-0,11	0,034**
Heyecanlı Bir Yaşam	(18) 8,1333	(18) 3,2308	4,0	13.925,0	-4,901	-0,24	0,000*
Başarı Hissi	(17) 4,1818	(13) 1,7750	2,0	17.482,0	-1,845	-0,09	0,065***
Barış İçinde Bir Dünya	(11) 2,0299	(9) 1,5698	1,0	16.840,0	-2,708	-0,13	0,007*
Güzellikler Dünyası	(16) 3,7000	(16) 2,2466	2,0	17.700,0	-1,627	-0,08	0,104
Eşitlik	(8) 1,5085	(11) 1,6568	1,0	17.800,0	-1,650	-0,08	0,100
Aile Güvenliği	(1) 1,0959	(1) 1,3266	1,0	16.270,0	-4,066	-0,21	0,000*
Özgürlük	(4) 1,2985	(5) 1,4375	1,0	17.584,0	-2,046	-0,11	0,041**
Mutluluk	(6) 1,4000	(4) 1,3807	1,0	19.432,0	-0,072	-0,01	0,943
İç Huzur	(2) 1,1857	(3) 1,3744	1,0	17.018,0	-2,866	-0,15	0,004*
Olgun Sevgi	(9) 1,6167	(8) 1,5635	1,0	19.271,0	-0,221	-0,01	0,825
Ulusal Güvenlik	(5) 1,3175	(6) 1,4467	1,0	17.799,0	-1,797	-0,09	0,072***
Zevk	(13) 2,8824	(14) 1,8506	2,0	14.946,0	-4,087	-0,21	0,000*
Ahiret Selameti	(10) 1,7660	(7) 1,5434	1,0	17.147,0	-2,300	-0,12	0,021**
Kendine Saygı	(3) 1,1944	(2) 1,3450	1,0	17.414,0	-2,427	-0,13	0,015**
Sosyal Onay	(14) 3,0556	(17) 2,6094	3,0	17.265,0	-1,980	-0,10	0,048**
Gerçek Dostluk	(7) 1,4444	(12) 1,7037	1,0	16.911,0	-2,516	-0,12	0,012**
Bilgelik	(12) 2,1379	(15) 1,9054	2,0	18.358,0	-1,038	-0,05	0,299
Araçsal Değerler							
Hırslı Olmak	(17) 4,1818	(17) 2,8101	3,0	13.661,0	-5,141	-0,26	0,000*
Geniş Görüşlü Olmak	(9) 2,0000	(11) 2,0494	2,0	19.374,0	-0,114	-0,01	0,909
Muktedir Olmak	(16) 2,9730	(15) 2,4767	3,0	15.944,0	-3,145	-0,16	0,002*
Neşeli Olmak	(12) 2,2500	(9) 1,8816	2,0	17.162,0	-2,111	-0,11	0,035**
Temizlik	(5) 1,6441	(3) 1,6163	1,0	19.280,0	-0,210	-0,01	0,833
Cesaretli Olmak	(10) 2,0882	(4) 1,6395	2,0	16.039,0	-3,194	-0,16	0,001*
Bağışlayıcı Olmak	(11) 2,1714	(14) 2,2838	2,0	18.732,0	-0,690	-0,03	0,490
Yardımseverlik	(7) 1,6724	(5) 1,6725	1,0	19.113,0	-0,366	-0,02	0,715
Dürüstlük	(1) 1,1690	(1) 1,4241	1,0	16.213,0	-3,715	-0,19	0,000*
Hayal Gücü Kuvvetli Olmak	(15) 2,7692	(10) 1,9205	2,0	15.080,0	-3,953	-0,20	0,000*
Bağımsızlık	(2) 1,3846	(2) 1,6012	1,0	16.987,0	-2,511	-0,12	0,012**
Entelektüel Olmak	(13) 2,5385	(16) 2,7308	3,0	18.542,0	-0,854	-0,04	0,393
Mantıklı Olmak	(6) 1,6557	(7) 1,7669	2,0	18.431,0	-0,998	-0,05	0,319
Sevecenlik	(14) 2,7111	(13) 2,1899	2,0	16.535,0	-2,640	-0,13	0,008**
İtaatkarlık	(18) 5,2609	(18) 4,9020	5,0	17.857,0	-1,440	-0,07	0,150
Kibarlık	(8) 1,9811	(12) 2,1867	2,0	18.390,0	-1,000	-0,05	0,317
Sorumluluk Sahibi Olmak	(3) 1,5246	(6) 1,7083	1,0	17.343,0	-2,060	-0,11	0,039**
Kendi Kendini Kontrol Edb.	(4) 1,6333	(8) 1,8792	2,0	16.783,0	-2,525	-0,13	0,012**
Not: Düşük medyan değerleri, ayrıca parantez içindeki sıralama iki grubun değerlere ilişkin yüksek önceliklerini göstermektedir.							
* p≤0,01 ** p≤0,05 *** p≤0,10							

İki grup arasında medyan (ortanca) değerleri üzerinden karşılaştırma yapmak üzere 18 amaçsal değerler 18 defa da araçsal değerler için olmak üzere Mann-Whitney U testi gerçekleştirilmiştir. Vergi Başmüfettişlerinin ve öğrencilerin verdikleri cevaplardaki değer sıralamalarındaki benzerliklerin aksine istatistiksel olarak Mann-Whitney U testi sonuçları sıralamalardaki benzerliklerin tam aksini işaret etmekteydi. Test sonuçlarına göre, Vergi Başmüfettişleri ile öğrenciler arasında 18 amaçsal değer 13'üne (% 72,2); 18 araçsal değer 10'una (% 55,5) verilen önem dereceleri açısından büyük ölçüde anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Dolayısıyla genele bakıldığında iki grup arasında 36 değer 23'üne (% 63,8) verilen önem dereceleri açısından anlamlı farklılıklar vardır. Anlamlı farklılıklar açısından, değerlere verilen önceliklerin ikisi için etki değeri küçük ($r \leq 0,10$) 21'i için ise küçük ve orta aralıkta ($r > 0,10$ ve $r < 0,30$) idi. Etkilerin hiçbiri orta büyüklükte ya da büyük değildir.

Vergi Başmüfettişleri tarafından en önemli sıradaki ilk altı amaçsal değer beşinde (1) *Aile Güvenliği*, 2) *İç Huzur*, 3) *Kendine Saygı*, 4) *Özgürlük*, 5) *Ulusal Güvenlik*); yine ilk altı sıradaki araçsal değer dördünde (1) *Dürüstlük*, 2) *Bağımsızlık*, 3) *Sorumluluk Sahibi Olmak*, 4) *Kendi Kendini Kontrol Edebilmek*) anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Dolayısıyla Vergi Başmüfettişleri ile öğrencilerin değer sıralamalarındaki benzerliklerin istatistiksel sonuçlar açısından tam tersi olduğunu ifade etmek mümkündür.

Mann-Whitney U testi sonuçlarında etki büyüklüklerinden bahsedilmiştir. Etki büyüklüğü değerlerinin (r) yalnızca küçük ve orta aralıklar sınırında gerçekleşmesi Tip I hatasının varlığının olup olmadığını akla getirmektedir. Rosnow & Rosenthal (1989)'a göre Tip I hatası aslında var olmayan bir etkinin aranması sonucu ortaya çıkmaktadır. Field (2009) ise birden fazla Mann-Whitney U testi gerçekleştirmenin Tip I hata oranını artırdığını ifade etmiştir. Bu çalışmada amaçsal ve araçsal değerler açısından ayrı ayrı bakıldığında 18'er defa Mann-Whitney U testi gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla Tip I hatasını asgariye indirmek gerekir. Bunu yapabilmeyen en basit yolu *Bonferroni* düzeltmesini kullanmaktır. Yani araştırmada kullanılan en üst anlamlılık değeri olan 0,10 değerini test kaç kez kullanıldı ise ona bölerek yeni bulunacak olan kısıtlayıcı anlamlılık değerini kullanarak *Bonferroni* düzeltmesi gerçekleştirilmiş olur. Amaçsal ve araçsal değerler açısından ayrı ayrı uygulanan düzeltme neticesinde yeni kısıtlayıcı anlamlılık değeri (p) 0,06'dır. Düzeltilmiş anlamlılık değerine göre Vergi Başmüfettişleri ile öğrenciler arasında 36 değerden 17'sine (% 47,2) verilen önem açısından anlamlı farklılık tespit edilmiş olur. Bu farklılıkların 11'i amaçsal, altısı ise araçsal değerler bakımından gerçekleşmiştir. Sözkonusu sonuçlara göre halen Vergi Başmüfettişleri ile öğrenciler arasında ciddi bir farklılık olduğu aşikârdır.

4.1.2. Medyan Testi Sonuçları

Mann-Whitney U testine ilave olarak gerçekleştirilen ve tamamlayıcı bir test niteliğinde olan Medyan testi de Vergi Başmüfettişleri ile öğrenciler arasındaki değer önceliklerinin karşılaştırılması amacıyla kullanılmıştır. Tablo 4'deki test sonuçları incelendiğinde, Vergi Başmüfettişleri ile öğrenciler arasında Mann-Whitney U testi sonuçları ile hemen hemen örtüşen değerler olduğu görülmektedir. İki grup arasında 18 amaçsal değer 12'sine (% 66,6); 18 araçsal değer dokuzuna (% 50) verilen önem değerleri açısından anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Genel olarak değerlendirildiğinde ise 36 değer 21'ine (% 58,3) verilen önem değerleri açısından anlamlı farklılıklar olduğu ifade edilebilir.

Tablo 4: Medyan Testi Sonuçları

Değerler	Değer Sıralamaları ve Grup Medyanlar		Medyan Testi (n=406)		
	Vergi Başm. (n=156)	Öğrenciler (n=250)	Mdn	Ki-Kare	p
<i>Amaçsal Değerler</i>					
Rahat Bir Yaşam	(15) 3,5582	(10) 1,5731	2,0	11,461	0,001*
Heyecanlı Bir Yaşam	(18) 8,1333	(18) 3,2308	4,0	13,078	0,000*
Başarı Hissi	(17) 4,1818	(13) 1,7750	2,0	1,615	0,204
Barış İçinde Bir Dünya	(11) 2,0299	(9) 1,5698	1,0	3,959	0,060***
Güzellikler Dünyası	(16) 3,7000	(16) 2,2466	2,0	4,339	0,037**
Eşitlik	(8) 1,5085	(11) 1,6568	1,0	1,390	0,238
Aile Güvenliği	(1) 1,0959	(1) 1,3266	1,0	17,767	0,000*
Özgürlük	(4) 1,2985	(5) 1,4375	1,0	2,868	0,090***
Mutluluk	(6) 1,4000	(4) 1,3807	1,0	0,497	0,481
İç Huzur	(2) 1,1857	(3) 1,3744	1,0	8,184	0,004*
Olgun Sevgi	(9) 1,6167	(8) 1,5635	1,0	1,722	0,189
Ulusal Güvenlik	(5) 1,3175	(6) 1,4467	1,0	4,066	0,044**
Zevk	(13) 2,8824	(14) 1,8506	2,0	16,354	0,000*
Ahret Selameti	(10) 1,7660	(7) 1,5434	1,0	2,908	0,088***
Kendine Saygı	(3) 1,1944	(2) 1,3450	1,0	4,921	0,021**
Sosyal Onay	(14) 3,0556	(17) 2,6094	3,0	1,880	0,170
Gerçek Dostluk	(7) 1,4444	(12) 1,7037	1,0	3,715	0,045**
Bilgelik	(12) 2,1379	(15) 1,9054	2,0	0,002	0,964
<i>Araçsal Değerler</i>					
Hırslı Olmak	(17) 4,1818	(17) 2,8101	3,0	17,009	0,000*
Geniş Görüşlü Olmak	(9) 2,0000	(11) 2,0494	2,0	3,514	0,061***
Muktedir Olmak	(16) 2,9730	(15) 2,4767	3,0	1,791	0,181
Neşeli Olmak	(12) 2,2500	(9) 1,8816	2,0	0,022	0,882
Temizlik	(5) 1,6441	(3) 1,6163	1,0	1,550	0,213
Cesaretli Olmak	(10) 2,0882	(4) 1,6395	2,0	0,959	0,328
Bağışlayıcı Olmak	(11) 2,1714	(14) 2,2838	2,0	1,085	0,298
Yardımsızlık	(7) 1,6724	(5) 1,6725	1,0	0,616	0,432
Dürüstlük	(1) 1,1690	(1) 1,4241	1,0	14,505	0,000*
Hayal Gücü Kuvvetli Olmak	(15) 2,7692	(10) 1,9205	2,0	10,926	0,001*
Bağımsızlık	(2) 1,3846	(2) 1,6012	1,0	3,720	0,045**
Entelektüel Olmak	(13) 2,5385	(16) 2,7308	3,0	0,148	0,700
Mantıklı Olmak	(6) 1,6557	(7) 1,7669	2,0	7,766	0,005*
Sevecenlik	(14) 2,7111	(13) 2,1899	2,0	3,202	0,074***
İtaatkârlık	(18) 5,2609	(18) 4,9020	5,0	0,000	0,985
Kibarlık	(8) 1,9811	(12) 2,1867	2,0	8,183	0,004*
Sorumluluk Sahibi Olmak	(3) 1,5246	(6) 1,7083	1,0	1,677	0,144
Kendi Kendini Kontrol Edebilm.	(4) 1,6333	(8) 1,8792	2,0	12,893	0,000*
* $p \leq 0,01$ ** $p \leq 0,05$ *** $p \leq 0,10$					

Medyan testi sonuçlarına göre Vergi Başmüfettişleri tarafından en önemli sıradaki ilk altı amaçsal değer beşinde (1) *Aile Güvenliği*, 2) *İç Huzur*, 3) *Kendine Saygı*, 4) *Özgürlük*, 5) *Ulusal Güvenlik*); yine ilk altı sıradaki araçsal değer dördünde (1) *Dürüstlük*, 2) *Bağımsızlık*, 4) *Kendi Kendini Kontrol Edebilmek* ve 6) *Mantıklı Olmak*) öğrencilere göre anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir. Dolayısıyla tamamlamalı test niteliğindeki Medyan testi de Vergi Başmüfettişleri ile öğrenciler arasında sıralamalardaki uyumun aksine farklılıkları ortaya koymuştur. Medyan testi sonuçlarına Tablo 4'te yer verilmiştir.

Araştırma sonuçlarına göre çalışmanın ikinci araştırma sorusu da cevap bulmuş olur. Dolayısıyla kamu muhasebeciliği meslek öncülleri olan Vergi Başmüfettişleri ile Doğu Karadeniz Bölgesi Üniversitelerinde muhasebe eğitimi alan öğrencilerin kişisel değerleri arasında uyum olmadığı sonucuna varılır. Buradan hareketle muhasebe öğrencilerinin kamu muhasebeciliği mesleği ile K-M uyumunun tam karşılanmadığı sonucu çıkarılabilir.

Bu araştırmanın en dikkat çekici sonuçlarından birisi Vergi Başmüfettişleri ile öğrenciler arasındaki kişisel değer sıralamalarının birbirine oldukça benzer olmasına rağmen istatistiksel test sonuçları açısından iki grup arasındaki farklılaşma idi. Her iki gruba ilişkin değer sıralamaları Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5: Vergi Başmüfettişleri ile Öğrencilerin Değerlere İlişkin Sıralamaları

Amaçsal Değerler	Vergi Başm.	Öğrenciler	Araçsal Değerler	Vergi Başm.	Öğrenciler
Aile Güvenliği	1	1	Dürüstlük	1	1
İç Huzur	2	3	Bağımsızlık	2	2
Kendine Saygı	3	2	Sorumluluk Sahibi Olmak	3	6
Özgürlük	4	5	Kendi Kendini Kontrol Edebilmek	4	8
Ulusal Güvenlik	5	6	Temizlik	5	3
Mutluluk	6	4	Mantıklı Olmak	6	7
Gerçek Dostluk	7	12	Yardımsızlık	7	5
Eşitlik	8	11	Kibarlık	8	12
Olgun Sevgi	9	8	Geniş Görüşlü Olmak	9	11
Ahret Selameti	10	7	Cesaretli Olmak	10	4
Barış İçinde Bir Dünya	11	9	Bağışlayıcı Olmak	11	14
Bilgelik	12	15	Neşeli Olmak	12	9
Zevk	13	14	Entelektüel Olmak	13	16
Sosyal Onay	14	17	Sevecenlik	14	13
Rahat Bir Yaşam	15	10	Hayal Gücü Kuvvetli Olmak	15	10
Güzellikler Dünyası	16	16	Muktedir Olmak	16	15
Başarı Hissi	17	13	Hırslı Olmak	17	17
Heyecanlı Bir Yaşam	18	18	İtaatkarlık	18	18

Daha önce de ifade edildiği üzere amaçsal değerler bazında Aile Güvenliği, araçsal değerler bazında ise Dürüstlük hem Vergi Başmüfettişleri hem de öğrenciler tarafından en önemli değerler olarak görülmüştür. Ancak iki grup arasında karşılaştırma yapmaya yarayan ve birincil testlerden olan

Mann-Whitney U testine göre, ayrıca tamamlayıcı test olan Medyan testine göre bu değerlere verilen önem dereceleri açısından anlamlı farklılıklar bulunmuştur ($p < 0,01$). Ayrıca bu değerlere ilişkin etki büyüklüğü (r) anlamlı farklılıklar bulunan diğer değerlere göre daha yüksekti. Ancak her iki grubun da bu değerlere ilk sıralarda önem vermelerine rağmen gruplar açısından medyan değerleri üzerinden karşılaştırma yapıldığında; *Aile Güvenliği* amaçsal değerine Vergi Başmüfettişlerinin (1,0959) öğrencilere (1,3266) nazaran daha fazla önem verdiği, yine aynı şekilde *Dürüstlük* amaçsal değerine Vergi Başmüfettişlerinin (1,1690) öğrencilere (1,4241) göre daha fazla önem verdiği ifade edilebilir. Düşük medyan değerlerinin yüksek önem puanı olduğunu tekrar hatırlatmak da fayda vardır.

5. Sonuç ve Öneriler

Kalifiye çalışanları seçerek istihdam sürecine katmak, işe yeni alınanların kurum kültürüyle kaynaşması, uzun yıllar süresince emek verilen eğitimli personelin elde tutulması ve tüm bunların neticesinde işgücü devir oranının azaltılması tüm mesleklerde olduğu gibi kamu muhasebeciliğinin de en önemli hedefleri arasında sayılabilir. Kalifiye çalışanların işe alınması ve onların elde tutulması aynı zamanda K-M uyumuna da katkı sağlayabilir.

Bu çalışmada Doğu Karadeniz Bölgesi Üniversiteleri'nde muhasebe eğitimi almakta olan öğrencilerin kamu muhasebeciliği mesleğinin öncüleri olan Vergi Başmüfettişleri ile kişisel değerlerinin uyumu dolayısıyla öğrencilerin K-M uyumu araştırılmıştır. Vergi Başmüfettişlerinin almış oldukları eğitim ve meslekte geçirdikleri zaman diliminde edindikleri tecrübe de dikkate alındığında, kamu muhasebeciliğinin öncüleri olarak mesleğin değerlerini temsil ettikleri ifade edilebilir. Vergi Başmüfettişlerinin kişisel değerlerinin somut olarak ortaya konulup ölçülmesinin aynı zamanda mesleğin de değerleri olduğunu ifade etmek mümkündür. Dolayısıyla Vergi Başmüfettişleri ile sözkonusu öğrencilerin değerlerinin karşılaştırılması K-M uyumunun ölçüsü olarak görülebilir.

Çalışma sonuçları muhasebe öğrencilerinin kamu muhasebeciliği ile K-M uyumunun eksikliğini ortaya koymuştur. Çalışmada Türkiye'deki Vergi Başmüfettişlerinin 10 yılını doldurmalarının ardından kamudan istifa ettikleri, istifa nedenleri arasında da kendilerince haklı gerekçelerinin olduğu ifade edilmiştir. Son yıllarda 600 kadar Vergi müfettişinin kamudan istifa etmesi, ayrıca araştırmada bu meslek için potansiyel aday olan muhasebe öğrencilerinin mesleki değerlerle olan uyumsuzlukları kamu muhasebeciliğinde ileride de devam edecek olan bir istihdam sorunu ve yüksek işgücü devir oranı sorununa işaret etmektedir. Hal böyle iken özellikle bu çalışma temelinde sözkonusu muhasebe öğrencilerinin meslekle olan uyumunu artırmanın yollarını aramak; ayrıca dürüst, sorumluluk sahibi, etik değerlere önem veren kişilerin meslekteki istihdamı araştırma neticesinde elde edilen K-M uyum eksikliğine çare olabilir.

Kalifiye çalışanları elde tutma ve etik davranışlar sergileyen bireyleri istihdam etme ile K-M uyumuna katkı sağlanıp, kamu muhasebeciliği mesleğinin sözkonusu sorunlarına çözüm bulunabiliyorsa, hem muhasebe akademisyenleri hem de kamu muhasebeciliği meslek öncüleri bu çalışma ile önceki çalışmaların (Ariail vd., 2020; Ariail, 2005; Swindle vd., 1987; Wilson vd., 1998; Abdolmohammadi

ve Baker, 2006; Eaton ve Giacomino, 2001) sonuçları hakkında endişe edebilirler. Bu çalışma ile diğer çalışmaların sonucunda elde edilen kamu muhasebeciliği mesleğine ilişkin K-M uyum eksikliği, üniversitelerin öğrencileri meslek hayatına yeterince hazırlayamayabileceği kaygısını doğurabilir. Dolayısıyla Yükseköğretim kurumlarında kamu muhasebeciliği mesleğinin temel değerlerini de içine alan seçmeli derslerle müfredat değişikliği yollarına başvurulabilir. Bu sayede meslek hayatına atılmaya yakın olan muhasebe öğrencilerinin teknik beceriler kadar kamu muhasebeciliği mesleğinin değerlerinin de oldukça önemli olduğunun farkına varmaları sağlanabilir. Bu değerlerin Muhasebe Meslek Etiği ya da Mesleki Yargı gibi bağımsız derslerle öğrencilere kazandırmanın bir yolu olduğu ifade edilebilir. Hatta bu dersleri ya da böyle bir eğitimi almış olmanın kamu muhasebeciliği mesleği sınavlarına katılmak için ön koşul olarak koyulması bile düşünülebilir.

Yukarıda anlatılanların yanı sıra şu an kamu muhasebeciliği mesleğinin içinde bizzat yer alan ve uygulamaya yön veren vergi müfettişleri gelecekte istihdam edilecek kişilere ilişkin fikir beyan etmede en önemli paydaşlardır. Nitekim bu çalışmada meslekte uzun yıllarını geçirmiş ve oldukça tecrübeli olan Vergi Başmüfettişleri mesleğin öncüleri olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla mesleğin öncüleri olarak Vergi Başmüfettişlerinin mesleğin değerlerini de kapsayacak şekilde muhasebe derslerine ilişkin müfredatta önerilerde bulunması oldukça değerli olacaktır. Onların üniversitelerde verilecek eğitime ilişkin eğitim komisyonlarına meslekte istenilen niteliklere ilişkin tavsiyeler vermeleri bir başka akılcı yol olabilir. Tüm bunlara ek olarak Vergi Başmüfettişlerinin istihdam sürecinin başlangıç noktası olan özel yetenek sınavlarında ve sonrasında yapılacak sınavlardaki kurullarda yer almaları da mesleğin değerlerine uygun kişilerin istihdamına yardımcı olabilir.

Bu çalışma örneklem kapsamına alınan muhasebe öğrencilerinin kamu muhasebeciliği mesleğine ilişkin K-M uyum eksikliğini ortaya koymuştur. Bu nedenle kamu muhasebesinin gelecekteki başarısının, kamunun güvenini korumak için meslek mensuplarının dürüstlikle çalışmaları gerektiğine ve muhasebe mesleğinin değerlerine öncelik veren öğrencilerin diğerlerine nazaran öncelikli istihdamına bağlı olduğu düşünülmektedir. Bu noktadan hareketle kamu muhasebeciliği mesleğinin teknik gereklilikleri kadar özellikle “dürüstlük” gibi etik gerekliliklerin de gözetilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

5.1. Çalışmanın Sınırlılıkları ve Gelecek Çalışmalar İçin Öneriler

Bu çalışma araştırma kapsamına dâhil edilen öğrenciler ve Vergi Başmüfettişlerinin sayısı sınırlı olarak gerçekleştirilmiştir. Ayrıca anket yoluyla veri toplama süreci içinde geçen zaman dâhilinde kişilerin değerlere ilişkin görüşleri alınmıştır. Söz konusu değerler kişisel değerler olduğundan zaman içinde kişilerin içinde bulunduğu psikolojik ve sosyolojik faktörlere göre değişiklik gösterebilmektedir. Gelecekte benzer çalışmalar yapacak olan araştırmacılar örneklem kapsamını genişletebilir. Ayrıca bu çalışmayı ve geçmişte buna benzer yapılan çalışmaları kıyaslama amacıyla kullanabilirler. Bunu yanı sıra şu şekilde bir araştırma sorusu da geliştirilebilir. Öğrenciler ile Vergi Başmüfettişlerinin kişisel değerlerinde zaman içinde oluşan bir değişiklik var mıdır? Son olarak elbette farklı kültür ve öğretilerde bu vb. yapılan çalışmaların sonuçları kültürün etkisiyle birbirinden oldukça farklı olabilir.

Finansal Destek

Bu çalışma için herhangi bir kurumdan destek alınmamıştır.

Kaynakça

- Abdolmohammadi, M.J. & C.R. Baker, (2006). "Accountants' value preferences and moral reasoning". *Journal of Business Ethics*, 69, 11-28.
- Ahadiat, N. & K.J. Smith. (1994). "A factor-analytic investigation of employee selection factors of significance to recruiters of entry-level accountants". *Issues in Accounting Education*, 1(Spring), 59-7.
- AICPA Horizons 2025 Report. (2011). http://www.aicpa.org/Research/CPAHorizons_2025/DownloadableDocuments/cpa-horizons-report-web.pdf (24.07.2022).
- AICPA PCPS. (2015). *The PCPS CPA firm 2015 top issues diagnostic report*, <https://www.aicpa.org/InterestAreas/PrivateCompaniesPracticeSection/StrategyPlanning/FirmStrategyandPlanning/Pages/PCPS%20Top%20Issues%20Survey.aspx> (31.08.2022).
- Almer, E.D. & S.E. Kaplan. (2002). "The effects of flexible work arrangements on stressors, burnout, and behavioral job outcomes in public accounting". *Behavioral Research in Accounting*, 14(1), 1-34.
- Ariail, D.L. (2005). *Personal values, moral development, and their relationship: A study of certified public accountants*. Unpublished doctoral dissertation. Nova Southeastern University, Fort Lauderdale.
- Ariail, D.L., Abdolmohammadi, M.J. & L.M. Smith. (2012). "Ethical predisposition of certified public accountants: A study of gender differences". *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 16, 29-57.
- Ariail, D.L., Smith, K.T. & Smith, L.M. (2020), Do American Accounting Students Possess the Values Needed to Practice Accounting?, *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting (Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting)*, (Ed. C.R. Baker), Emerald Publishing Limited, Bingley.
- Bilgin, N. (2003). *Sosyal Psikoloji Sözlüğü: Kavramlar, Yaklaşımlar*. Ankara: Bağlam Yayıncılık.
- Chatman, J.A. (1991). "Matching people and organizations: Selection and socialization in public accounting firms". *Administrative Science Quarterly*, 36, 459-484.
- Cory, S.N., Ward, S. & S.A. Schultz. (2007). "Managing human resources in a small firm: Motivation through performance evaluation". *The CPA Journal*, 77(10), 62-65.
- CPA Practice Advisor. (2015). *How CPAs firms can reduce turnover and boost profits*, <http://www.cpapracticeadvisor.com/news/12077704/how-cpa-firms-can-reduce-staff-turnover-and-boost-profits> (25.11.2022).
- Daştan, A. (2011). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25(2), 181-206.
- Eaton, T.V. & D.E. Giacomino. (2000). "Personal values of business students: Differences by gender and discipline". *Research on Accounting Ethics*, 7, 83-102.
- Ergen, Z. & L. Kılınçkaya (2014). "Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi". *Sosyo-Ekonomi Dergisi*, 21(21), 281-304.
- Eronat, Z. (2004). *İşletmelerde İş Tatmini ve İşgücü Devir Hızı Problemlerinin Çözümünde Bir Faktör Olarak İletişim; KOBİ'lerde Ampirik Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Field, A. (2009). *Discovering statistics using SPSS*, 3rd ed., London: SAGE Publications Ltd.
- Giacomino, D.E., & T.V. Eaton. (2003). "Personal values of accounting alumni: An empirical examination of differences by gender and age". *Journal of Managerial Issues*, 15(3), 369-380.
- Herda, D.N. & J.J. Lavelle. (2012). "The auditor-audit firm relationship and its effect on burnout and turnover intentions". *Accounting Horizons*, 26(4), 707-723.
- Hinkle, R.K. & N. Choi. (2009). "Measuring person-environment fit: A further validation of the perceived fit scale". *International Journal of Selection and Assessment*, 17(3), 324-328.
- Hoek, J., O'Kane, P. & M. McCracken. (2016). "Publishing personal information online: How employers' access, observe and utilise (sic) social networking sites within selection procedures". *Personnel Review*, 45(1), 67-83.
- <https://www.indyturk.com/node/529101/r%C3%B6portaj/hekimlerden-sonra-m%C3%BCfetti%C5%9Fler-de-kamudan-ayr%C4%B1l%C4%B1yor%E2%80%A6-son-d%C3%B6nemde-y%C3%BCzlerce-ki%C5%9Fi#:~:text=T%C3%BCrkiye'de%20toplamlam%20ka%C3%A7%20vergi,ve%20m%C3%BCfetti%C5%9F%20yard%C4%B1m%C4%B1s%C4%B1%20g%C3%B6rev%20yapmakta.> (18.02.2023).
- Inabinett, J.M. & J.M. Ballaro. (2014). "Developing an organization by predicting employee retention by matching corporate culture with employee's values: A correlation study". *Organization Development Journal*, 32(1), 55-74.
- Jankowski, H. (2016). *How to decrease employee turnover rates within public accounting firms*, University of Tennessee Honor's Thesis Projects. http://trace.tennessee.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3015&context=utk_chanhonoproj (31.08.2022).
- Koch, W.D. (2006). "Better hires, less waste: A potential profit bonanza". *Financial Executive*, 22(4), 29-32.
- Krambia-Kapardis, M. & A. Zopiatis. (2011). "Personal values of accountants and accounting trainees in Cyprus". *Business Ethics: A European Review*, 20(1), 59-70.
- Kristof, A.L. (1996). "Person-organization fit: An integrative review of its conceptualizations, measurement, and implications". *Personnel Psychology*, 49, 1-50.
- Lan, G., Ma, Z., Cao, J. & H. Zhang. (2009). "A comparison of personal values of Chinese accounting practitioners and students". *Journal of Business Ethics*, 88, 59-76.
- Lucas, S. (2012). *How much does it cost to lose employees?*, <http://www.cbsnews.com/news/how-much-does-it-cost-companies-to-lose-employees/> (21.07.2022).
- Maccoby, M. (1976). *The Gamesman: Winning and losing the career game*. NY: Bantam Books, New York.
- MacLean, E.L. (2013). *Reducing employee turnover in the big four public accounting firms*, CMC Senior Thesis http://scholarship.claremont.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1747&context=cmc_theses (07.11.2023).
- Organ, İ. & F. Çavdar (2017). "Türkiye'de Vergi Müfettişleri Perspektifinden Vergi Denetiminde Sorunlar: İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli'den Bulgular". *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(2), 145-168.
- Reynolds, T.J. & J.P. Jolly. (1980). "Measuring personal values: An evaluation of alternative methods". *Journal of Marketing Research*, 17(November), 531-536.
- Rokeach, M. (1968). "A theory of organization and change within value-attitude systems". *Journal of Social Issues*, 24, 13-33.
- Rokeach, M. (1973). *The nature of human values*. New York, NY: The Free Press, Collier Macmillan Publishers.
- Rosnow, R.L. & R. Rosenthal, (1989). "Statistical procedures and the justification of knowledge in psychological science". *American Psychologist*, 44(10), 1276-1284.
- Roth, P.G. & P.L. Roth, (1995). "Reduce turnover with realistic job previews". *CPA Journal*, 65, 68-70.
- Sarros, J.C., Gray, J., Densten, I.L. & B. Cooper. (2005). "The organization culture profile revisited and revised: An Australian perspective". *Australian Journal of Management*, 30(1), 159-182.

- Schneider, B. (1987). "The people make the place". *Personnel Psychology*, 40, 437-453.
- Schneider, B., Goldstein, H.W. & D.B. Smith. (1995). "The ASA framework: An update". *Personnel Psychology*, 48, 747-773.
- Schwartz, S.H. (1994). "Are there universal aspects in the structure and contents of human values?" *Journal of Social Issues*, 50(4), 19-45.
- Schwartz, S.H. & N. Sagiv. (1995). "Identifying cultural-specifics in the context and structure of values". *Journal of Cross-Cultural Psychology*, 26(1), 92-116.
- See, J. & E.H. Kummerow. (2008). "Work and work-family values in accountancy: A person-culture fit approach". *Pacific Accounting Review*, 20(2), 158-184.
- Swindle, B., Phelps, L.D. & R. Broussard. (1987). "Professional ethics and values of certified public accountants". *The Woman CPA*, April, 3-6.
- Thompson, C.A., Beauvais, L.L. & K.S. Lyness. (1999). "When work-family benefits are not enough: The influence of work-family culture on benefit utilization, organizational attachment, and work-family conflict". *Journal of Vocational Behavior*, 54, 392-415.
- Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği (2011). *T.C. Resmi Gazete* (28101, 31 Ekim 2011).
- Vien, C.L. (2017). "Rethinking retention". *Journal of Accountancy*, May, 24-26.
- Wilson, T.E., Jr, Ward, D.R. & S.P. Ward. (1998). CPA values analysis: Towards a better understanding of the motivations and ethical attitudes of the profession. *Research on accounting ethics* (Ed. L.A. Ponemon), Stamford: CT JAI Press, Inc.
- Yamamura, J.H. & J.W. Westerman. (2007). "Assessing the work-environment fit for accountants: Implications for the international talent shortage". *International Journal of Auditing and Performance Evaluation*, 4(2), 127-141.

Özgeçmiş

Uğur BELLİKLİ (Assoc. Prof.), Giresun Üniversitesi Alucra Turan Bulutçu Meslek Yüksekokulu'nda Dr. Öğr. Üyesi olarak görev yapmaktadır. Karadeniz Teknik Üniversitesi'nde İşletme Doktorasını almıştır. Muhasebe eğitimi, muhasebe muhafazakarlığı, muhasebe ve kurumsal sosyal sorumluluk gibi konularda araştırmalar yapmaktadır. Yazarın ulusal ve uluslararası dergilerde ve kitaplarda yayımlanmış çeşitli çalışmaları bulunmaktadır.