



Ardahan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/aruibfdergisi>



Davranışsal muhasebe çerçevesinde muhasebe mesleği ve iş ahlakının değerlendirilmesi

Behavioral accounting perspective on the evaluation of the accounting profession and business ethics

Sevgi Cengiz^{a*}

^a Dr. Öğr. Üyesi, Kafkas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, Kars, sevgi.cengiz@kafkas.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-5963-2585

MAKALE BİLGİSİ

Makale geçmişi:

Başvuru: 18 Ağustos 2024

Kabul: 02 Ocak 2025

Anahtar kelimeler:

Davranışsal Muhasebe,

Ahlak,

Muhasebe Etiği,

İş Ahlakı,

Muhasebe Mesleği

Makale türü:

Derleme makale

ÖZET

Davranışsal muhasebe, muhasebe ile davranış bilimlerinin birleşimiyle ortaya çıkan bir alan olup, genel muhasebe yaklaşımında yaygın olarak kullanılan sayısal verilerin yerine daha niteliksel unsurlara odaklanmaktadır. Davranışsal muhasebe kavramının, alt ve temel bileşenlerinden olan ahlak kavramı ise bireyin insani değerlerini esas aldığından, insanı ilgilendiren bütün yargı ve doğrularla ilgilenmekte ve bireyin ahlaki ve etiksel değerlerinin, muhasebeye ilişkin karar alma ve verme süreçlerinde yoğun etkisinin olduğu görülmektedir. Özellikle son yıllarda artış gösteren muhasebe skandalları (Enron, Worldcom, Parmalat, Adelphia, Tyco, Kanebo vb.) davranışsal muhasebe konusunun tam anlamıyla anlaşılamadığını ve ahlaki ilkelerin de yeterli seviyede uygulanmadığını gözler önüne sermektedir. Davranışsal muhasebe konusuna ilişkin yapılan araştırmaların büyük bir kısmının, muhasebe alt disiplinleri (yönetim, maliyet, finansal vb.) ile ilişkilendirildiği, yalnızca sınırlı sayıda çalışmada ise etik veya ahlak kavramlarıyla bir arada ele alındığı gözlemlenmiştir. Bu bağlamda, çalışmada davranışsal muhasebe kavramı ile muhasebe mesleğinin iş ahlakı arasındaki ilişki vurgulanarak, konuya dair yapılan çalışmalar teorik bir çerçevede değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının etik davranışlarını etkileyen birçok faktör olduğu ve bu faktörlerin etik kararlar üzerinde önemli etkiler yarattığı, ancak davranışsal muhasebe ve etik ilişkisini bütünsel şekilde ele alan araştırmalara daha fazla ihtiyaç duyulduğu sonucuna ulaşılmıştır.

ARTICLE INFO

Article history:

Received: 18 August 2024

Accepted: 02 January 2025

Keywords:

Behavioral Accounting,

Morality,

Accounting Ethics,

Business Ethics,

Accounting Profession

Article type:

Review article

ABSTRACT

With behavioral accounting, which is expressed as a common output of accounting and behavioral sciences, it is known that qualitative values have replaced the quantitative values used predominantly in the general accounting approach. The concept of morality, which is one of the sub-components and basic components of the behavioral accounting concept, is based on the human values of the individual. Therefore, behavioral accounting deals with all judgments and truths that concern human beings and it is seen that the moral and ethical values of the individual have an intense impact on accounting decision-making processes. Especially the accounting scandals that have increased in recent years (Enron, Worldcom, Parmalat, Adelphia, Tyco, Kanebo, etc.) reveal that behavioral accounting is not fully understood and ethical principles are not adequately applied. It has been observed that the majority of the studies on behavioral accounting are associated with accounting fields (management, cost, financial, etc.), and very few studies have dealt with the concepts of ethics or morality. In this context, the study highlights the relationship between behavioral accounting and business ethics within the accounting profession, reviewing the existing research on the topic through a theoretical framework. The findings suggest that numerous factors influence the ethical behavior of accounting professionals, which in turn significantly impact their ethical decisions. Nevertheless, there is a clear need for further research that comprehensively addresses the relationship between behavioral accounting and ethics.

* Sorumlu yazar / Corresponding author

E-posta / E-mail: sevgicengiz36@outlook.com

Atıf / Citation: Cengiz, S. (2025). Davranışsal muhasebe çerçevesinde muhasebe mesleği ve iş ahlakının değerlendirilmesi. *Ardahan Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(1), 122-136. <http://doi.org/10.58588/aru-jfeas.1535151>

1. Giriş

Bireysel davranışlar, kişinin kişisel özellikleri, değerleri (ahlaki ya da etik) ve içinde bulunduğu görev alanının (iç ve dış çevre) etkisiyle şekillenebilmektedir. Bu bağlamda, muhasebe meslek mensupları ve muhasebe ile ilgili taraflar, karşılaştıkları benzer durumlara farklı tepkiler verebilmektedirler. Bu nedenle, bireysel davranışları temel alan davranışsal muhasebe ile bu davranışlar üzerinde önemli bir etkisi olan ahlak ve etik değerlerinin bir arada ele alınması, konunun daha iyi anlaşılması açısından büyük önem taşımaktadır.

Bu araştırma, davranışsal muhasebe, muhasebe mesleği ve iş ahlakı arasındaki ilişkiyi incelemeyi amaçlamaktadır. Davranışsal muhasebe, bireylerin muhasebe süreçlerine yönelik tutum ve davranışlarını anlamaya yönelik bir yaklaşım olup, meslek mensuplarının karar alma süreçlerini etkileyen psikolojik ve sosyal faktörleri araştırmaktadır. Muhasebe mesleği, yalnızca sayısal verilerin analizinin ötesine geçerek etik, profesyonellik ve toplumsal sorumluluk gibi unsurları da kapsayan bir alan olarak değerlendirilmelidir. İş ahlakı, muhasebecilerin ve diğer profesyonellerin mesleki sorumlulukları doğrultusunda, doğruyu yanlıştan ayıran etik değerler sistemini ifade etmektedir.

Bu çerçevede yapılan değerlendirmeler, muhasebe pratiğinde ahlaki ve etik değerlerin eksikliği veya ihlali ile karşılaşılan örneklerin (örneğin muhasebe skandalları) bu alandaki önemini ortaya koymaktadır. Çalışmanın özgün değeri, davranışsal muhasebe ve iş ahlakı arasındaki ilişkiyi inceleyerek, bu iki kavramın muhasebe mesleği üzerindeki etkilerini somutlaştırmasıdır. Literatürde, davranışsal muhasebe üzerine yapılan araştırmaların çoğunun muhasebe alt disiplinleri (yönetim, maliyet, finansal vb.) ile ilişkilendirildiği, ancak etik ve ahlak kavramlarıyla birleştirilen çalışmaların oldukça sınırlı olduğu gözlemlenmiştir. Bu iki alandaki literatür boşlukları göz önünde bulundurularak, bu araştırma, muhasebe mesleğinde etik değerler ve davranışsal faktörlerin daha iyi anlaşılmasına önemli bir katkı sağlamayı hedeflemektedir.

2. Literatür

Davranışsal muhasebe ve etik konularına ilişkin yapılan araştırmalar sınırlı olup, genellikle bu iki alan ayrı ayrı ele alınmaktadır. Literatür taraması, muhasebecilerin etik ve davranışlarını inceleyen makalelerin sayısının oldukça düşük olduğunu göstermektedir. Bu bulgu, Bampton ve Cowton (2013) tarafından ifade edilen, etik ve muhasebe üzerine yapılan ampirik araştırmaların henüz yeterli düzeyde yaygın olmadığını belirten görüşle tutarlıdır. Bununla birlikte, her iki konunun ele alındığı bazı çalışmaları şöyle özetlemek mümkündür:

Eynon, Hill ve Stevens (1997) tarafından yapılan çalışma, ABD'de 121 muhasebe meslek mensubu üzerinde yapılmıştır. Sonuçlar, muhasebecilerin etik ikilemler yaşadığını, özellikle kamu ve mükellefler arasında ortaya çıkan bu ikilemlerde meslek mensuplarının bazı durumlarda insiyatif alarak etik kararlar verdiklerini göstermiştir. Meslek mensupları, mükelleflerin eksik beyanname vermesi gibi durumlarda, bu kararların ücretlerini ödeyen mükellefler için makul olabileceğini savunmuşlardır.

Arnold, Richard, Presha ve Josef (2006), tarafından Avrupa'nın 8 farklı ülkesinde gerçekleştirilen araştırma, kültürel faktörlerin muhasebe meslek mensuplarının etik davranışları üzerindeki etkisini incelemiştir. Çalışma, bireylerin ahlaki algılarının, davranışlarını şekillendirdiğini, kültürel değerlerin iş yerindeki bağımsızlık ve iş dağılımını etkilediğini ortaya koymuştur. Ayrıca, kültürel farklılıkların muhasebe şirketlerine yapılan başvurularda önemli bir rol oynadığı tespit edilmiştir.

Chin ve Chi (2008), cinsiyetin muhasebe davranışı üzerindeki etkilerini inceledikleri çalışmada, kadın muhasebecilerin erkeklere göre daha etik davrandıkları ve daha az risk aldıkları tespit edilmiştir. Ayrıca, kadın muhasebecilerin, şirket raporlarında tahakkuk kayıtları ve muhasebe süreçlerine daha dikkatli yaklaştıkları, erkeklere kıyasla daha temkinli bir denetim görüşü sundukları belirlenmiştir.

Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012) tarafından Yozgat'ta 93 muhasebe meslek mensubu üzerinde yapılan bu araştırma, bireylerin kişilik özellikleri ile etik/ahlaki karar verme süreçleri arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışma, kişilik özelliklerinin etik karar verme davranışlarıyla ilişkili olduğunu, ancak bu ilişkinin zayıf düzeyde olduğunu göstermiştir.

Abdolmohammadi ve Reinstein (2012) tarafından yapılan bir ankette, 215 deneyimli muhasebeciyle muhasebe etik derslerinde tercih edilen içerikler incelenmiştir. Katılımcılar, güncel etik sorunlar, mesleki davranış kuralları ve etik karar verme süreçlerini içeren ders içeriklerini tercih ettiklerini belirtmişlerdir. Etik derslerinin, muhasebecilerin tutumlarını ve davranışlarını etkileyebileceği konusunda hemfikir olmalarına rağmen, bu derslerin dolandırıcılık vakalarını azaltma konusunda etkili olup olamayacağına dair net bir görüş bildirmemişlerdir ve bu konuda nötr kalmışlardır.

Sweeney, Arnold ve Pierce (2010) tarafından yapılan çalışma, firmanın etik kültürünün ve demografik faktörlerin denetçilerin etik değerlendirmeleri ile etik olmayan davranışlara katılma niyetlerini nasıl etkilediğini incelemiştir. ABD ve İrlanda'daki denetçilere yapılan anket sonuçları, etik olmayan baskıların ve üst düzey etik olmayan tutumların etik değerlendirmeleri üzerinde etkili olduğunu, ancak yalnızca etik olmayan baskıların, denetçilerin etik olmayan davranışlara katılma niyetini değiştirdiğini göstermiştir. Ayrıca, ABD'li denetçilerin daha yüksek etik değerlendirmeler ve daha düşük etik olmayan davranış niyeti sergiledikleri tespit edilmiştir.

Taylor (2013) tarafından yapılan çalışma, IFAC uyumlu bir iş etiği dersinin muhasebe öğrencilerinin etik duyarlılığını artırmada etkili olduğunu ortaya koymuştur. Araştırma, öğrencilerin muhasebe uzmanlık alanı ve iş deneyimi yıllarının etik duyarlılıklarını etkilediğini göstermiştir. Ancak, cinsiyet ve önceki etik eğitiminin öğrencilerin etik duyarlılıkları üzerinde belirgin bir etkisi olmadığı bulunmuştur.

Domino, Wingreen ve Blanton (2015), kurumsal muhasebecilerin etik iklimlerine uyumlarını etkileyen faktörleri inceledikleri çalışma sonucunda, içsel kontrol odağı, önceki iş değişiklikleri ve etik iklime uyum algısının, etik uyumu etkileyen önemli faktörler olduğu bulunmuştur. Ayrıca, yüksek etik uyum algılarının iş tatmini ve organizasyona bağlılıkla ilişkili olduğu saptanmıştır. Çalışma, etik iklim algılarının dolandırıcılık riski göstergesi olabileceğini de öne sürmüştür.

Onumah, Simpson ve Kwarteng (2021) tarafından gerçekleştirilen çalışma, Gana'daki muhasebe programlarında etik eğitimi müdahalelerinin muhasebecilerin etik tutumları üzerindeki etkilerini ve demografik faktörlerin bu ilişkideki rolünü incelemiştir. Araştırma, etik derslerin, öğretim yöntemlerinin ve etik entegrasyonunun muhasebecilerin etik tutumları üzerinde olumlu etkiler yarattığını ortaya koymuştur. Ayrıca, deneyim ve yaş gibi demografik faktörlerin, etik eğitim müdahalelerinin etkilerini güçlendirdiği tespit edilmiştir.

Caniago, Yuliansyah, Dewi ve Komalasari (2023) tarafından yapılan çalışmada, davranışsal muhasebe ve etik bağlamında İslami iş etiğinin etik sorunlara çözüm sunduğu vurgulanmıştır. Araştırma, 2011-2021 yılları arasında yayımlanan makaleleri inceleyerek muhasebe etiğini etkileyen içsel ve dışsal faktörleri analiz etmiştir. Çalışma, dışsal faktörler arasında kültür, etik iklim ve eğitimi; içsel faktörler arasında ise demografik özellikler, duygular ve kişisel nitelikleri etik kararlar üzerinde belirleyici etmenler olarak ortaya koymuştur.

Konuya ilişkin yapılan çalışmalarda, muhasebe meslek mensuplarının etik davranışlarını etkileyen çeşitli faktörler incelenmiştir. Etik ikilemler, kültürel değerler, cinsiyet, kişilik özellikleri ve etik eğitim gibi unsurların, profesyonellerin etik kararlarını şekillendirdiği tespit edilmiştir. Ayrıca, bu faktörlerin meslek mensuplarının etik duyarlılıklarını, karar verme süreçlerini ve genel iş tutumlarını doğrudan etkilediği vurgulanmıştır.

3. Davranışsal Muhasebe Kavramı

Bir işletme dili olarak nitelendirilen muhasebe kavramını, örgütün kaynaklarının başlangıcından bitme noktasına kadar geçen süreye ilişkin bilgi sağlanması, kayıt altına alınarak sınıflandırılması ve analiz edilmesi sonucunda ulaşılan verilerin bir rapor aracılığıyla ilgili taraflarla paylaşılması durumu olarak tanımlamak mümkündür (Sevilengül, 2011).

Muhasebe ve davranış bilimlerinin ortak bir çıktısı olarak ifade edilen davranışsal muhasebe kavramı ise 1960'lı yıllardan itibaren ortaya çıkarak gelişmeye başlamıştır. Davranışsal muhasebe, Fama (1965) tarafından yapılan hisse senedi fiyatının rassal bir davranış sergilemediği olgusundan yola çıkarak aynı yazarın sonraki yıllarda (1970) yeni bir çalışma ile ulaştığı, etkin piyasalar hipotezi teorisine dayanmakta ve bu teori ise davranışsal muhasebe kavramının temelini oluşturmaktadır.

İktisadi modellerde yer alan, insan varlığının karar verirken rasyonel davrandığı varsayımının geçerliliğini kaybetmeye başladığı günümüz dünyasında, rasyonel teorilerden uzaklaşarak daha davranışsal yaklaşımlara eğilim gösterilmeye başlandığı bilinmektedir. Söz konusu değişimin muhasebe alanına da sirayet ederek genel muhasebe yöntemlerinden uzaklaşarak daha davranışçı bir bakış açısıyla ele alınması durumunu oluşturmuştur. Özellikle genel muhasebe yaklaşımında geleneksel olarak yaygın şekilde kullanılan sayısal verilerin, davranışsal muhasebe perspektifi ile daha niteliksel değerlere doğru kayarak, etkili olduğu bilinmektedir. Yaşanan bu değişim ve süreçler ise davranışsal muhasebe kavramını ortaya çıkararak, kavramın daha yoğun ve geniş alanlarda uygulama açısından kullanıma teşvik etmiş ve etmeye devam etmektedir (Becker, 1976).

Birey ya da bireylerin herhangi bir muhasebe olayı ile karşılaşması durumunda yapmak istedikleri ya da göstermek istedikleri tepki ve davranışları inceleyen davranışsal muhasebeyi, muhasebede oluşturulan raporların ve işletme fonksiyonunun etkisiyle nükseden muhasebe dışı davranışların araştırılması durumu olarak ifade etmek mümkündür (Hofstede ve Kinard, 1970).

Davranışsal muhasebe kavramının, alt ve temel bileşenleri içerisinde yer alan etik kavramı ise bireyin insani değerlerini esas aldığından insanı ilgilendiren bütün yargı ve doğrularla da ilgilenmekte bu durum ise konunun tüm alanlarda yer edinmesini ve önem arz etmesini mümkün kılmaktadır (Libby ve Seybert, 2009).

4. Muhasebenin Davranışsal Yapısına Etki Eden Faktörler

Davranışsal muhasebenin işlevsel açıdan yerine getirilebilmesi için sadece kendi bileşenlerini değil aynı zamanda temel etik/ahlak bileşenlerini de taşıması gerekmektedir. Bu kapsamda değerlendirildiğinde, insanın ruhu ve vicdanı eksenli oluşan inançlar ve etik anlayışı ile insanın bireyselliği haricinde toplumda yer edinmiş dışsal faktörler olarak nitelendirilebilecek kültür ve politik yapı, davranışsal muhasebenin temelini ve bileşenlerini oluşturmaktadır (Uşul, 2007).

Nicel verilerden ziyade nitel veri ve değerleri esas alan davranışsal muhasebenin, özellikle davranışsal tarafı/yönü üzerinde önemli etkileri bulunan temel faktörler; kültür, ahlak, inanç ve politik yapı şeklindedir (Andiola, Bedard ve Hux, 2017).

4.1. Ahlak

Günlük yaşantı içerisinde hayatlarını idame ettirmeye çalışan birey ve bireyler, fizyolojik ve biyolojik ihtiyaçları yanında psikolojik ve sosyolojik birtakım ihtiyaçlarını karşılamaya ihtiyaç duymaktadırlar. Söz konusu ihtiyaçların karşılanması noktasında hangisinin doğru/yanlış hangisinin iyi/kötü olduğu konusunda ikilemler yaşanmakta ve bu ikilemler ise toplumun bulunduğu yapı faktörlerine (gelenek-görenek, örf-adet, kültürel ve ahlaki değerler vb. gibi) göre şekillenebilmektedir. Toplumlarda yaşanan ikilemlerin önüne geçilebilmesi ve

sorulara doğru yanıtın verilebilmesi ve ayırt etmenin yapılabilmesi için ahlak ve etik kavramlarının yeri tartışılmazdır (Kohlberg, 1981).

Ahlak kavramı, muhasebe alanı açısından değerlendirildiğinde ise meslek mensuplarının bağımsızlığını, dürüstlüğü ve güvenilirliğini ifade ederek muhasebe süreç ve uygulamalarında daha doğru ve güvenilir bilgilerin sunulması noktasında önemli rol üstlenmektedir (Uşul, 2007).

4.2. İnançlar

Birey ve toplumun davranış ve düşünce yapısının şekillenmesinde ve yaşamlarına tecelli etmesinde önemli bir etkisi olan inançlar, birey ve toplumun kendi dünyalarını ve hayata bakış açılarının oluşturduğu duygusal ve manevi bağı ya da bağlantıyı ifade etmektedir. Özellikle insanların karar alma süreçlerinde önemli payı olan inançlar, insanların karar verme süreçlerini etkileyerek, temel ve ara inançlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Temel inançlar, katı, zorlayıcı ve kapsamlı olmasına karşın ara inançlar daha esnek bir yapıda olduklarından, çevresel şartlara uyum sağlama gayreti içerisinde olduklarıdır (Kutluk, 2010).

Davranışsal inanç kavramı muhasebe mesleği açısından değerlendirildiğinde, bazı temel ilke ve kuramların bir araya gelerek oluşturdukları bu inançsal yaklaşımlar ile muhasebe alanına ilişkin uygulamalarda beklentileri karşılamak adına muhasebe sistemlerinin oluşturularak yorumlanması sürecinde önemli etkiye sahiptir (Gökgöz, 2012).

4.3. Kültür

İlkel kabilelerden (dönemlerden) günümüze kadar geçen ve yaşanan süreçte toplumların ayrılmaz bir bütünü oluşturarak gelenek ve görenekler, örf ve adetler, kurallar ya da bazı yaşam tarzı, düşünce ya da oluşumların oluşturduğu kapsayıcı sisteme kültür adı verilmektedir (Harris, 2001).

Kültür kavramının tanımlanmasında ve kültürel boyutların (belirsizlikten kaçınma, hoşgörüyü karşı baskı güç mesafesi, bireysellik-kollektivizm, erillik-dişilik, uzun döneme karşı kısa döneme yönelim gibi) oluşturulmasında büyük katkısı olan Hofstede, 1980 yılında yaptığı çalışmada kültürü, “Bir ulusu ya da ülkeyi oluşturan bireylerin, grup/bütün şeklinde zihinsel olarak programlanması süreci” olarak tanımlamıştır.

Maddi ve manevi değerlerin bütünleşerek topluma karakteristik bir özellik kazandıran kültür, somut ve soyut olarak ikiye ayrılmaktadır. Topluma değer ve anlam katan ölçütler soyut olarak değerlendirilirken kültür ve kültürel varlıkları oluşturan fiziksel yapı (özellik) ise somut kültüre örnek verilebilmektedir (Özdemir, 2023).

Kültür kavramı muhasebe alanı açısından değerlendirildiğinde ise toplumlara hakim olan sosyo-kültür anlayış kapsamında oluşturulan muhasebe sistem ve uygulamaları vasıtasıyla, her bir kültür kendi geliştirdikleri muhasebe sistem ve uygulamalarını oluşturmaktadır (Gökgöz, 2012).

4.4. Politik yapı

Ülkelerin sahip olduğu ideolojik yapı şeklinde tanımlanan politik yapı, ülkelerin yönetimine ilişkin her türlü bilgi ve süreci kapsamaktadır. Her ülkenin sahip olduğu politik yapısı farklı olduğundan konulara ya da sorunlara ilişkin karar alma süreçleri de farklılaşabilmektedir. Örneğin, kolektivizm kültür özelliklerini taşıyan toplumda yaşayan bireyler ile liberalist ya da kapitalist toplumda yaşayan bireylerin karar verme/alma yaklaşımları da farklılık gösterebilmektedir (Hofstede, 2001).

Politik yapının muhasebe alanına sirayetine bakıldığında ise sadece politik yapının değil aynı zamanda bu kavram ile sıklıkla kullanılan ekonomi politik yaklaşımının da alanda etkisinin yoğun olduğu görülmekte ve muhasebe sistem ve uygulamaları ise, toplumda yer alan bireylerin ait olduğu ve yaşadığı grubun kurallarını esas

olarak karar verebilmektedirler (Usul, 2007).

Ülkelerde ya da bazı kitlelerde oluşturulacak muhasebe sistem ve uygulamalarında, içinde bulunulan toplumun düşünce yapısı, ülkenin bürokratik ve siyasi yapısı, ekonomik ve politik yapısı, yönetim şekli, ülkeye hakim olan ideolojik düşünce tarzı ya da ülkeler arası yapılan ticari ilişki düzeyi ve yöntemi gibi temel bileşenler doğrultusunda oluşturulmaktadır (Kutluk, 2010).

Davranışsal muhasebeyi etkileyen temel unsurlara bakıldığında, aynı etmenlerin ahlak ve etik kavramlarını da etkileyen temel faktörlerin başında geldiği görülmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, davranışsal muhasebe ile ahlak kavramlarının birçok ortak yönlerinin bulunduğunu ve birbirlerini tamamlar nitelikte olduğunu ifade etmek mümkündür (Mintz ve Miller, 2021).

5. Davranışsal Muhasebe Teorileri

Davranışsal muhasebe, muhasebe bilgisi ile ilgili tarafların sergiledikleri davranışlar ile muhasebe mesleği ilişkisini inceleyen davranışsal muhasebe teorileri aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür (Marşap ve Gökten, 2016):

- Beklenti Teorisi
- Eşitlik Teorisi
- Amaç Teorisi
- Vekalet Teorisi
- Durumsallık yaklaşımı

5.1. Beklenti Teorisi

İlk olarak Victor Vroom tarafından (1964) ileri sürülen beklenti teorisi, Porter teorisi, Porter (1968) tarafından geliştirilerek kapsam alanı genişletilmiş, bireyi motive eden ana etmenin ise bireyin davranışı sonucu oluşan beklentileri olduğuna değinilerek bu durumun, beklenti teorisinin esas noktasını oluşturduğuna yer verilmiştir (Marşap ve Gökten, 2016).

Bireyin algıladığı bir olasılığın gerçekleşme ihtimali (ödül alabilmek) için harcanan çabanın neticelenmesi durumunu ifade eden beklenti kavramı, bireyin davranışı üzerinde etkili olan motivasyon eyleminin, o davranış sonucunda oluşan beklentileri kapsama teorisi olarak ifade edilmektedir (Latham ve Pinder, 2005).

Muhasebe sistem ve uygulamalarına bakıldığında ise, muhasebe ile ilgili taraflar, muhasebeye ilişkin düşünce, eylem ve tahminlerini belirlerken, bireyin mesleki yeterliliği (bilgi ve deneyim) kullanılarak geleceğe ilişkin değerlendirme yapılırken, muhasebeciyi motive eden esas faktörün bireyin kendi eylemleri sonucunda ulaştığı beklentilerin oluşması sürecini kapsamaktadır (Gönen ve Rasgen, 2017).

5.2. Eşitlik Teorisi

John Stacy Adams tarafından (1963) oluşturularak geliştirilen bu teorisin girdiler ve çıktılar olmak üzere iki temel bileşeni vardır. Girdiler çalışanın yeteneği ve eğitim düzeyi, çalışanların iş yerinde harcadığı süre, çalışanların iş yerine verdikleri ve gösterdikleri emek ya da bu süreçte sarf ettikleri her türlü çaba ve girişim gibi unsurlardan çıktılar ise çalışanın maaşı, ödenen prim, aldığı terfi, iş yeri sayesinde sahip olduğu tanınırlık, statü gibi oluşturmaktadır (Marşap ve Gökten, 2016).

Çalışanların girdi ve çıktı süreç ve unsurlarının birbirine eşit olması beklenmekte bu durum ise eşitlik teorisinin

temelini oluşturmaktadır. Çalışanların işletmeye verdiği/gösterdiği tüm fedakarlıklar (girdi) karşılığında aldıkları ödülün (çıktı) karşılaştırılması durumunda, bu iki oranın birbirine denk/eşit olması beklenirken, eşitsizlik durumunda ise adalet ve eşitlik ilkesi zedelendiğinden çalışanların motivasyonu üzerinde önemli etki (olumsuz) yaratabilmektedir.

5.3. Amaç Teorisi

Edwin Locke tarafından geliştirilen bu teori, bireylerin amacı ile işletmenin amacının uyum sürecine dayanmaktadır. Bireyin amacına ulaşmada, bireyin performans düzeyinin önemli etkisinin olduğu ve bu amaca ulaşmada zorluk seviyesi ne kadar yüksek ise bireyin de o kadar yüksek oranda performans göstereceği beklenmektedir (Marşap ve Gökten, 2016). Bu kapsamda değerlendirildiğinde, amaç teorisi, bireyin davranışlarının şekillendirilmesinde önemli rol oynayarak bireyin performansı ile birlikte işletmenin performansının artırılmasında önemli rol oynamaktadır.

5.4. Vekalet Teorisi

Berle ve Means (1932) tarafından ortaya çıkarıldıktan sonra, Michael C. Jensen ve William H. Meckling (1976) tarafından “Pozitivist Vekalet Yaklaşımı” ve “Asıl-Vekil Yaklaşımı” olarak iki şekilde geliştirilerek oluşturulmuştur (Şişmanoğlu, Karayığit ve Karabınar, 2020).

İşletmenin çıkar sahipleri (çalışanlar, borç verenler, yöneticiler, sahipler, yatırımcılar vb.) farklı olduğundan bu çıkar sahiplerinin istek ve ihtiyaçları da farklılaşabilmekte ve bu durum da ise bazı çıkarlarda çatışma yaşanabilmektedir. Yaşanan çıkar çatışmaları ise vekalet teorisinin temelini oluşturmakta ve bu teori, paydaşlar arası ilişkileri esas almaktadır. Ayrıca vekalet teorisi, sadece muhasebe alanında değil birçok alanda (sosyoloji, iktisat, örgütsel davranış vb.) kullanılmaktadır (Jensen ve Meckling, 2019).

5.5. Durumsallık Yaklaşımı

Farklı konum ve koşullarda bulunan bireylerin farklı davranışlar sergileyeceği düşüncesine dayanan bu teori, Paul Lawrence ve Jay Lorsch tarafından ilk olarak 1967 yılında geliştirilmiştir.

Durumsallık teorisi, muhasebe alanı açısından değerlendirildiğinde, işletme için kullanışlı, ekonomik ve uygun muhasebe sistemlerinin, uygulamalarının ya da süreçlerinin kapsamlı ve evrensel olarak belirlenip uygulanamayacağı işletmenin bulunduğu çevresel, sosyal ve ekonomik koşul ve gelişmelere göre farklılık göstereceği anlayışına dayanmaktadır (Zor, 2019).

6. Ahlak Kavramı ve Ahlaki Gelişim Teorileri

6.1. Ahlak Kavramı

Başlangıçta ahlak, etik, gelenek ve görgü gibi kural ve toplumsal yaşantı tarzlarının birbirinin yerine kullanıldığı, ilerleyen zaman ve süreçlerde aralarında bazı ayrımların olduğu ancak bulanık bir farklılığın devam ettiği görülmekte iken günümüz dünyasında ise söz konusu kavramlar açık bir şekilde ayrıma tabi tutularak her biri kendi farklı tanım, kural ve geleneğini oluşturmaya başlamıştır (Gert, 1998).

Özellikle ilkel toplumlarda ahlak, etik, din, inanç, gelenek ve görenek kavramlarının aralarındaki sınırlar belirlenemediğinden birbirlerinden farksız bir bütün olarak kullanılmaktadır. Ancak ilerleyen zamansal süreçlerde kavramların birbirinden farklılaşarak ayrıldığı görülmektedir. Hukuk ve teoloji alanlarının birbiriyle kaynaştırılması sonucunda ortaya çıkan etik, insan yaşantısında toplum tarafından kabul gören kurallar bütünü

olarak tanımlanmaktadır (Hazlitt, 2006).

Ancak söz konusu farklılaşmaya rağmen gerek günlük hayatta gerek sözlük anlamlarında gerekse de akademik çalışmalarda ahlak ve etik kavramlarının, birbirlerinin yerine sıklıkla kullanıldığı görülmektedir. Bu noktada, ahlak ve etik kavramlarının çoğu benzer yönleri bulunmakla birlikte kavramların birebir eşdeğer olmadığı, farklı yönlerinin bulunduğu bilinmektedir. Ahlak ve etik kavramları arası farklılıklar bulunmasına karşın bu kavramlara ilişkin yapılan çalışmalar incelendiğinde, her iki kavramın da birbirinin yerine sıklıkla kullanıldığı görülmekte, bu nedenle de konulara ilişkin yapılan çalışmalar hem etik hem de ahlak açısından yer verilerek değerlendirilmiştir.

Yazılı kurallara dayanmayan ahlak kurallarına dar anlamda bakıldığı zaman, bireyler arası uyumsuzlukları ve çatışmaları engellemek amacıyla uygulanmaya çalışılırken, geniş anlamda ise bireylerin tavır ve davranışlarının herkesin amaçlarına erişebilmesini olabildiğince mümkün kılacak şekilde birbirleri ile uyumlu hale getirilmesidir. Özellikle ahlakın bireylerin ve toplumun uyum içerisinde bütünleşmesi tezini, sosyal dayanışmanın ahlakın merkezi ve kalbi olduğu gerçekliğinden yola çıkarak savunmak mümkündür (Hazlitt, 2006).

Göreceli olduğundan toplumdan topluma farklılık gösteren ahlak kavramını, toplumda yaşayan bireylerin o toplumda benimsenen ve bireyin de uymak zorunda olduğu kural ve davranışlar bütünü olarak tanımlamak mümkünken, felsefe açısından ise bir toplumun belli bir döneminde toplumsal ve bireysel davranış kurallarını inceleyen bir bilim dalı olarak tanımlamak mümkündür (Güredin, 1997).

6.2. Ahlaki Gelişim Teorileri

Ahlaki ikilemlerinin çözümünde sıklıkla kullanılan ahlaki gelişim; bireyin, “iyi ya da kötü” ve “doğru ya da yanlış” davranışların saptanmasına yönelik süreci kapsayarak, bireyin eyleminde önemli rol üstlenerek, bireyin olay ve durumlar karşısında nasıl karar vereceğine ilişkin yine bireyin inanç ve değerleri çerçevesinde oluşturulan bütün yargılardır (Erden ve Akman, 2009).

Ahlaki gelişim kavramının bir süreç ya da aşamadan oluştuğu, bu bağlamda yaşanan süreçlerin ise 4 temel teori/model kapsamında oluşturulduğu görülmektedir. Ahlaki gelişim teorileri (Kohlberg, 1981; Piaget, 1965; Rest, 1986; Thorne, 2003):

- Kohlberg’in Ahlaki Gelişim Teorisi
- Piaget’nin Ahlaki Gelişim Teorisi
- Rest’in Geliştirdiği Ahlaki Karar Verme Modeli
- Thorne’un Bütünleşik Etik Karar Verme Modeli

6.2.1. Kohlberg’in Ahlaki Gelişim Teorisi

Kohlberg’in 1969 yılında geliştirdiği ve bilişsel gelişim teorisi olarak da ifade edilen ahlaki gelişim teorisi, bireyin ahlaki düşünmesinin evrensel aşama ve süreçlere entegre edilerek ortaya çıktığı anlayışına dayanmaktadır. İnsanların davranışları sınıflandırılarak, davranış şekillerinin ahlaki olarak uygun ya da doğru olduğuna ve bu süreçte nasıl karar verildiğine odaklanılmaktadır (Monga, 2006).

Ahlaki-bilişsel gelişim teorisi, özellikle bireylerin kişiler arası iletişim ve ilişkilerde ortaya çıkabilecek çatışma (etik ikilem) durumlarına karşı alternatif (farklı) düşünme yöntemlerinin kullanılmasında önemli bir etkiye sahiptir. Etik ikilemlerle karşılaşılması durumunda geliştirilen bu farklı düşünme biçimleri, Kohlberg’in teorisine göre, farklı düzey ve aşamalarla nitelendirilerek, yaşanan ikilem durumlarında tarafsız ve tutarlı davranılarak adaletli bir ahlaki seçimin/tercihin yapılması teorisini savunmaktadır (Kohlberg, 1981).

Kohlberg ahlaki gelişim aşamalarının 6 evrede oluştuğunu ileri sürmüştür. Bu evreler (Hunt, 2000; Çiftçi, 2003):

- Ahlaki gelişimin ilk ve en alt seviyesinde yer alan Gelenek Öncesi Muhakeme aşaması 1. ve 2. evrelerden oluşmakta ve birey odaklı olan bu anlayışta, itaat ya da cezaya ilişkin düzeyler esas alınarak bireyin doğruya yönlendirilerek menfaatinin korunması esas alınmaktadır.
- Ahlaki gelişimin orta seviyesinde bulunan Geleneksel Muhakeme aşaması, 3. ve 4. evrelerden oluşmakta ve bireyin ahlaki yargısının toplumsal ilişkiler çevresinde geliştiğine odaklanan bu anlayışta, iyi veya doğrunun yerine getirilmesinde ahlaki değerlerin ve geleneklerin uygulanma düzeyleri esas alınmaktadır.
- Ahlaki gelişimin en tepe ve üst noktasında yer alan Gelenek Sonrası Muhakeme aşaması, 5. ve 6. evrelerden oluşmakta ve ahlaki yargıların ve bireyin haklarının korunmasının ilkelere dayalı olduğu bu anlayışta, evrensel ahlak ilkeleri, ahlak kuralları, değer ve hukuki süreç ve yapılara ilişkin anlaşmaların korunması esas alınmaktadır.

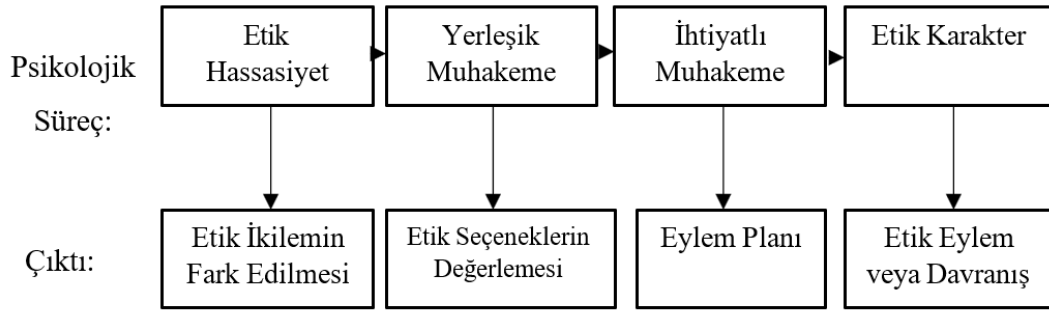
6.2.2. Piaget'nin Ahlaki Gelişim Teorisi

Piaget tarafından geliştirilen ahlaki gelişim kuramı, bireyin ahlaki gelişim sürecinin, belli evreler içinde gerçekleştiği teorisine dayanmaktadır. Piaget'e göre, ahlâk gelişimi, çocuğun bilişsel gelişimine bağlı olarak arkadaş çevresiyle olan sosyal etkileşimi çerçevesinde gerçekleşmektedir. Piaget bu süreçleri, 4 temel dönem etrafında birleştirmiştir. Her bir dönemin, kendisinden önceki dönemlerin etkisini ve özelliklerini taşıdığı bu dönemler (Erden ve Akman, 1998):

- Duyusal-motor dönem: 0-2 yaş aralığını kapsayan bu dönemde, bebek çevreden gelen uyarıcılara reflekslerle tepki vererek dış dünyayı tanımaya çalıştığından duyusal ve motor becerilerini kullanmaktadır.
- İşlem öncesi dönem: 2-7 yaş aralığını kapsayan bu dönemde, çocuk dış çevrede gerçekleşen olayların farkında olmaya başlayarak daha çok düşünce yapısı açısından ben merkezci anlayışını taşımakta ve 4 yaşından sonra ise bu anlayıştan sıyrılarak daha mantıklı düşünme anlayışı egemen olmaya başlamaktadır.
- Somut işlemler dönemi: 7-11 yaş aralığını ve ilkökul eğitimini kapsayan bu dönemde, özellikle bilişsel yetenekler açısından çocuklar, hızlı gelişim göstererek mantık eğilimli düşünme tarzlarının ve somut problem çözme yeteneklerinin yoğun olduğu ancak soyut problemlerle baş etmede daha zayıf kaldığı bir dönemdir.
- Soyut işlemler dönemi: 11 yaşından sonraki dönemleri kapsayan bu aşamada, göreceli düşüncelerin kalıcılığının artış gösterdiği ve gelişmesi ile soyut düşüncelere ilişkin ilginin başladığı ve yetişkinler düzeyinde mantıksal süreçleri kapsayan bir dönemden oluşmaktadır.

6.2.3. Rest'in Geliştirdiği Ahlaki Karar Verme Modeli

Kohlberg ahlaki gelişim teorisi esas alınarak, Rest tarafından 1986 yılında geliştirilen bu teoride, bireyin etik davranışı üzerinde etkisi olan psikolojik süreçlerin, etik karar verme aşamasında 4 temel psikolojik süreç ve çıktılardan oluştuğu anlayışına dayanmaktadır. Söz konusu bileşenler (Hamraia, 2020):



Şekil 1. Ahlaki eylem sürecinde psikolojik süreç

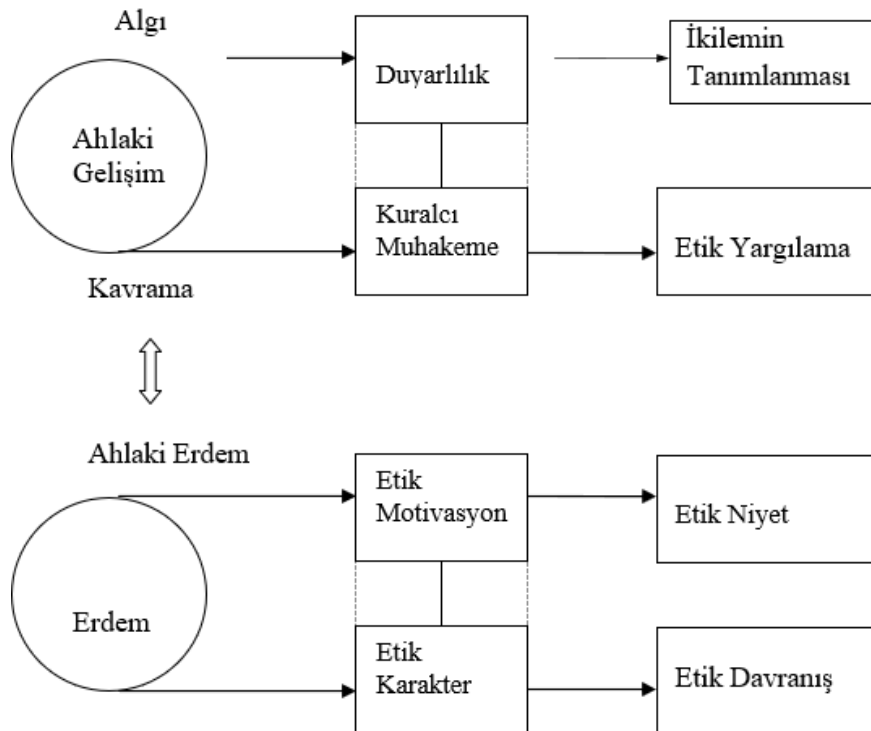
Kaynak: Hamraa (2020)

Rest'in geliştirdiği teori Şekil 1'de yer alan süreç ve çıktılar kapsamında değerlendirildiğinde, etik ikileme ulaşılabilmesi etiksel duyarlılık süreciyle başlamakta, etik davranışta bulunulabilmesi ise etik karakterin planlanan niyetle birleştirilmesi durumunda ortaya çıktığı görülmektedir.

6.2.4. Thorne'un Bütünleşik Etik Karar Verme Modeli

Thorne tarafından 1998 yılında, 4 temel bileşenden oluşan ahlaki gelişim modeline, erdem etiği teorisiyle birleştirilerek bu model geliştirilmiştir. Bu teori, erdemlerin bireyin karar vermesi üzerinde etkisinin büyük olduğunu ve bireye karakter kazandırdığını ileri sürmektedir.

Thorne tarafından geliştirilen bütünleşik etik karar verme modelinin temel bileşenleri Şekil 2'de yer aldığı gibidir (Kutluk, 2010):



Şekil 2. Thorne'un bütünleşik etik karar verme modeli

Kaynak: Kutluk (2010)

Şekil 2'ye bakıldığında, Thorne erdem ile ahlaki gelişimin de gerekli olduğunu, ahlaki gelişim sürecinin duyarlılık ve kuralcı muhakemeye bağlı olarak geliştiği, erdemin ise etik karakter ve motivasyona bağlı olarak geliştiği görülürken, söz konusu süreçlerin tamamını ise etiğin ve ikilemin oluşturduğu görülmektedir.

6.3. Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Uyması Gereken Etik/Ahlaki İlkeler

Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) tarafından oluşturulan ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından belirlenerek, uyulması ve dikkat edilmesi gereken muhasebe meslek etiğinin temel bileşenlerini şöyle sıralamak mümkündür (SPK 22 No’lu tebliği):

- Dürüstlük ve Tarafsızlık: Mesleki faaliyetlere ilişkin süreçlerin tamamında bağımsız ve tarafsız olunması gerektiği,
- Mesleki Yeterlilik ve Özen: Muhasebe mesleğine ilişkin yeterli bilgi ve donanımına sahip olmanın yanında bu süreçlerde yeterince dikkatli olunması gerektiği,
- Sır Saklama Yükümlülüğü (Gizlilik): Birim ya da faaliyete ilişkin süreç ve işlemlerin üçüncü kişilerin menfaatleri doğrultusunda paylaşılması gerektiği,
- Mesleğe Uygun Davranış: Muhasebe alanına ilişkin tüm süreçlerde etik ve ahlaki değer ilkeleri ve alana ilişkin standart ve politikalar çerçevesinde hareket edilerek, daha adil, şeffaf ve doğru bilgilere ulaşılması gerektiği durumunu ifade etmektedir.

7. Davranışsal Muhasebe ve Ahlak

İnsanların faaliyetlerinde doğruyu yanlıştan iyiyi kötünden ayıran kurallar bütünüdür. Muhasebede etik kavramı çok önemlidir. Muhasebede etik, belirtilen kanunlara uyarak bunun yanında toplumun değerleri göz önünde bulundurularak bilgilerin doğru, güvenilir şekilde sunulmasını için uyulması gereken kurallar bütünüdür (Bilen ve Yılmaz, 2014). Muhasebe mesleğine olan toplumsal güveni arttırmak ve mesleğe olan saygıyı kazanabilmek için meslek mensuplarının etik değerlere sahip olup bu değerler çerçevesinde faaliyetlerini yürütmelidirler (Daştan, 2009).

Davranışsal muhasebe, bireylerin tutumlarına odaklanan bir alan olup, muhasebe olguları ile karşılaşıldığında sergilenen davranışların karar alma süreçlerini nasıl etkilediğini inceler. Bu alan, hızla büyüyen yönetim, denetim, bilgi sistemleri ve finansal muhasebe gibi birçok alanda gelişim göstermektedir (Kutluk, 2017). Araştırmalar, davranışsal muhasebeyi dört ana kategoriye ayırır: bireyler, küçük gruplar, organizasyonlar ve çevresel koşullar (Birnberg, 2011). Bu kategoriler, mikro ve makro araştırmalar arasında bir ilişki kurarak, bireylerin ve çevresel faktörlerin karar alma süreçlerini nasıl etkilediğini daha iyi anlamayı amaçlar.

Muhasebe alanında ahlak ve ahlaki ilkelerin yer almasının temel fayda ve amaçlarını şöyle sıralamak mümkündür (Mohammadi ve Mazaheri, 2019):

- Muhasebeye ilişkin eğitim ve konuları ahlaki değerler çerçevesinde etik ile ilişkilendirmek,
- Muhasebe alanında etiğe ilişkin konuların ayırt edilerek benimsenmesi,
- Muhasebe meslek mensuplarında, örgüte/şirkete bağlılık ve hesap verebilirlik duygularının geliştirilmesi,
- Muhasebe alanında yaşanılması muhtemel olan etik ikilem ve çatışma durumuna karşı çözüm üretebilmek amacıyla ahlaki değerleri benimseyerek, alanda ihtiyaç duyulan gerekli yetenekleri geliştirmek

- Muhasebe alanında var olan ve oluşacak olan belirsizliklere karşı tedbirli ve çözüm odaklı davranabilmeyi öğrenmek,
- Muhasebe alanında yer alan etik dışı davranışların önlenmesi ve değiştirilebilmesi için uygun ortamı hazırlamak
- Muhasebe ahlak ve etiğinin detaylı bir şekilde kavranabilmesi ve genel etik ilke ve uygulamaları ile ilişkilendirebilmek şeklinde sıralamak mümkünken, muhasebe mesleğinin etiksel sorunlarının olduğu da bilinen bir gerçektir.

Muhasebe etiğinin güncel sorunları (Sarlak, 2008):

- Muhasebe alanında yer alan faaliyet ve hizmetlerin içinde bulunduğu rekabet ortamı nedeniyle oluşan piyasa: Gün geçtikçe rekabetin seviyesinin ve çeşidinin artması, muhasebe hizmet ve faaliyetlerinin muhasebe kaydına alınması ve mevcut müşterinin korunması ya da yeni müşteri kazanılması gibi durumlar süreç ve maliyet unsurlarını beraberinde getirecektir.
- İş birimlerinin kârı maksimize etme yarışı: Özellikle muhasebe alanı şirketlerin karını yüksek göstermek amacıyla kötüye kullanılmakta bu durum ise mesleğe olan güvenin zedelenmesine neden olmaktadır. Ahlak ve etiksel değerlere uymayan ve gerçeği yansıtmayan yanıltıcı rakamların büyük şirketler (Enron, WorldCom, Tyco vb.) tarafından kullanılması hem etiğe hem de muhasebe mesleğine aykırı davranılmasına sebep olmakta ve bu şirkette kar elde etme hırsı ahlaki değerleri ve etiksel ilkeleri bertaraf etmektedir.
- Artan muhasebe hizmet çeşitliliği: Özellikle mesleğin ilk başlangıç zamanında sadece muhasebe adı altında yer alan bilgi, süreç ve kayıtların bugün birden fazla alana ve çeşitliliğe ayrıldığı görülmektedir. Finansal yönetim, finansal muhasebe, yönetim muhasebesi, maliyet muhasebesi, şirketler muhasebesi, vergi muhasebesi ve denetim gibi alt dallara ayrılması muhasebe alanına ilişkin genel hakimiyetin/bilginin alt alanlara doğru kaydırılması nedeniyle muhasebe meslek mensuplarının ihlal ve dikkatsizliklerinin arttığı bu nedenle de birden fazla alana yetişmenin mümkün olmaması bazı olumsuz durumların (Enron-Anderson olayı) yaşanmasına neden olmuş ve olmaya devam edecektir.

8. Sonuç ve Öneriler

Teknolojinin ve dijitalleşmenin egemen olduğu bugünün dünyasında, mesleklerin görünen yüzü ile değil görünmeyen yüzü ile ilgilenilmeye başlandığı bilinmektedir. Mesleklerin görünen yüzünün yapay zeka aracılığıyla gerçekleştirilerek takip edilmesine karşın mesleğin görünmeyen yüzünün takibinde ise insan faktörünün etkisinin ve öneminin yeri tartışılmaz niteliktedir. Muhasebe mesleğinin davranışsal boyutunu kapsayan davranışsal muhasebe açısından bakıldığında ise genel muhasebede yer alan rakamsal değerlerden ziyade nitel değerlerin esas alındığı görülmektedir. Esas alınan bu nitel değerler ise insan faktörünü ortaya çıkararak bireyin ahlaki ve etiksel değerleri/özellikleri çerçevesinde şekillenerek, bireyin muhasebeye ilişkin karar alma ve verme süreçlerinde önemli rol oynamaktadır. Özellikle son yıllarda artış gösteren muhasebe skandalları (Enron, Worldcom, Parmalat, Adelphia, Tyco, Kanebo vb.) davranışsal muhasebe konusunun tam anlamıyla anlaşılamadığı bunun yanında bir takım çıkar ve menfaatler uğruna ahlaki ilkelere itaat edilmeyerek etik değerlerin yok sayıldığını gözler önüne sermektedir.

Bu kapsamda değerlendirildiğinde, kişinin bireysel davranışlarını temel alan davranışsal muhasebe ile kişinin bireysel davranışları üzerinde önemli etkisi olan ahlak ve etiksel değer ve yargıların birlikte ele alınması konunun anlaşılabilirliği açısından önem arz etmektedir.

Davranışsal muhasebe ve etik konularına ilişkin yapılan araştırmaların sayısı sınırlı olup, özellikle bu iki alanın bir arada ele alındığı çalışmalar oldukça azdır. Literatür taraması, doğrudan davranışsal muhasebe ile etik

kavramlarını ölçen çalışmalara nadiren rastlandığını, bunun yerine bu konuların dolaylı olarak ele alındığı birçok araştırma bulunduğunu göstermekte ve bu çalışmaların, muhasebe meslek mensuplarının etik davranışlarını etkileyen çeşitli faktörleri incelediğini ortaya koymaktadır. Eynon vd. (1997) ve Arnold vd. (2006) etik ikilemler ve kültürel değerlerin kararları şekillendirdiğini belirtirken, Chin ve Chi (2008) kadın muhasebecilerin erkeklere göre daha etik ve temkinli davrandığını ortaya koymuştur. Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012) kişilik özelliklerinin etik kararlarla ilişkili olduğunu ancak zayıf bir etki yarattığını bulmuşlardır. Sweeney vd. (2010) etik kültür ve demografik faktörlerin denetçilerin etik değerlendirmelerine etkisini araştırmış, Taylor (2013) etik derslerinin muhasebe öğrencilerinin etik duyarlılığını artırdığını göstermiştir. Domino vd. (2015) etik iklim algılarının iş tatminiyle ilişkili olduğunu, Onumah vd. (2021) etik eğitim müdahalelerinin olumlu etkiler yarattığını belirtmişlerdir. Caniogo vd. (2023) ise İslami iş etiği ve muhasebe etiğini etkileyen içsel ve dışsal faktörleri analiz etmiştir.

Bu çalışmalar, muhasebe meslek mensuplarının etik davranışlarını etkileyen çok sayıda faktörün bulunduğunu ve bu faktörlerin hem bireysel hem de örgütsel düzeyde etik kararlar üzerinde önemli bir etkisi olduğunu ortaya koymaktadır. Davranışsal muhasebe ve etik ilişkisini bütünsel bir şekilde ele alan çalışmalar sınırlı olup, gelecekteki araştırmaların muhasebe profesyonellerinin etik duyarlılıklarını artırmaya yönelik daha kapsamlı bir anlayış geliştirmesi beklenmektedir.

Bu çalışma, davranışsal muhasebe ve etik konularının teorik çerçevede incelenmesine temel oluşturmakta olup, gelecekteki araştırmalarda, muhasebe meslek mensupları ile hem davranışsal muhasebe hem de etik konularını bir arada ele alan anket çalışmalarının yapılması, bu iki alanın somut etkileşimini ortaya koyma açısından önemli bir adım olacaktır.

Yazar Katkı Oranı Beyanı

Tüm süreç sorumlu yazar Sevgi Cengiz tarafından yürütülmüştür.

Destek Beyanı

Bu çalışma için herhangi bir kurumdan destek alınmamıştır.

Kaynaklar

- Abdolmohammadi, M. J. ve Reinstein, A. (2012). Practicing accountants' views of the content of accounting ethics courses and course effects on attitudes and behavior. In D. Feldmann ve T. J. Rupert (Eds.), *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations* (Vol. 13) (pp. 213–236). Emerald Group Publishing Limited.
- Andiola, L. M., Bedard, J. C. ve Hux, C. T. (2017). Writing a literature review in behavioural accounting research. In T. Libby ve L. Thorne (Eds.), *The Routledge Companion to Behavioural Accounting Research* (pp. 473–485). Routledge.
- Arnold, D. F., Bernardi, R. A., Neidermeyer, P. E. ve Schmee, J. (2007). The effect of country and culture on perceptions of appropriate ethical actions prescribed by codes of conduct: A Western European perspective among accountants. *Journal of Business Ethics*, 70(4), 327–340.
- Bampton, R. ve Cowton, C. J. (2013). Taking stock of accounting ethics scholarship: A review of the journal literature. *Journal of Business Ethics*, 114(3), 549–563.
- Becker, G. S. (1976). *The economic approach to human behavior*. University of Chicago Press.
- Bilen, A. ve Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe mesleğinde etik ve etikle ilgili çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6), 57–72.

- Birnberg, J. G. (2011). A proposed framework for behavioral accounting research. *Behavioral Research in Accounting*, 23(1), 1–43.
- Caniago, I., Yuliansyah, Y., Dewi, F. G. ve Komalasari, A. (2023). Islamic work ethic in behavioral accounting. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 14(8), 1281–1299.
- Chin, C.-L. ve Chi, H.-Y. (2008). Gender differences in audit quality. Paper presented at the American Accounting Association Annual Meeting, August 21, 2008.
- Çiftçi, N. (2003). Kohlberg'in bilişsel ahlak gelişimi teorisi: Ahlak ve demokrasi eğitimi. *Değerler Eğitimi Dergisi*, 1(1), 43–77.
- Daştan, A. (2009). Etik eğitiminin muhasebe eğitimindeki yeri ve önemi: Türkiye değerlendirmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26(1), 281–311.
- Domino, M. A., Wingreen, S. C. ve Blanton, J. E. (2015). Social cognitive theory: The antecedents and effects of ethical climate fit on organizational attitudes of corporate accounting professionals—A reflection of client narcissism and fraud attitude risk. *Journal of Business Ethics*, 131, 453–467.
- Erden, M. ve Akman, Y. (2009). *Eğitim psikolojisi* (18. baskı). Arkadaş Yayınevi.
- Erden, M. ve Akman, Y. (1998). *Eğitim psikolojisi: Gelişim, öğrenme, öğretme*. Arkadaş Yayınevi.
- Eynon, G., Hill, N. T. ve Stevens, K. T. (1997). Factors that influence the moral reasoning abilities of accountants: Implications for universities and the profession. *Journal of Business Ethics*, 16, 1297–1309.
- Gert, B. (1998). *Morality: Its nature and justification*. Oxford University Press.
- Gökgöz, A. (2012). *Muhasebenin sosyal yönü* (1. baskı). Dora Yayıncılık.
- Gönen, S. ve Rasgen, M. (2017). Davranışsal muhasebe alanını içeren araştırmalara yönelik literatür taraması. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 6(6), 189–198.
- Güredin, E. (1997). Denetçinin meslek ahlakı, standartlar ve uygulamadan örnekler. In *III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı*.
- Hamraia, M. (2020). Muhasebe etik algısı ve hileye yönelme: Üniversite öğrencileri üzerinde bir uygulama (Yüksek Lisans Tezi). Kastamonu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Harris, M. (2001). *Cultural materialism: The struggle for a science of culture*. Rowman Altamira.
- Hazlitt, H. (2006). *Ahlâkın temelleri* (M. Aydın ve R. Tapramaz, Çev.). Liberte Yayınları.
- Hofstede, G. (2001). *Culture's consequences: Comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations*. Sage Publications.
- Hofstede, T. R. ve Kinard, J. C. (1970). A strategy for behavioral accounting research. *The Accounting Review*, 45(1), 38–54.
- Hunt, D. M. (2000). Ahlak kuralları ve muhasebe eğitimine etkileri. TÜRMOB Yayınları, No. 139.
- Jensen, M. C. ve Meckling, W. H. (1919). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. In *Corporate Governance* (pp. 77–132). Gower.
- Kohlberg, L. (1981). *Essays on moral development, Volume One: The philosophy of moral development*. Harper ve Row.
- Kutluk, F. A. (2010). Davranışsal muhasebe çerçevesinde etik konusunun değerlendirilmesi (Doktora Tezi). Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Latham, G. P. ve Pinder, C. C. (2005). Work motivation theory and research at the dawn of the twenty-first century. *Annual Review of Psychology*, 56, 485–516.

- Libby, R. ve Seybert, N. (2009). Behavioral studies of the effects of regulation on earnings management and accounting choice. In *Accounting, Organizations, and Institutions: Essays in Honour of Anthony Hopwood* (pp. 290–310).
- Marşap, B. ve Gökten, P. O. (2016). Davranışsal muhasebe: Kuramsal yaklaşım. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8(4), 345–359.
- Mintz, S. M. ve Miller, W. F. (2021). Incorporating behavioral ethics and organizational culture into accounting ethics. In *Accounting Ethics Education* (pp. 158–182). Routledge.
- Mohammadi, M. ve Mazaheri, M. (2019). Investigating the relationship between ethics in accounting and execution of social responsibilities in companies listed in Tehran Stock Exchange. *Prospects of Accounting and Management*, 2(7), 1–19.
- Monga, M. (2006). Measuring motivation to volunteer for special events. *Event Management*, 10(1), 47–61.
- Onumah, R. M., Simpson, S. N. Y. ve Kwarteng, A. (2021). The effects of ethics education interventions on ethical attitudes of professional accountants: Evidence from Ghana. *Accounting Education*, 30(4), 413–437.
- Özdemirkol, M. (2023). Sosyo-kültürel değerlerin çevre korumada önemi üzerine teorik bir inceleme. In A. Ç. Ceylan, S. Batal, A. Toptaş ve H. C. Ö. Demir (Eds.), *Sosyal ve Beşeri Bilimlerde Uluslararası Çalışmalar-II* (pp. 154–165). Serüven Yayınları.
- Özkan, A. ve Hacıhasanoğlu, H. (2012). Muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ve etik karar verme davranışları arasındaki ilişkiler. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(2), 37–52.
- Piaget, J. (1965). *The moral judgment of the child*. Free Press.
- Rest, J. R. (1986). *Moral development: Advances in research and theory*. Praeger Publishers.
- Sarlak, N. (2008). Accounting ethics. *Journal of Ethics in Science and Technology*, 3(2), 71–82.
- Sevilengül, O. (2011). *Genel muhasebe* (16. baskı). Gazi Kitabevi.
- Sweeney, B., Arnold, D. ve Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93, 531–551.
- Şişmanoğlu, E., Karayiğit, D. T. ve Karabınar, S. (2020). Vekalet teorisi kapsamında ortaya çıkan vekalet maliyetlerinin muhasebesi ve raporlanması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13, 975–987.
- Taylor, A. (2013). Ethics training for accountants: Does it add up? *Meditari Accountancy Research*, 21(2), 161–177.
- Thorne, L. (2003). Integrated ethical decision making model. *Journal of Business Ethics*, 42(4), 319–327.
- Usul, H. (2007). *Davranışsal muhasebe*. Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- Zor, Ü. (2019). Muhasebe araştırmalarında durumsallık teorisinin yeri. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 57, 237–246.