

**AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**Filiz ANGAY KUTLUK**

**DAVRANIŞSAL MUHASEBE ÇERÇEVESİNDE ETİK KONUSUNUN**  
**DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Danışman**






**Prof. Dr. Ayten ERSOY**

**İşletme Anabilim Dalı**  
**Doktora Tezi**

**Antalya, 2010**

Akdeniz Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Filiz ANGAY KUTLUK'un, bu çalışması jürimiz tarafından İşletme Ana Bilim Dalı Doktora Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Doç.Dr. Yıldız AYANOĞLU   
Üye (Danışmanı) : Prof. Dr. Ayten ERSOY   
Üye : Yrd.Doç.Dr. Adil KORKMAZ   
Üye : Yrd.Doç.Dr. Hakan ER   
Üye : Yrd. Doç.Dr. Adnan DÖNMEZ 

Tez Konusu: Dauransal Muhase Geraavesinde  
Etik Konunun Değerlendirilmesi

Dauransal muhasebe kavramı ve uygulamaları alanlar ile ilgili performans değerlendirme ve derinlemesine temelleri de ele alınarak sunulmuştur. Muhasebede etik kavramı, etik eğitim, ahlaki gelişim aşamaları ve muhasebecilerin etik gelişim düzeylerini özet bir şekilde açıklanmıştır.

Onay : Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylım.

Tez Savunma Tarihi : 16/04/2010

Mezuniyet Tarihi : 30/04/2010

Prof.Dr. Burhan VARKIVANÇ  
Müdür

.....

# İÇİNDEKİLER

ŞEKİLLER LİSTESİ	vi
TABLolar LİSTESİ	vii
KISALTMALAR LİSTESİ	viii
ÖZET	ix
ABSTRACT	x
ÖNSÖZ	xi

GİRİŞ	1
-------	---

## BİRİNCİ BÖLÜM

### DAVRANIŞSAL MUHASEBE

1.1 Muhasebe ve Davranış İlişkisi	3
1.2 Davranışsal Muhasebenin Tanımı	4
1.3 Davranışsal Muhasebe ile Genel Muhasebe ve Yönetim Muhasebesi İlişkisi	6
1.4 Davranışsal Muhasebenin Gelişimi	6
1.5 Muhasebenin Davranışsal Yapısını Etkileyen Faktörler	8
1.5.1 Kültür	8
1.5.2 İnanç	9
1.5.3 Politik Yapı	10
1.6 Davranışsal Muhasebe ve Motivasyon	10
1.7 Davranışsal Muhasebede Sık Kullanılan Teoriler	11
1.7.1 Beklenti (Expectancy) Teorisi	12
1.7.2 Eşitlik (Equity) Teorisi	13
1.7.3 Amaç (Goal Setting) Teorisi	13
1.7.4 Durumsallık (Contingency) Yaklaşımı	14
1.7.5 Vekalet (Agency) Yaklaşımı	15
1.8 İşletmelerdeki Davranışsal Muhasebe Uygulamaları	16
1.8.1 Davranışsal Muhasebe ve İnsan Kaynakları	17
1.8.1.1 Performans Değerlendirme ve Bütçeleme	17
1.8.1.1.1 Performans Değerlendirmede Muhasebe Performans Ölçüleri	20
1.8.1.1.2 Belirsizliğin Muhasebe Performans Ölçüleri Üzerindeki Etkisi	23
1.8.1.1.3 Bütçeye Katılım	24
1.8.1.1.4 Bütçe Gevşekliği (Budgetary Slack)	29

1.8.1.1.5 Balanced Scorecard (Dengeli Puan Kartı)	31
1.8.1.1.5.1 Balanced Scorecard'ın Dört Boyutu	33
1.8.1.1.5.1.1 Müşteri Boyutu	33
1.8.1.1.5.1.2 Finansal Boyut	34
1.8.1.1.5.1.3 İçsel İşletme Süreçleri Boyutu	35
1.8.1.1.5.1.4 Öğrenme ve Büyüme Boyutu	36
1.8.1.1.5.2 Balanced Scorecard'ın Uygulanması	37
1.8.1.2 Muhasebe Bilgilerinin Tahrifatı ve Fonksiyonel Olmayan Davranışlar	38
1.8.2 Davranışsal Muhasebe ve Denetim	42
1.8.2.1 Denetçinin İşle İlgili Tutum ve Davranışının Belirleyicileri	42
1.8.2.1.1 Organizasyonel ve Profesyonel Çatışma	42
1.8.2.1.2 Rol Belirsizliği ve Stres	43
1.8.2.1.3 İş Özellikleri	44
1.8.2.1.4 Denetçinin Etik Yönelimi	44
1.8.2.2 Denetim Yargı Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar	45
1.8.2.2.1 Denetçinin Çalışma süresi (Auditor tenure)	45
1.8.2.2.2 Müşterinin Denetçi için Önemi	45
1.8.2.2.3 Denetim Dışı Hizmetler	45
1.8.2.2.4 Denetim Çevresi-Etik Çevre	46
1.8.2.2.5 Denetçinin Deneyimi ve Diğer Faktörler	46
1.8.2.3 Müşteri Kabulü	47
1.8.2.4 Denetçinin Bağımsızlık Riskini Etkileyen Faktörler	48
1.8.2.5 Sarbanes-Oxley Yasası ve Denetim Firmasının Bağımsızlığı	49
1.8.2.6 İç Denetçinin Başarı Koşulları	50

## İKİNCİ BÖLÜM

### DAVRANIŞSAL MUHASEBE VE ETİK

2.1 Etik ve Ahlak Kavramları ve Hukuk Kurallarıyla İlişkileri	52
2.2 Ahlaki Gelişim ve Karar Verme	54
2.2.1 Piaget'nin Ahlaki Gelişim Teorisi	55
2.2.2 Kohlberg'in Ahlaki Gelişim Teorisi	58
2.2.2.1 Kohlberg'in Ahlaki Gelişim Teorisi'nin Aşamaları	59
2.2.2.2 Kohlberg'in Ahlaki Gelişim Teorisi'nin Aşamalarıyla İlgili İkilem Örneği	67
2.2.2.3 Kohlberg'in Ahlaki Gelişim Teorisine Eleştiriler	70
2.2.3 Rest'in Geliştirdiği Ahlaki Karar Verme Modeli	71

2.2.4 Thorne'un Bütünleşik Etik Karar Verme Modeli	72
2.2.5 Rest'in Geliştirdiği Değerlerin Belirlenmesi Testi	73
2.3 Muhasebecilik Mesleğini İcra Edenler Açısından Davranış ve Etik	75
2.3.1 Muhasebe Meslek Etiği	76
2.3.2 Muhasebe Meslek Etiğiyle İlgili Düzenlemeler	77
2.3.2.1 Amerika Birleşik Devletleri'nde Yapılan Düzenlemeler	77
2.3.2.2 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler	78
2.3.2.3 Türkiye'de 3568 no.lu Yasa Kapsamında Yapılan Düzenleme	80
2.3.3 Muhasebede Etik İnkilemler ve Etik Dışı Davranışlar	81
2.3.4 Muhasebede Etik Gelişim Düzeyi ile ve Karar Vermeye İlgili Çeşitli Çalışmalar	84
2.4 Muhasebede Etik Eğitimi	88
2.4.1 Muhasebe Eğitimi ile İlgili IFAC Tarafından Yapılan Düzenlemeler	90
2.4.1.1 Muhasebecilerin Sahip Olması Gereken Mesleki Beceriler Standardı	92
2.4.1.2 Mesleki Değerler, Etik ve Davranışlar Standardı	94
2.4.2 Muhasebe Eğitiminde Etiğin Yeri	100
2.4.3 IFAC Muhasebe Etik Eğitimi Bildirgesi	103
2.4.4 Türkiye'de Muhasebe Etiği Eğitimi	105

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MUHASEBECİLERİN ETİK YARGI DÜZEYİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

3.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi	109
3.2 Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	109
3.3 Veri Toplama Araçları	109
3.3.1 Değerlerin Belirlenmesi Testi	110
3.3.1.1 Değerlerin Belirlenmesi Testinin Puanlanması	112
3.3.1.2 Değerlerin Belirlenmesi Testi'nde 3 Öykülük Kısa Form	112
3.3.1.3 Değerlerin Belirlenmesi Testi'nin Geçerlik Çalışmaları	112
3.3.1.3.1 Yüzey geçerliği (face validity)	112
3.3.1.3.2 Grup ölçütü geçerliği (criterion group validity)	113
3.3.1.3.3 Boylamsal Değişim Geçerliği (longitudinal validity)	113
3.3.1.3.4 Birleştirici ve Ayırıcı İlişkiler Geçerliği (convergent-divergent correlations)	113

3.3.1.3.5 Deneysel Geliştirme Geçerliği	114
3.3.1.3.6 Numara çalışmalara direnç (faking studies)	114
3.3.1.3.7 İç yapı çalışmaları vasıtasıyla geçerlik (validation through studies of internal structure)	114
3.3.1.4 Değerlerin Belirlenmesi Testi'nin Güvenirlik Çalışmaları	115
3.3.1.5 Değerlerin Belirlenmesi Testi'nin Türk Toplumuna Uyarlanması Çalışması	115
3.3.1.6 Değerlerin Belirlenmesi Testi'ni Türkiye ve Yurtdışı'nda Kullanan Bazı Çalışmalar	117
3.3.2 Meslek Üyesinin Kişisel Bilgileri ile İlgili Sorular	119
3.3.3 Meslek Üyesinin Etik ile ilgili Görüşlerini Belirleyen İfadeler	120
3.3.4 Meslek Üyesinin Muhasebe Öğrencileri ve Muhasebe Etiği Dersi ile ilgili Görüşlerini Belirleyen İfadeler	120
3.4 Verilerin Toplanması ve Analizi	120
3.5 Değerlerin Belirlenmesi Testi'nden elde edilen P puanı ile ilgili Hipotezler	121
3.6 Bulgular ve Yorumlar	121
3.6.1 Kişisel Bilgiler, Etik ile İlgili Görüşler ve Muhasebe Öğrencileri ve Muhasebe Etiği Dersi ile İlgili Görüşlerin Frekans ve Yüzdelerine İlişkin Bulgular	122
3.6.1.1 Meslek Üyelerinin Kişisel Bilgilerine İlişkin Bulgular	122
3.6.1.2 Meslek Üyelerinin Etik ile İlgili Görüşlerine İlişkin Bulgular	125
3.6.1.3 Meslek Üyelerinin Muhasebe Öğrencileri ve Muhasebe Etiği Dersi ile İlgili Görüşlerine İlişkin Bulgular	127
3.6.2 Değerlerin Belirlenmesi Testi'nden Elde Edilen P Puanıyla İlişkili Hipotezlerin Test Edilmesiyle İlgili Bulgular	129
3.6.2.1 H1- "Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Geleneksel Düzeyde Bulunmaktadır." Hipotezinin Test Edilmesi	129
3.6.2.2 H2- "Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Arasında Meslek Unvanına Göre Önemli Farklılık Vardır." Hipotezinin Test Edilmesi	130
3.6.2.3 H3- "Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Arasında Cinsiyete Göre Önemli Farklılık Vardır." Hipotezinin Test Edilmesi	131
3.6.2.4 H4- "Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Arasında Yaşaya Göre Önemli Farklılık Vardır." Hipotezinin Test Edilmesi	132
3.6.2.5 H5- "Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Arasında Öğrenim Durumuna Göre Önemli Farklılık Vardır." Hipotezinin Test Edilmesi	133
3.6.2.6 H6- "Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Arasında	

Hayatının Çoğunun Geçtiği Yere Göre Önemli Farklılık Vardır.” Hipotezinin Test Edilmesi	135
3.6.2.7 H7- “Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Arasında Deneyime Göre Önemli Farklılık Vardır.” Hipotezinin Test Edilmesi	136
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER</b>	138
<b>KAYNAKÇA</b>	144
<b>EK</b>	164
<b>ÖZGEÇMİŞ</b>	170

**ŞEKİLLER LİSTESİ**

Şekil 1.1 Bireysel davranışlar üzerindeki etkiler	5
Şekil 1.2 Vroom Motivasyon Modeli (Koçel, 2007, s. 496)	12
Şekil 1.3 Balanced Scorecard'ın Performans Ölçülerini Birleştirmesi	33
Şekil 1.4 Kusurlu Ölçümde Ölçü-Ödül Süreci	41
Şekil 2. 1 Thorne'un Bütünleşik Etik Karar Verme Modeli	72
Şekil 2. 2 Muhasebe Hiyerarşisinde Etik Alanlar	89



## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1 Kritik Düşünme Yetenekleri ve Yapısı	51
Tablo 2.1 Piaget'ye Göre Bilişsel Gelişim Dönemleri	56
Tablo 2.2 Piaget'nin Ahlaki Gelişim Basamakları	57
Tablo 2.3 Kohlberg'in Ahlak Gelişimi Basamakları	61
Tablo 2.4 Genel Hatlarıyla Etik Eğitim Aracı İçeriği	96
Tablo 3.1 Meslek Üyelerinin Kişisel Bilgileri	122
Tablo 3.2 Meslek Üyelerinin Etik İlgili Görüşleri	125
Tablo 3.3 Meslek Üyelerinin Muhasebe Öğrencileri ve Muhasebe Etiği Dersiyle İlgili Görüşleri	127
Tablo 3.4 Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeylerinin Geleneksel/Gelenek Ötesi Ayrımı	129
Tablo 3.5 P puanı Değerleri	129
Tablo 3.6 Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Arasında Meslek Unvanına Göre Yapılan t-testi Sonuçları	131
Tablo 3.7 Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Arasında Cinsiyete Göre Yapılan t-testi Sonuçları	131
Tablo 3.8 Etik Yargı Düzeyleri Arasında Yaşa Göre Farklılaşmayla İlgili Varyans Analizi	133
Tablo 3.9 Etik Yargı Düzeyleri Arasında Öğrenim Durumuna Göre Farklılaşmayla İlgili Varyans Analizi	134
Tablo 3.10 Etik Yargı Düzeyleri Arasında Hayatlarının Çoğunun Geçtiği Yere Göre Farklılaşmayla İlgili Varyans Analizi	135
Tablo 3.11 Etik Yargı Düzeyleri Arasında Deneyime Göre Farklılaşmayla İlgili Varyans Analizi	136

**KISALTMALAR LİSTESİ**

MPÖ	Muhasebe Performans Ölçüleri
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BSC	Balanced Scorecard
SEC	Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
DIT	Değerlerin Belirlenmesi Testi
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
IAESB	Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu
IES	Uluslararası Eğitim Standartları
IESBA	Muhasebeciler için Etik Standartlar Kurulu
AACSB	Amerikan İşletme Fakülteleri Birliği Akreditasyon Konseyi
IEPS	Uluslararası Eğitim Uygulamaları Bildirgeleri
EEC	Etik Eğitimi Süreci
SMMMO	Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler
SM	Serbest Muhasebeci

## Ö Z E T

Davranışsal muhasebe, muhasebe mesleğinde önemi gittikçe artan yeni kavramlardan biridir. Meslek üyelerinin kararlarını, muhasebe fonksiyonun meslek ortamdakilerin davranışı üzerine etkisini ve muhasebe bilgisinin, bu bilgiyi kullananların kararına etkisini inceler. Muhasebenin davranışsal yapısını etkileyen en önemli faktörlerden biri de etikdir. Muhasebecilerin etik davranışı, mesleğin toplumdaki güvenilirliğinin sağlanması açısından çok önemlidir. Meslek üyesinin etik yargı düzeyi becerisi, meslek ortamında karşılaşılan etik ikilemlerde karar verme aşamasını etkiler.

Bu çalışmada davranışsal muhasebe konusu kavramsal olarak ele alınmış uygulama yerleri detaylı olarak anlatılmıştır. Davranışsal muhasebe çerçevesinde etik, meslek etiği, etik yargı düzeyi aşamaları ve mesleki etik eğitimi konuları ele alınmıştır.

Çalışmanın son bölümünde muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeylerini ve etik yargı düzeyi puanlarında demografik değişkenlere göre farklılaşma olup olmadığını tespit etmek, muhasebe meslek üyelerinin etikle ilgili ve muhasebe öğrencileri ve muhasebe etiği dersiyle ilgili görüşlerini incelemek için yapılan araştırma anlatılmıştır. Meslek üyelerinin etik yargı düzeyi ve değişkenlerin etkisi James Rest'in (1986) geliştirdiği Değerlerin Belirlenmesi Testi'yle ölçülmüştür. Demografik değişkenler ve etikle ilgili ve muhasebe öğrencileri ve muhasebe etiği dersiyle ilgili görüşlerle ilgili veriler, araştırmacının hazırladığı anketle elde edilmiştir. Değerlerin Belirlenmesi Testi'nin sonucuna göre muhasebe meslek üyeleri geleneksel düzeydedir ve kadınların etik yargı düzeyleri erkeklerden daha yüksektir. Araştırmanın bulguları tablolar halinde sunulmuş ve yorumlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Davranışsal muhasebe, etik yargı düzeyi, muhasebe etiği

## THE EXAMINATION OF ETHICS ISSUE IN THE FRAMEWORK OF BEHAVIORAL ACCOUNTING

### ABSTRACT

Behavioral accounting is one of the new concepts which has an increasing importance in accounting profession. It examines the decisions of accounting professionals, the effect of accounting function on the people of accounting environment and the effect of accounting information on the people who use this information. One of the most important factors that affects the behavioral nature of accounting is ethics. Ethical behavior of the accountant is important to maintain the public confidence of the profession. Ethical judgment ability of the accounting professional effects the decision making stage when ethical dilemmas are encountered at the accounting environment.

Behavioral accounting issue is handled conceptually and its practices are explained detailed in this study. Ethics, professional ethics and ethical judgment stages and accounting ethics education issues are explained in behavioral accounting framework.

In the last section of the study, a research is done to determine the ethical judgment levels of the accounting professionals and the effect of the demographic variables on the ethical judgment level scores. The opinions of the accounting professionals about ethics, accounting students and accounting ethics course are also presented. Ethical judgment levels of the accounting professionals and the effect of of the demographic variables are measured by Defining Issues Test improved by James Rest (1986). Demographic variables and the opinions about ethics, accounting students and accounting ethics course are obtained by a inquiry improved by the researcher. Accountin professionals are in the conventional level and ethical judgment levels of the women are higher than men according to the Defining Issues Test. Findings are presented with tables and discussed.

**Key words:** Behavioral accounting, ethical judgment level, accounting ethics

## Ö N S Ö Z

Bu çalışmanın oluşmasında desteğini ve değerli katkılarını esirgemeyen tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Ayten ERSOY'a, çalışmanın çeşitli aşamalarında verdikleri katkılardan dolayı Yrd. Doç. Dr. Evren AĞYAR ve Yrd. Doç. Dr. Adnan DÖNMEZ'e, çalışmanın uygulama kısmında verdiği katkılardan dolayı Yrd. Doç. Dr. Adil KORKMAZ'a çok teşekkür ederim.

Ayrıca, çalışma süresince ve her ihtiyacım olduğunda gösterdiği sonsuz sabır, sevgi ve destekten dolayı sevgili eşim Hakan KUTLUK'a, yaşamımın en önemli dönemlerinde her türlü sevgi, güven ve desteği sağlayan sevgili kardeşim Barış ANGAY'a çok teşekkür ederim.

Bu çalışma süresince, işyeri ortamımda her türlü desteği sağlayan Öğr. Gör. Zuhal TURHANOĞULLARI, Öğr. Gör. Selim ÖZENALP ve Öğr. Gör. Mustafa TERZİOĞLU'na çok teşekkür ederim.

## GİRİŞ

Davranışsal muhasebe, günümüzde sosyal, ekonomik ve teknolojik çevrede meydana gelen hızlı değişimlerden en çok etkilenen mesleklerden biri olan muhasebe mesleğinde, değişimin getirdiği yeni kavramlardan biridir.

Muhasebecilerin ve muhasebe fonksiyon ve raporlarından etkilendikleri için muhasebeci olmayanların davranışlarının incelenmesi şeklinde tanımlanabilecek olan davranışsal muhasebe; muhasebeci ve denetçilerin kararlarını, muhasebe ve denetim fonksiyonunun çalışanlar, yöneticiler ve yatırımcıların davranışları üzerindeki etkisini ve muhasebe bilgisinin kullanıcılarının kararı üzerindeki etkisini inceler. Bu tanıma göre muhasebe rakamlarının, insan davranışının hem nedeni, hem de bu davranışlara etkisi olduğu, muhasebecilerin de davranışı etkilemek üzere sistemlerini tasarlayabilecekleri anlaşılmaktadır.

Ahlaki bakımdan iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış olanın niteliğini ve temellerini araştıran felsefe dalı olarak tanımlanabilen etik, muhasebenin davranışsal yapısını etkileyen en önemli faktörlerden biridir.

Muhasebecilerin etik davranışı, muhasebecilik mesleğinin toplumdaki yeri ve güvenilirliği açısından çok önemlidir. Her zaman gerekli olan teknik muhasebe becerileri artık yeterli olmayıp muhasebecilerin teknik muhasebe becerisi yanında analitik ve problem çözme becerileri, sözel ve yazılı iletişim becerileri ve ikna etme becerileri gibi geniş beceri kümesine sahip olmaları ve meslek etiği konusunda bilgili olmaları gerekmektedir.

Muhasebe mesleği, doğası gereği etik kurallara sıkı bağlılığı gerektirmektedir. Muhasebeciler mesleki görevlerini yerine getirirken zaman zaman çelişkiye düşebilmekte, etik ikilemlerle karşılaşmakta, bunun sonucunda da karar vermede zorluklar yaşayabilmektedirler. Belli bir durumda etik kriterleri tanımlayamaz ve değerlendiremezlerse muhasebecilerin tutarlı etik kararlar vermesi beklenemez. Etik ikilemler ve çıkar çatışmaları sonucunda muhasebeciler de etik dışı davranışlarda bulunabilmekte ve bu etik dışı davranış meslek üyelerini, müşterileri ve toplumu kötü yönde etkilemektedir.

Bu zorlukların giderilmesinde meslek etiği kuralları ve muhasebecilerin etik gelişim düzeyleri çok önemli rol oynamaktadır. Kurallara uyma derecesi ve kuralların yetmediği yerde sergileyecekleri davranış yönünü etik gelişim düzeyi belirleyecektir.

Muhasebecilerin sosyal sorumluluklarını yerine getirirken toplumun güveninin sağlanması ve mesleğin ününün korunması için etik davranışları çok önemli bir faktör olduğundan, muhasebe etiği eğitimine de gereken önemin verilmesi gerekmektedir.

Enron ve WorldCom gibi şirket skandalları sonrasında dünyanın birçok yerinde, işletme ve muhasebe uygulamaları ve özellikle muhasebeciler ve denetçiler tarafından ortaya koyulan mesleki etikle ilgili eleştiriler, muhasebe ve denetimdeki kamu güveninin zayıflamasına neden olmuş ve muhasebe eğitiminde etiğe daha çok yer vermek ve meslek üyelerinin etik davranışını geliştirmek konuları daha çok tartışılmaya başlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı davranışsal muhasebe konusunu ve uygulamalarını tanıtmak ve davranışsal muhasebe çerçevesinde etik konusunu, etik gelişim düzeyini ve muhasebede etik eğitimi konusunu muhasebe mesleği açısından incelemektir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde davranışsal muhasebeyle ilgili tanımlar, muhasebenin davranışsal yapısını etkileyen faktörler, davranışsal muhasebede sık kullanılan teoriler, işletmelerdeki davranışsal muhasebe uygulamaları ve davranışsal muhasebeyle denetim ilişkisine ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

İkinci bölümde etik konusu ele alınmış, ahlaki gelişim ve karar verme süreci çeşitli teoriler açısından detaylı olarak anlatılmış, muhasebe meslek etiği, meslek etiği ile ilgili düzenlemeler, muhasebe etiği eğitimi, muhasebe etiği eğitimi ile ilgili Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) düzenlemeleri ve Türkiye'de muhasebe etiği eğitimi konularına değinilmiştir.

Üçüncü ve son bölümde meslek üyelerinin etik yargı düzeylerini ölçmek amacıyla yapılan araştırma ve bununla ilgili sonuç ve öneriler yer almaktadır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## DAVRANIŞSAL MUHASEBE

Davranışsal Muhasebe, hem muhasebecilerin, hem de muhasebeci olmayıp muhasebe raporlarıyla ilgilenenlerin davranış ve kararlarını inceler. Muhasebe bir taraftan belli davranış ve kararların nedeni olurken, bir taraftan da davranış ve kararları etkiler.

### 1.1 Muhasebe ve Davranış İlişkisi

Muhasebe sistemlerinin insan davranışı üzerindeki etkisi incelendiğinde, davranışlar ve çevre çeşitlilik ve dinamiklik içinde olsa da, muhasebe bilgi sistemleri tamamlanmamış, statik ve tarihidir (Ferris ve Haskins, 1988, s.5). Bu sistemler, bireylerin rutinleşmiş öğrenme şekillerine katkıda bulunurken hem ast hem de üstlerin sonuçları açıklamaları ve gelecekteki sonuçlarla ilgili beklentiler oluşturmalarına temel sağlar. Bu yüzden muhasebe sistemleriyle davranışlar, ayrılmaz şekilde etkileşim içindedirler. Bireylerin nasıl öğrendiği ve çevrelerindeki dünyayı nasıl anlamlandırdıkları, bilgiyle ilgili kararlarından ve onu nasıl kullandıklarından etkilenir ve kararlarını da etkiler.

Muhasebe ve davranış birbirine bağlanmıştır, çünkü muhasebe bir yandan belirli birimin yerine getirdiği davranış seviyesini yani performansı ölçer ve raporlar, diğer yandan bu davranışı ölçme ve raporlama eyleminin kendisi, bireysel, grup ve organizasyonel olmak üzere bütün seviyelerde davranışı yaratan ve etkileyen bir faktördür, yani başka davranışlara yol açar (Parker ve diğ., 1989, s.10-23). Muhasebe dinamik bir süreçtir. Davranış sadece gözlenip, ölçülüp sonra da raporlanmaz, bu süreçle, istisnai bir performansın ödüllendirilmesi gibi yeni davranışlar da yaratılır.

İki yöneticinin aynı durumla karşılaştıklarında aynı şekilde davranmamalarını veya muhasebe bilgisini kullananların muhasebe verileri karşısındaki davranışlarının farklı olmasını, bireysel farklılıklar açıklayabilir. Bireysel davranışların farklı olması büyük ölçüde kişilik, tutum, öğrenme, algı, nitelik ve motivasyon gibi bireysel farklılıklara bağlı olabilir. Çoğunlukla bireysel davranış aslında bireysel değil, bireyler grubunun davranışsal faaliyetinin parçası olabilir. Bu durumda grubun, birey tarafından sergilenen davranışı nasıl etkilediğini anlamak gerekir. Bir grubun davranışı, grubun büyüklüğü, nitelik ve roller, normlar, amaçlar, bağlılık, liderlik ve dış çevreden etkilenir.

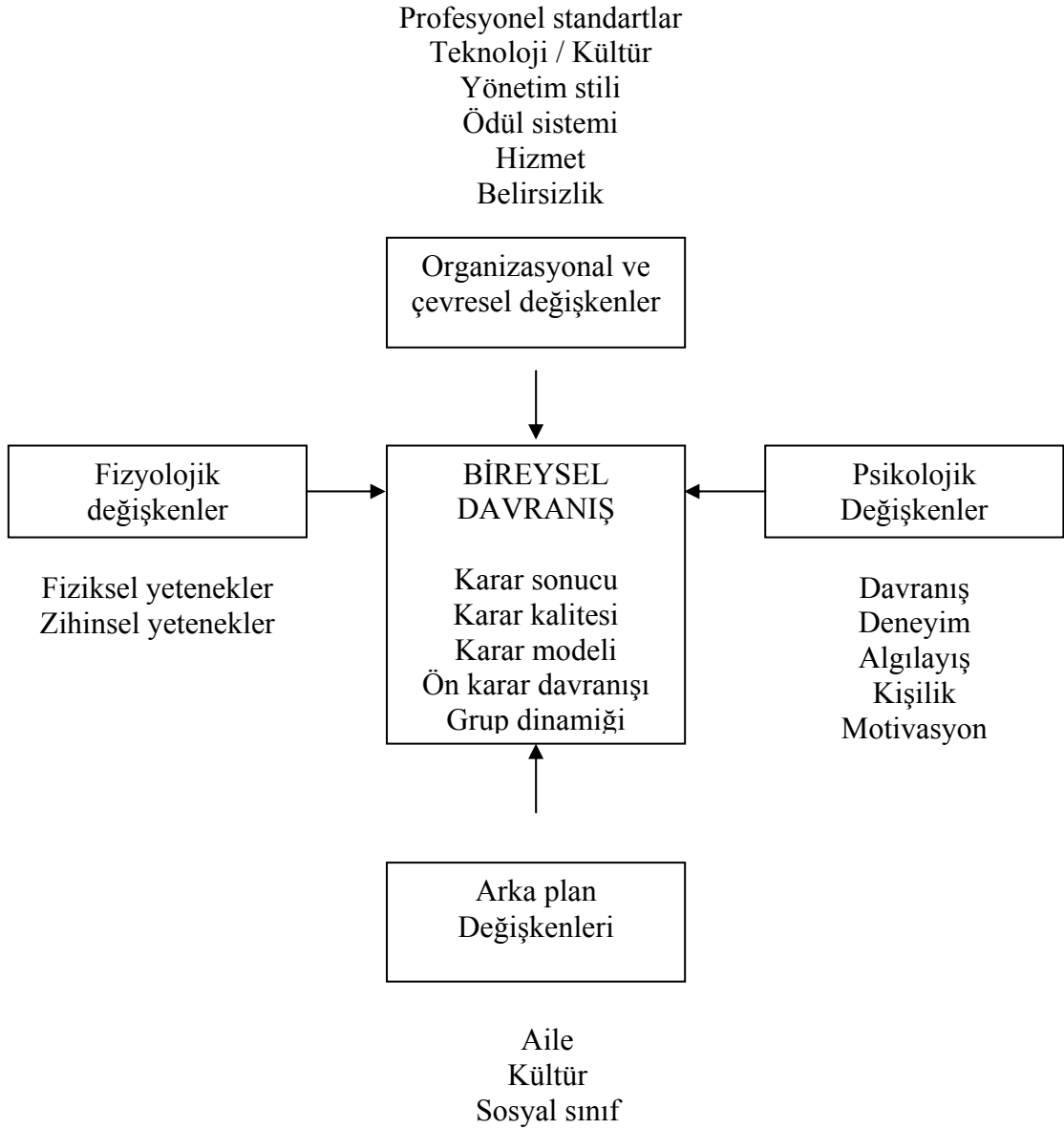


## 1.2 Davranışsal Muhasebenin Tanımı

Davranışsal Muhasebe, Muhasebe ile Davranış Bilimlerinin birleşiminin ürünüdür (Report of The Committee, 1974, s.127). Davranış bilimlerinin görünümü ve metodunun, muhasebe problemlerine uygulanmasını ifade eder. Davranışsal Muhasebe Araştırması, muhasebecilerin ve muhasebe fonksiyon ve raporlarından etkilendikleri için muhasebeci olmayanların davranışlarının incelenmesidir, şeklinde tanımlanabilir (Hofstedt ve Kinard, 1970, s.43). Genel olarak üç perspektif, davranışla ilgili muhasebe çalışmasına uygulanabilir: Muhasebecinin teknik fonksiyonlarının davranış üzerine etkisi, muhasebecilerin davranışı, muhasebe bilgisinin bilgiyi alanlar üzerine etkisi. Muhasebe araştırmalarının çoğunun ortak bir hedefi vardır: İnsanların bilgiyi nasıl işlediğini öğrenmek (Burgstahler ve Sundem, 1989, s.92). Araştırmanın biçimlendirilmesi, bir araya getirilmiş sonuçların analizi ve bireyin davranışı üzerine çalışmaların hepsi bu amaca katkıda bulunurlar. Bir başka deyişle davranışsal muhasebe araştırması, muhasebe ve denetçilerin kararlarını, bütçe katılımı ve bilgi sistemi karakteristikleri gibi muhasebe fonksiyonu ve denetim fonksiyonunun çalışanlar, yöneticiler ve yatırımcıların davranışı üzerindeki etkisi ve muhasebe bilgisi çıktısının, kullanıcıların kararı üzerindeki etkisini içerir (Bamber, 1993, s.2-3).

Davranış, bireyin özellikleri ve görev çevresinin özellikleri ile şekillenir. Şekil 1.1, yatay ekseninde birey özelliklerini, dikey ekseninde de görev çevresinin özelliklerini göstermektedir. Muhasebenin profesyonel ve teknik yapısından dolayı arka plan değişkenleri ile fiziksel yetenekler, davranışsal muhasebe araştırmacılarının ilgisini az çekmiştir. Bu konudaki istisna, işletme ve muhasebenin uluslararasılaşması ve dünya pazarlarındaki rekabetçilikten dolayı ulusal kültürdür.

Davranışsal muhasebe araştırması, psikolojik değişkenler ve organizasyonel/çevresel değişkenlerin davranış üzerindeki etkilerine odaklanır. Psikolojik değişkenler üzerindeki önem, muhasebenin profesyonel yapısı ve başkalarının karar vermesinde girdi olma sonucuyla tutarlıdır (Bamber, 1993, s. 8).



Kaynak: Bamber (1993), s. 7 (Ferris ve Dillard (1988) tarafından adapte edilmiştir).

### Şekil 1.1 Bireysel davranışlar üzerindeki etkiler

Bireyin bilgiyi işleme ve karar vermesinin sonucu, genel anlamda bir çeşit performans ölçüsüdür (Bamber, 1993, s.9). Bu ölçü, bireyin kendi algıladığı performansın veya tatminin kendi anlatımı olabilir, ama çoğunlukla karar sonucunun kendisidir. Spesifik kararlar muhasebenin çeşitliliğini yansıtır.

### 1.3 Davranışsal Muhasebe ile Genel Muhasebe ve Yönetim Muhasebesi İlişkisi

Davranışsal Muhasebe, karar alıcıların psikolojik yapılarına odaklanır ve davranış bilimlerinin muhasebe üzerindeki etkilerini anlamaya çalışır (Usul, 2007, s.11). Finansal bilgileri raporlayan geleneksel muhasebeden farklı olarak, yayımlanan finansal raporlara insan faktörünü de katmaya çalışır. “Davranışsal muhasebe, muhasebe bilgileri ve problemleri ile insan davranışları arasında ilişki kurarak (Usul, 2007, s.12);

- Alınan kararların işletme ve birey üzerindeki etkisini ölçer ve anlamaya yardımcı olur,
- Stratejik planlama ile örgüt davranışları arasında ilişki kurarak; düşüncelerin ölçülmesini ve raporlanmasını sağlar,
- Birey davranışlarının işletme politikaları ile uyumlaştırılmasını ve yeniliklere açık olmasını sağlar.
- Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yardımcı olurken, psikoloji ve sosyoloji bilimlerini kullanarak, bu bilgilerin nasıl kullanıldığını irdeler.”

Yönetim Muhasebesi, iç kullanıcılara, karar vermelerini kolaylaştırmak üzere muhasebe ve muhasebe dışı bilgiyi sağlar (Riahi-Belkaoui, 2001, s.4). Yönetim Muhasebesi, üretilen veya alınan bilgiye, yaratılan çevre ve şartlara, meydana gelen tutum ve anlayışlara ve arzulanan çıktılara tepki verdikleri için bilgiyi üretenler olarak yönetim muhasebecileri ve iç kullanıcılar olarak yöneticilerin davranışlarıyla şekillenen bir davranışsal çevrede işlemektedir. Bilgi ve bu davranışların ve davranışsal şart ve çevrelerin değerlendirilmesi, şirketin hedeflerini yerine getirmede yönetim muhasebesinin başarı ve etkinliğine katkı sağlar.

Organizasyonlarda yönetim muhasebesinin rolü, karar vermek için organizasyon hiyerarşisinin çeşitli elemanlarınca sağlanan bilgi olarak algılanmaktadır (Hayes, 1977, s.22). Bu bilginin performans değerlendirmede kullanılması, karar verme fonksiyonunun önemli bir yönüdür.

### 1.4 Davranışsal Muhasebenin Gelişimi

Davranışsal Muhasebe olarak bilinen olgu, 1960’ların başlarında oluşmaya başlamıştır (Caplan, 1989, s.109). O zamana kadar akademik muhasebe araştırması akımı, öncelikle güncel uygulamaların raporlanması ve belli muhasebe prosedürlerinin incelenmesiyle ilgiliydi. Muhasebe araştırması, hem alan, hem de metodoloji açısından sınırlıydı. Davranışsal

araştırmanın gelişimi de dahil olmak üzere muhasebe araştırmasının hem alan, hem de kalitesindeki değişimler, iki dış faktörü izler (Caplan, 1989, s.110): Davranışsal ve sosyal bilimlerde organizasyonel konulara olan dikkatin artması ve işletme okullarının temel misyon görüşünün değişimi. Yine o yıllarda işletme eğitimi felsefesinde esaslı değişim olmuştur. Gordon-Howell ve Pierson (Akt. Caplan, 1989, s.110), işletme eğitiminin, sosyal ve davranışsal bilimlerin kavram ve metodolojileriyle birleşmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. İşletme eğitimi müfredatı değişmeye başlamıştır; bazı okullar, davranış bilimleri bölümleriyle eğitim ve araştırma ilişkileri kurma teşebbüsünde bulunmuşlardır. 1960'lı yıllardaki davranışsal muhasebeye katkıda bulunan çalışmalar, alanı tanımlama, davranışsal konuların muhasebe teorisi ve uygulamasına uygunluğu ve kavramsal model geliştirme üzerine olmuştur. 1960'lı yıllar, özellikle Davranışsal Muhasebe alanında olmak üzere, muhasebe araştırması literatüründe “Uyanmanın 10 Yılı” olarak anılmıştır (Lord, 1989, s.127).

Davranışsal Muhasebe terimi ilk olarak *Journal of Accounting Research* dergisinin 1967 baskısında (*Empirical Research in Accounting: Selected Studies*) geçmiştir (Birnberg ve Shields, 1989, s.24). Davranışsal muhasebe araştırması ve diğer muhasebe araştırmaları arasındaki farklılıklara değinilmiştir. Davranışsal muhasebe, muhasebe bilgisi, süreçler ve insan davranışı arasındaki bağlantıları incelemek için davranış bilimlerinden teoriler ve metodolojiler uygular. Davranışsal Muhasebe Araştırmasının, diğer muhasebe araştırması ekolleriyle ortak özellikleri vardır. Bu özellikler, muhasebe fenomeninin incelenmesini, insanların gözlenmesini, teori veya temel araştırma sorusuyla değişkenlerin ölçülmesini içerir (Sorensen, 1990, s.327). Davranışsal muhasebe araştırmasını diğer muhasebe araştırması ekollerinden ayıran özellik, davranış bilimleri ile olan ilgisidir (Birnberg ve Shields, 1989, s.25).

1970-80'li yıllarda çalışmalar şu alanlarda kategorize edilebilir (Caplan, 1989, s.112):

#### 1- Finansal Muhasebe

a-Finansal bilgilerin hazırlanışı ve sunumunda yönetici ve muhasebecilerin davranışı

b-Finansal bilgi kullanıcılarının özellikleri ve davranışı

#### 2- Yönetim Muhasebesi

a-Bireysel davranışsal değişkenler

b-Organizasyonel konular

#### 3- Denetim

a-Denetim ortamında bireylerin davranışı

b-Denetim kararları

4- İnsan Kaynakları Muhasebesi

5- Sosyal Muhasebe

6- Muhasebe Bilgi Sistemleri ve İnsanın Bilgiyi İşlemesi

Bugüne kadar yapılan Davranışsal Muhasebe alanındaki çalışmalar özellikle, yönetsel kontrol, muhasebe bilgisini işleme, denetim, organizasyonel sosyoloji, davranışsal muhasebe araştırmaları ve etik konularında olmuştur (Birnberg ve Shields, 1989 ve Meyer ve Rigsby, 2001). Bu çalışmalarda “Etik” konusu ayrı başlık altında işlense de, diğer konulardaki çalışmaların çoğunun özü, etik kavramı ile ilişkilidir. Gerek muhasebecilerde olması gereken özellikler, gerek işletmelerdeki muhasebe uygulamaları, gerek denetim kararları, gerekse muhasebe eğitiminin içeriğinde etik konusu işlenmektedir. Bu yüzden Davranışsal Muhasebe çerçevesinde, firmalardaki muhasebe uygulamaları açısından, muhasebecilik mesleğini icra edenler açısından ve eğitim açısından etik konusu değerlendirilmiştir.

## **1.5 Muhasebenin Davranışsal Yapısını Etkileyen Faktörler**

Muhasebenin davranışsal yapısını kültür, inanç, politik yapı ve etik gibi birçok faktör etkilemektedir. Etik konusundan 2. bölümde bahsedildiği için burada sadece kültür, inanç ve politik yapı faktörleri ele alınmıştır.

### **1.5.1 Kültür**

Kültür, insanlarca yaratılan değer sisteminin, örf-adet, tutum, inanç, ahlak, sanat ve sembollerin bileşimi olup bir toplumu oluşturan insanların bütün bir yaşam biçimi olarak tanımlanabilir (İnceoğlu, 2004, s.129). Bir toplumun yaşam biçimini oluşturan değerler, gelenekler, görenekler gibi öğelerle bir başka toplumdakiler birbirinden farklılık gösterir, dolayısıyla her toplumun kendine özgü bir kültürü vardır. Bir toplumun kimliği, o toplumun kültürel yapısıyla tanımlandığından, kültür, o toplumdaki bireyin de kişiliğinin biçimlenmesinde, amaç ve hedeflerinin belirlenmesinde de etkili belirleyicilerden biridir.

Çeşitli kriterlere göre kültür sınıflamaları yapılmıştır; kültürün genellik derecesine göre yapılan sınıflamada kültür, genel kültür ve alt kültür diye ikiye ayrılır (Erdoğan, 1994, s.122).

Genel kültür bir toplumun sahip olduğu kültür olarak düşünülürse, bir ülke veya ulusun kültüründen söz edildiği zaman genel kültür düşünülür ve söz konusu ülkenin veya toplumun hakim olan inançları, değerleri, hareket tarzları ve yaptırım türleri, genel kültürün parçalarıdır. Bazı ortak yönlerin yanında önemli farklı yönleri de bulunan alt kültürler bazı hakim değerleri kapsarlar, ancak kendilerine özgü değerleri vardır; bir uğraş üzerine kurulmuş olabilirler, günlük hayat bağlarıyla ilgili olabilirler. İşletme organizasyonunun da bir alt kültür olduğu kabul edilebilir; kişiler ekonomik amaçlarla bir araya gelmişlerdir, kişiler farklı bölge ve kültürlerden gelmiş olabilirler.

Bir ülkenin kültür yapısı o ülkedeki muhasebe sisteminin oluşmasında doğrudan etkendir; organizasyonel yapıyı ve davranışı, muhasebe çevresini ve muhasebe olgusuyla karşılaşılan tüm bilişsel hareketi etkileyip muhasebe organizasyonunun yapılanmasında etkin rol oynar (Usul, 2007, s. 26-27).

### 1.5.2 İnanç

İnançlar, geçmişte ve şimdi gerçeğin ne olduğuna dair bireysel bilgilerden oluşmakta olup bireylerin sosyal gerçekleri nasıl anlamlandırdığını gösterirler (Sabuncuoğlu ve Tüz, 2001, s. 47). İnançların oluşumunda bireysel özelliklerle kültürel değerlerin sentezi sözkonusu olduğu için işletme yönetimleri, farklı kültürel ortamlardan gelen işgücünü yönetirken, işletmenin içinde bulunduğu sosyal kesimlerin kültürel yapılarını analiz etmelidirler, çünkü bireylerin inançları, işle ilgili davranış ve organizasyonel ilişkileri etkilemektedir.

İnançlar, karar verme sürecinin önemli bileşenlerinden olup inanç seviyesi, karar verme davranışını belirler (Hartono, 2004, s. 87).

İnançlar çocukluk çağından itibaren öğrenme yoluyla oluşan düşünsel yapılar olup olaylar arasındaki neden sonuç ilişkileri ve eşdeğerlilikleri kurarak oluşturulurlar; bu eşdeğerlilikler ve neden sonuç ilişkisi yaşantıdan genelleyerek ve toplumdaki öğrenilerek oluşur ve sonra da inançlara göre olaylar yorumlanır (Usul, 2007, s. 20). İnançlar çevredeki koşullarla olan ilişkileri ve esneklikleri açısından temel ve ara inançlar olmak üzere ikiye ayrılır. Temel inançlar varlığın en derininde olan zihinsel yapı taşlarıdır, sert, zorlayıcı ve genelleycidir, çevresel koşullardan etkilenmezler; ara inançlar ise çevredeki koşullarla ilişki içindedir.

Bireylerin muhasebe bilgilerini inceleyerek karar alma mekanizmasını etkileyen, öğrenme ve tecrübe ile oluşmuş temel inançlar, dürtüleri tetikleyerek önce çevreye hükmeder, sonra yöntemlere hükmeder ve sonunda karar vermek için harekete geçer (Usul, 2007, s.22-25). Olayları temel inanç açısından değerlendirip uygun tepki oluşturmaya çalışan kural ve tutumlardan oluşan ara inançlar, kişilerin alacakları kararlarda davranış şeklini belirler. Bireyler daha önce öğrendikleri muhasebe bilgilerini duygusal faktörlerle birleştirip genel ve sürekli bir yapı kazanan davranış şekline dönüştürür, ama bu davranışlar zaman içinde değişiklik gösterebilir ki bu değişikliğe de bireyin ara inancı etken olur.

### 1.5.3 Politik Yapı

Toplumun içinde yaşadığı kültürün yapısı da karar alma aşamasını etkiler (Usul, 2007, s. 45). Kolektivizm kültür yapısına sahip olan bir toplumun bireyleri ile, kapitalist ya da liberalist bir toplumun bireylerinin karar verme aşamasında göz önüne alacakları kriterler farklı olacaktır. Muhasebe sisteminin oluşturulmasına olan etki, ülkenin bürokratik yapısından da kaynaklanabilir aşırı merkezîyetçi olan ya da merkezîyetçi olmayan bürokratik yapılarda oluşturulacak muhasebe sistemi farklılık gösterecektir.

“Bir ülkede oluşturulacak olan muhasebe sistemi, ülkenin siyasi ve bürokratik yapısı, yönetim biçimi, pazar yapısı, diğer ülkelerle ticari ilişki düzeyi ve toplumun amaçları doğrultusunda bir görüş birliği amacıyla oluşturulmaktadır”; muhasebe sisteminin oluşturulmasında şu noktalar önemlidir (Usul 2007, s. 47):

- Yönetim istekliliği
- Parlatonunun istekliliği
- Siyasi partilerin istekliliği
- Muhasebe çıktılarını kullanacak toplumun istekliliği.

### 1.6 Davranışsal Muhasebe ve Motivasyon

Motivasyon, “kişilerin belirli bir amacı gerçekleştirmek üzere kendi arzu ve istekleri ile davranmaları ve çaba göstermeleri şeklinde tanımlanabilir; istekleri, arzuları, ihtiyaçları, dürtüleri ve ilgileri kapsayan genel bir kavramdır”. (Koçel, 2007, s. 483). Motivasyonun ilgili olduğu konular:

- Kişilerin bekleyiş ve ihtiyaçları

- Kişilerin amaçları
- Kişilerin davranışları
- Kişilerin kendilerine performansları hakkında bilgi verilmesidir.

Çalışanın motivasyon düzeyi, bireysel ihtiyaçlarının çalıştığı kurumdan sağladığı maddi ve manevi kazançlarla, ne ölçüde giderildiğine bağlı olup motivasyonda en önemli konu, çalışanların davranışlarının ve bunların nedenlerinin bilinmesidir (Toker, 2008, s. 70).

Motivasyon sürecinin anlaşılmasında kişileri belli şekilde davranışa zorlayan nedenlerin, kişilerin amaçlarının, davranışların sürdürülme olanaklarının incelenmesi gereklidir. Bir yöneticinin başarısı, astlarını örgüt amaçlarını gerçekleştirecek şekilde davranmaya yönlendirmesine bağlı olup yöneticilerin, astlarının davranışlarını yorumlaması ve bunun sonuçlarına göre onları motive edecek uygulamalar geliştirmesi gerekmektedir (Koçel, 2007, s. 484). Motivasyonun 2 özelliği şunlardır:

- Motivasyon kişisel bir olay olup birisini motive eden bir durum, başkasını etmeyebilir.
- Motivasyon insanın davranışlarında gözlenebilir.

Herzberg'in çift faktör teorisindeki hijyen faktörler, maaş, iş güvenliği, çalışma şartları, mevki, teknik denetim kalitesi ve kişilerarası ilişki kalitesi olup minimal düzeyde doyum sağlanması için ihtiyaç duyulan faktörlerdir (Parker ve diğ., 1989, s. 28). İş tatmini ile ilgili motive edici faktörler başarı, tanınma, sorumluluk, ilerleme, işin kendisi ve kişisel büyüme olanağıdır. İş tatmini, çalışanın işine devamlılığı, bağlılığı, işini çekici bulması ve verimliliği için önemli faktörlerden biridir (Toker, 2008, s. 71). İş tatmini, bireyin belirli bir işe karşı olan olumlu duygusal tepkileri şeklinde ifade edilebilir. İş tatminiyle ilgili yapılan çeşitli çalışmalarda muhasebeciler, işlerinden, genel örgüt çalışanlarından daha çok tatmin olmuş görünmektedirler (Parker ve diğ., 1989, s. 29).

Davranışsal muhasebe araştırmacıları, katılımcı yönetim anlayışının çalışanlarda yüksek iş tatminine, yüksek motivasyona ve dolayısıyla da yüksek performansa neden olduğunu ortaya çıkaran birçok araştırma yapmışlardır (Uşul, 2007, s. 65-66).

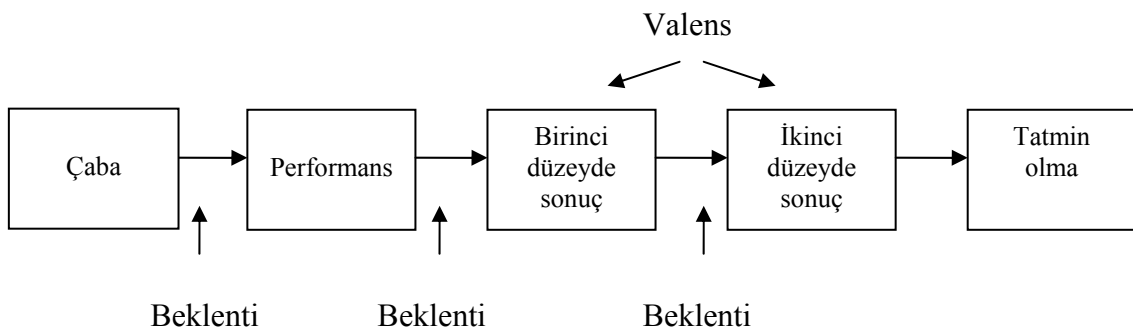
### **1.7 Davranışsal Muhasebede Sık Kullanılan Teoriler**

Davranışsal muhasebede sık kullanılan teorilerden beklenti teorisi, eşitlik teorisi, amaç teorisi, durumsallık yaklaşımı ve vekalet yaklaşımı aşağıda ele alınmıştır.



### 1.7.1 Beklenti (Expectancy) Teorisi

Motivasyon teorilerinin, süreç teorilerinden olan beklenti teorisinde Vroom'a göre üç temel kavram bulunmakta olup birinci kavram, valens, yani bir kişinin belirli bir çaba göstererek elde edeceği ödül arzulama derecesidir; bazıları bir ödülü çok arzularken, bu ödül bazıları için hiçbir şey ifade etmeyebilir (Koçel, 2007, s. 495). İkinci temel kavram olan beklenti, kişinin algıladığı bir olasılık olup bu olasılık, belirli bir çabanın belirli bir ödülle ödüllendirileceğini ifade eder; çaba sarfederek belirli bir ödülü elde edebileceğine inanan kişi, daha çok çaba sarfedecektir. Bir kişinin hem ödülü arzulama derecesi, hem de beklentisi yüksekse, kişi motive olacak, arzu ederek çalışacaktır. Üçüncü kavram olan araçsallığa göre, kişi belirli bir çaba ile belirli bir düzeyde performans gösterebilir, bu performans da belirli bir şekilde ödüllendirilebilir, bu da birinci kademe sonuç olarak ifade edilebilir. Birinci kademe sonuç olan bu ödüllendirmeye örnek olarak maaş artışı verilebilir. Birinci kademe sonuçlar, ikinci kademe sonuçlar olarak ifade edilebilecek amaçları gerçekleştirmede bir araç olup araçsallık çeşitli kademeler arasındaki ilişkiyi, beklenti de çaba ile birinci kademe sonuçlar arasındaki ilişkiyi gösterir. Buna göre “eğer bir kişi, belirli düzeyde bir çabanın belirli bir performans ile sonuçlanacağına inanıyorsa (beklenti) ve bu performansın da belirli bir birinci kademe sonuç-ödül ile karşılanacağına inanıyorsa (beklenti) ve aynı zamanda kişi bu belirli birinci kademe ödülü bazı ikinci kademe sonuçlar için gerekli görüyorsa (araçsallık) ve kişi hem birinci hem de ikinci derece ödülleri arzu ediyorsa, bu kişi motive olacaktır” (Koçel, 2007, s. 495). Bu durum Şekil 1.2’de şöyle gösterilebilir:



**Şekil 1.2 Vroom Motivasyon Modeli (Koçel, 2007, s. 496)**

Önceki davranışsal teori muhasebe araştırması, muhasebe performans ölçülerine güven veya bütçe katılımı gibi kontrol sistemi özelliklerinde ve performans veya fonksiyonel olmayan davranış gibi çeşitli kriter değişkenlerinde iki değişkenli ilişkiler keşfetmiştir (Kren, 1997, s. 65). Davranışsal teori muhasebe araştırması daha hızlı, ancak daha karmaşık

organizasyon durumsallık modellerine doğru gelişmiştir. Durumsallık teorisi araştırmasının esas öncülü, organizasyonel yapı ve kontrol sistemi modelinin organizasyon şartlarına ve çevresine bağlı olmasıdır. Bu yüzden kontrol sistemi özelliklerinin etkileri, birey ve organizasyonu etkileyen içeriksel faktörlerle hafifletilmektedir. Kontrol sisteminin belirli özellikleri organizasyonun çevresini tanımlayan içeriksel değişkenlere uymalıdır. Kontrol sistemi modeli ve etkinliğini anlamak, belli organizasyonların ve çevrelerinin özelliklerini analiz etmekle başlar.

### 1.7.2 Eşitlik (Equity) Teorisi

Süreç teorilerinden olan Eşitlik teorisinin temeli, personelin iş ilişkilerinde eşit muamele görme arzusunda olması ve bu arzunun, motivasyonu etkilemesidir (Koçel, 2007, s. 498). Adams'a göre, kişinin iş başarısı ve tatmin olma derecesi, çalıştığı ortamda algıladığı eşitlik veya eşitsizliklere bağlı olup kişi, kendisinin sarfettiği çaba ve karşılığında elde ettiği sonuç ile aynı iş ortamında başkalarının sarfettiği çaba ve elde ettikleri sonucu karşılaştırır, çaba ile sonucu içeren bir oran oluşturur. Kişi kendi oranını, kendisiyle aynı düzeyde olduğunu düşündüğü başkalarının oranıyla karşılaştırır; eşitsiz bir durum algılaması sonucunda, eşitsizliği giderici şu davranışları gösterebilecektir:

- Sarfedilen çabanın değiştirilmesi
- Sonucun değiştirilmesi
- Çaba ve sonuç tanımlarının değiştirilmesi
- İşi terk etme
- Başkalarını, sarfettikleri çabayı azaltmaları için zorlama
- Karşılaştırmanın dayandığı temel etkenleri değiştirme.

### 1.7.3 Amaç (Goal Setting) Teorisi

Süreç teorilerinden olan ve Locke tarafından geliştirilen bu teorisinin temeli, kişilerin kendileri için belirledikleri amacın ulaşılabilirlik derecesidir (Koçel, 2007, s. 499). Teoriye göre kişilerin belirlediği amaçlar, onların motivasyon derecelerini de belirleyecektir; erişilmesi kolay olan bir amaç belirleyen kişiye oranla, ulaşılması zor bir amaç belirleyen kişinin göstereceği performans daha yüksek olacak ve daha fazla motive olacaktır.

### 1.7.4 Durumsallık (Contingency) Yaklaşımı

Organizasyonların değişimi ve çevre koşullarına uymalarını inceleyen uyum yaklaşımlarından biri olan durumsallık yaklaşımı, işletme organizasyonlarının yapı ve işleyişini, işletmelerin içinde buldukları çevre koşullarının özelliklerinin, işletmede kullanılan teknolojinin ve işletmelerin büyüklüklerinin etkilediği görüşüne dayanmaktadır; işletme yöneticileri koşulları inceleyecek, çevre koşullarına uymak için yapı ve işleyişle ilgili kararlar verip işletmelerinin çevre koşullarına uyumunu sağlayacaklardır (Koçel, 2007, s. 268).

Durumsallık yaklaşımı organizasyonlara, kendine özgü özellikleri olan açık sosyal sistemler olarak odaklanmıştır (Sisaye, 1998, s. 15). Genel organizasyonel ilkeleriyle ilgili klasik teori araştırmasının yönünü, belirli bir organizasyonel çevreye uygulanacak olan durumsallık ilkelerini geliştirmeye çevirmiştir. Dış çevre teknolojiyi, pazarları, sosyal, demografik, ekonomik, politik ve sosyo-kültürel sistemleri kapsamaktadır.

Muhasebe sistemlerinin spesifik koşulları ve çeşitli özellikleri arasındaki mükemmel uyumun, teorik ve ampirik araştırma metodunun hedefi olması genellikle muhasebe sistemleri dizaynının durumsallık yaklaşımı olarak bilinir (Riahi-Belkaoui, 1996, s. 172).

Muhasebe sistemleri dizaynında durumsallık teorisi yaklaşımı, tüm organizasyonlara uygulanabilen bir genel strateji olmadığını, aksine, muhasebe sistemlerinin çeşitli bileşenlerinin dizaynının, mükemmel bir uyum sağlayan belli ihtimallere dayalı olduğunu farzeder (Riahi-Belkaoui, 2001, s. 70). Bu durum, durumsallık teorisinin kapsamı olan, muhasebe sistemleri dizaynı ile belli ihtimaller arasındaki mükemmel bağ, ya da uyumdur. Durumsallık formülasyonları, muhasebe sistemlerinin çeşitli durumlarda nasıl farklı olduğunu açıklama girişimlerinde, teknoloji, organizasyonel yapı, teori ve çevrenin etkilerini göz önünde bulundurmıştır. Bu formülasyonlar, organizasyon tarafından etkilenmeyen bazı durumsallık değişkenlerini, muhasebe bilgi sistemi, diğer yönetim bilgi dizaynı, organizasyonel kontrol düzenlemeleri gibi bir organizasyonel kontrol paketinin bileşenlerine bağlayan ve sonra bazı aracı değişkenler vasıtasıyla bir organizasyonel verimlilik ölçüsüne bağlantı sağlayan genel bir çerçeve benimsemiştir.

### 1.7.5 Vekalet (Agency) Yaklaşımı

Uyum yaklaşımlarından biri olan “Vekalet yaklaşımı, amaçları ve çıkarları farklı iki kişinin birbiri ile yardımlaşmak durumunda ortaya çıkan sorunları inceleyen bir yaklaşımdır. Ortak bir amaç uğruna yardımlaşma durumunda olan iki tarafın birincisi Vekalet veren (principal), diğeri de Vekil’(agency)dir” (Koçel, 2007, s. 272). Vekalet veren belirli sonuçlara ulaşmak için vekil’in yardımına ihtiyaç duyarken, vekil bu sonuçlara ulaşmak için gereken kararları alıp faaliyeti gerçekleştirir, böylece bir işin gerçekleştirilmesinin başkasına devredildiği durum olan vekalet ilişkisi (agency theory) oluşur. Vekalet veren hissedar, üst yönetici olabilir, vekil de yönetici, ast, müşteri, satıcı olabilir. Vekil kendi çıkarlarına göre motive olup rasyonel davranır ve riskten kaçınırken; vekalet veren, özendirmeyle vekili motive edebilir, ancak vekalet verenin vekilin davranışlarını değerleyip yönlendiremediği durumlarda aralarında çatışma çıkabilir. Vekalet veren ve vekil kendi çıkarlarıyla motive oldukları için hedef çatışması da yaşanabilir (Kren, 1997, s. 65-66). Ödeme anlaşmaları (compensation contracts) bu çatışan hedefleri dengeye getirir. Vekalet veren ile vekil arasında çıktının dağıtımını belirleyen paylaşım kuralına, yazılı olsun, olmasın, anlaşma denir. Böylece, vekalet teorisi, gösterilen çabanın derecesine dayanan teşvik edici ödeme anlaşmalarının (incentive compensation contracts) ekonomik unsurlarının doğrudan ve formal analizi için araç sağlar. Eğer vekalet veren, vekilin çabasını gözleyebiliyorsa, kararlaştırılmış faaliyete, kararlaştırılmış ücret ödeyen anlaşmalar uygulanabilir. Bunun olmadığı durumlarda da teşvik edici anlaşmalar uygulanabilir. Vekilin firma ve faaliyetleri hakkında vekalet verenden daha çok olan bilgisi, bir bilgi farklılığı, yani bilgi asimetrisi yaratıp vekalet veren, vekil için hangi uygulanabilir faaliyetler olduğunu ve optimal faaliyet seçiminin ne olması gerektiğini ayırt edemeyebilir. Bu ortamda teşvik sağlamak için vekalet veren, ulaşılan çıktı gibi, (vekilin gösterdiği) gözlenebilir çaba ölçülerine dayanan anlaşmalar yazmalıdır. Anlaşmalar, müşterek olarak gözlenebilen faktörlere dayanmalıdır. Yoksa, her bir taraf, kendi hedefine uygun bir sonucun gerçekleştiğini iddia edebilir.

Davranışa göre anlaşmayla karşılaştırıldığında, çıktıya göre anlaşma, vekilin az çaba göstermesine sebep olur, çünkü vekalet veren, vekilin gösterdiği çabanın derecesiyle ilgili herhangi bir iddiayı doğrulayamaz (Kren, 1997, s. 66). Vekilin becerisi ve çabası ile çevre faktörleri, birlikte, çıktıyı belirlediklerinden, çıktıya bağlı olan ödeme yetersizdir, çünkü vekile risk yükler. Risk, ödeme ve kariyer güvenliğinin tehlikeye atılmasından kaçınmak için vekilin, karar verme ve proje seçiminde yersiz tutuculuk göstermesine neden olabilir. Vekalet veren, vekile usulsüz performans riski yüklemeyen teşvikler sağlayacak bir değerlendirme

süreci planlamalıdır. Vekalet veren, karmaşık ve zor bir görev olan, sonuçların sorumluluğunu vekile veya vekilin kontrolünün ötesindeki çevresel faktörlere bağlama göreviyle yüz yüze gelir. Sonuçta, anlaşma süreci geniş ölçüde organizasyonun bilgi sistemine dayanır, çünkü teşvik anlaşmalarının uygun sınırını, mevcut olan bilgiler belirler.

### **1.8 İşletmelerdeki Davranışsal Muhasebe Uygulamaları**

İşletmeler, bireyler ve toplum üzerinde etkilerinin olduğunu ve kısa ve uzun dönemde faaliyetlerinin sonuçlarını tahmin edip değerlendirmede ahlaki görevleri olduğunu kabul etmelidirler (Puttee, 2005). İşletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri için kar elde etmeleri öncül koşuldur, ancak kar elde ederken ortakların, çalışanların, iş çevresinin ve toplumun da çıkarlarını dikkate almak zorundadırlar. İşletmelerin sosyal sorumluluğu, yasal, etik ve gönüllü sorumlulukları kapsamaktadır (Gül ve Ergün, 2004, s.55). İşletmeler, işletmenin çıkarları ile doğrudan ilgili olan taraflar ile başarılarından etkilenen topluma karşı sorumluluğa sahip olduklarından, toplum içinde meydana gelecek değişmelere uyum sağlayıp sosyal sorumluluk bilinciyle faaliyette bulunmaları, uzun vadeli çıkarları bakımından da faaliyetlerini uzun süre sürdürmelerini sağlayacaktır (İşseveroğlu, 2001, s. 59-61).

İşletmelerde muhasebe uygulamaları açısından davranışla ilgili ilk çalışmalar, bütçe sürecinin insanların davranışını nasıl etkilediğine odaklanmış, katılım, liderlik, standart koyma gibi bütçe sürecinin davranışsal yönü ele alınmıştır. Bütçe sürecinin uyarıcı, çalışanın performans seviyesinin de karşılık olduğu düşünülmüştür.

Daha sonraki çalışmalar, performans denetimlerinin beyan etkisi olduğunu ortaya çıkarmıştır. Performans denetimi olacağı bilgisi, tavsiye edilen prosedürler setine uymaya neden olmuştur. Bütçe sürecine katılım konusu daha sonraki çalışmalara da konu olmaya devam etmiştir. Liderlik tipiyle muhasebe bilgisinin kullanımı arasındaki ilişki ve performans seviyesi gibi davranışsal sonuçlar, kişisel farklılıkların etkisi, organizasyon yapısının ve çevrenin bütçe sürecine etkisi, kontrol sürecindeki geribildirim döngüsü, incelenmiştir. Bilişsel çalışmalar kararın nasıl verildiğine ve karar vericinin, kontrol edilen sürecin temelini oluşturan değişimlere nasıl tepki verdiğine odaklanmıştır (Birnberg ve Shields, 1989, s.30-41). Denetim alanındaki çalışmalarda, özellikle karar öncesi davranış ve karar vericinin bilişsel süreci incelenmiştir.

Ayrıca çevrenin, bir organizasyonun muhasebe sistemine etkisi, zaman içinde bir muhasebe bilgi sisteminin değişimine sebep olan kuvvetler, bir organizasyonun politik ortamında muhasebenin oynadığı rol, organizasyonel deneyimlerini yorumlamak için bireylerin mevcut muhasebe bilgisini nasıl kullandığı ile ilgili çalışmalar yapılmıştır (Meyer ve Rigsby, 2001, s.256; Birnberg ve Shields, 1989, s.55).

Organizasyonların temel konularından biri, stratejik hedeflerini ilerletecek biçimde faaliyetlerini ve üyelerini kontrol etme ihtiyacıdır (Hammermeister, 2005). Yönetimsel Kontrol çalışması, Davranışsal Muhasebe Araştırması'nın en önemli kollarından biri haline gelmiştir.

### **1.8.1 Davranışsal Muhasebe ve İnsan Kaynakları**

Davranışsal muhasebe ve insan kaynakları kapsamında performans değerlendirme ve bütçeleme ile muhasebe bilgilerinin tahrifatı ve fonksiyonel olmayan davranışlar ele alınacaktır.

#### **1.8.1.1 Performans Değerlendirme ve Bütçeleme**

Muhasebe sistemleri, kasıtlı veya kasıtsız, bireysel davranışı motive ve kontrol ederler (Ferris ve Haskins, 1988, s. 9. Bu etki, iç muhasebe sistemleri tarafından gerçekleştirilen performans değerlemeye bağlanabilir. Bütçeler veya standartlar sadece bireysel davranışları belli bir sonuçlar kümesine yönlendirmek ve motive etmek için oluşturulmayıp değerlendirme ve bedel amaçları için karşılaştırılacak gerçek performans karşısında bir ölçüt olarak da görev yaparlar.

Bütün organizasyonlar, çalışanlarının davranışını farklı yollarla etkilemek için tasarlanmış çeşitli kontroller kullanırlar (Parker ve diğ., 1989, s. 45-46). Bu kontroller, belli davranış tiplerini doğrudan sınırlandırmayı amaçlayan biçimsel, bürokratik kurallardan, organizasyon kültürünün çeşitli durumlarıyla ilgili bireysel davranış üzerinde daha dolaylı, ama daha güçlü etki yapan yayımlara kadar uzanır. Bu kontrollerin bazılarının belirlenmiş bir amacı olup biçimsel olarak tasarlanmışken, bazıları da organizasyondaki insanların günlük faaliyetlerinden tesadüfi olarak ortaya çıkmaktadır.

Organizasyon kontrol sistemi, organizasyon üyelerini, organizasyonun hedefleriyle uyumlu kararlar alma ve faaliyetlerde bulunmada motive etmeyi amaçlamıştır ve muhasebe bilgi sistemi, bir organizasyonun kontrol sisteminin ayrılmaz parçasıdır (Kren, 1997, s. 64). Muhasebe teorisyenleri, muhasebe bilgi sisteminin, organizasyon kontrol sisteminin tamamlayıcı parçası olduğunu çoktandır fark ettikleri için organizasyon kontrol sürecinde oldukça zengin bir teorik ve ampirik muhasebe araştırması geçmişi ortaya çıkmıştır. Organizasyonel kontroldeki davranışsal muhasebe araştırmasında iki kavramsal çerçeve hakimdir: Davranışsal teori ve vekalet teorisi. Davranışsal teori araştırması, organizasyonel davranış ve uygulamalı psikolojiden uyarlanmış çeşitli kavramsal çerçeveler kullanmıştır. En yaygını, performans hedefi koymanın davranışsal etkilerini anlatmak üzere motivasyona dayanan beklenti teorisidir.

Kontrol sistemlerinin genel bir özelliği, davranışın ödüller ve cezalarla kontrol edilmesidir. Bazı ödüller parasal olabilir, ama özellikle yüksek seviyelerde çoğu parasal olmayabilir (Parker ve diğ., 1989, s. 46). Organizasyona iyi katkılarda bulunanlar çeşitli yollarla ödüllendirilebilir. Organizasyonel kontroller spesifik ve nicelden, yaygın ve nitel olarak doğru sıralanabilir. Bütçe kontrolü, en iyi nicel olarak ifade edilebilen biçimsel, spesifik kontrolleri desteklemekte çok faydalıdır. Ancak bütçe kontrolleri organizasyonun norm ve değerlerine bağlı olan çeşitli yaygın ve nitel kontrollerle birleşmeli ve içinde bulunduğu organizasyon kültürü ile uyumlu olmalıdır. Etkin kontrolün yolu, mevcut olan çeşitli kontrol tipleri arasında doğru dengeyi oluşturmakla sağlanır. Kontrol sürecinin amacı, çalışanların bütün çabalarını organizasyonun çıkarına yöneltmeye teşvik etmektir. Bütçe kontrolü gibi teknik bir yöntem bu sürece yardım etse de, insan davranışını etkileme meselesi daha esaslı olup insan ve yönetim becerilerine ek olarak, iyi tasarlanmış bir bütçe ve muhasebe sistemine ihtiyaç duyar.

Etkin bir bütçe kontrol sistemi için belirlenmesi gereken üç konu vardır (Parker ve diğ., 1989, s. 51-52): Organizasyonun desteklediği iyi performansın boyutları, tüm organizasyona ve onu oluşturan bölümlere uygun performans standartlarının nasıl koyulacağı, iyi ve kötü performansla ilişkili olan ödül ve cezalar. Bir bütçede neyin “iyi” veya “kabul edilebilir” performans sayılacağı açık şekilde ifade edilmelidir. Bütçe rakamları, ulaşılması gereken performans standardını da temsil etmelidir. Bütçe standardıyla ilgili olarak performanslarından dolayı yöneticiler sorumlu tutulacağı için sorumlulukla ilgili düzenlemelerde ödül sistemi belirlenmelidir.

Bütçe sistemleri, davranış veya faaliyet kontrolleri, çıktı veya sonuç kontrolleri ve girdi kontrolleri olmak üzere üç ana kontrol tipini desteklemek için kullanılabilir (Parker ve diğ., 1989, s. 53-55). Bütçe kontrolleri bu üç kategoriyi de içerir. Finansal dönemlerdeki kıt kaynak kullanımını ölçtükleri için bütçeler her zaman girdi kontrolleridir. Faaliyetin sonuçları ölçüldüğünde ve aynı yolla değerlendirildiğinde çıktı kontrolleri haline gelirler. Yansıttıkları plan ölçüsünde ve kaynakları her bir muhasebe bölümüne bağlayarak bir yöneticiyi önceden belirlenmiş sonuçları almaya zorlayan davranış kontrolleri olarak da kullanılabilirler. Önemli olan, bütçe kontrol sistemi tipinin, kontrol edilen faaliyet koşullarının temeliyle uyumlu olmasıdır.

“Performans Sistemi’nin amacı, bir yandan kurumun vizyonu doğrultusunda hedeflerini belirlemesi ve bu hedeflerin çalışanların katkılarıyla gerçekleşmesinin sağlanmasıyla, diğer taraftan da hedeflere ulaşırken çalışanların katılımlarının adil, sistemli ve ölçülebilir bir yöntemle değerlendirilmesi ve motive edici bir çalışma ortamı oluşturarak kişisel gelişimin desteklenmesidir” (Germirli, 2002, s.1). Yönetim ekibi, performans sistemi sürecinin tüm noktalarında sorumluluk üstlenir; başlangıç noktası olan hedef belirleme sürecinde kurum hedeflerinin birim, ekip ve kişisel hedeflere dönüştürülmesi aşamasında başarı kriterlerinin belirtilip ölçme kriterlerinin belirlenmesi ve çalışanlara iletilmesi rolünü üstlenir. Bir yandan kendi sorumluluğundaki birimin performans hedeflerine ulaşmasını sağlarken, bir yandan da birlikte çalıştığı kişilerin bireysel hedeflerini başarmalarında destek verir. Performans değerlendirme sürecinde üst yönetim, kurumun hedeflere ne kadar ulaştığını değerlendirir; yönetim, kendine bağlı çalışanları değerlendirir. Yönetici, değerlendirilene sürekli geribildirimde bulunmalıdır, ancak bu sadece yöneticinin sorumluluğu olmayıp herkes diğerinin performansını izleyip geribildirimde bulunabilir (Germirli, 2000, s.3).

Yönetimsel performansı değerlendirmek için performans ölçülerinin belirlendiği standartlar dizisi olmalıdır (Otley, 1978, s. 123-124). Bu hem etkinlik hem de verimlilik faktörlerini içerir. Yönetimsel çalışmanın esaslı unsurlarından biri, tedbir uygulamalarıdır, çünkü bir yöneticinin ne yapması gerektiği ve yapılacak şey için izlenmesi gereken yol, önceden belirlenmemektedir. Bu yüzden bu tip bir faaliyette yapılabilecek en makul şey, çıktılar, yani hedefler için standartlar koymak ve görev performansı için gerekli olduğu düşünülen girdiler için uygun programlar belirlemektir. Yönetim görevi karar ve tedbir faaliyetini içerdiği için görev performansı için standartlar koymak da esas itibarıyla bir karar faaliyetidir. Bu yüzden yönetimsel performansın değerlendirilmesi, kendi içinde, önceden tam



olarak belirlenemeyen bir yönetsel görevdir ve farklı yöneticiler farklı yollar uygulayacaklardır.

Bu süreçte bütçe verileri önemli rol oynayabilir, çünkü bütçe hem etkinliğin, hem de verimliliğin standartlarını belirtmekte kullanılabilir (Otley, 1978, s. 124). İstenen çıktılar kümesini belirttiği için bir etkinlik standardını temsil eder. Belirli çıktıları üretmede gerekli olduğu düşünülen girdilerin ayrıntılarını anlattığı için de bir verimlilik standardını temsil eder. Yönetsel performansın belli ölçülerini değerlendirmek için fiili performans bilgisi, bütçe standardıyla karşılaştırılarak kullanılabilir. Bütçe sistemi esas olarak performans değerlendirmenin bir aracı olarak planlanmamış olsa da, usulen kabul edilmiş edilmesin, bu amaç için kaçınılmaz surette kullanılacaktır, çünkü yönetsel performansla ilgili tek sayısal bilgiyi çoğu kez o sağlamaktadır. Bütçe bilgisi performans değerlendirmede temel olarak kullanıldığında, bu tip kullanımın etkileri, bir yöneticinin muhasebe bilgisine nasıl karşılık verdiğini belirlemede ağır basacaktır. Organizasyonel ödüllerin dağıtımını değerlendirme sürecinin sonuçlarıyla birleştiğinde, davranış, yönetici için istenir sayılan o ödülleri elde etme yoluna doğru yönlendirilmiş olacaktır.

Geleneksel performans değerlendirmesinde bireyin yapmış olduğu üretim dikkate alınmakta, performans değerlendirmesini üst yönetim yapmakta, başarı ölçütleri olarak kar, verimlilik gibi finansal ölçütler dikkate alınmaktayken; çağdaş performans değerlendirmesinde sürekli değişme ve gelişme içinde olan bireyin potansiyelini ortaya koyacak bir ölçüm sistemi gerekliliğine inanılır. (Usul, 2007, s. 67-69). Performans değerlendirmesini üstlerle birlikte astların, iş arkadaşlarının ve çalışanın kendi kendine yapması mümkündür, başarı ölçütleri olarak, örgütün hedeflere ulaşmasına yardım eden doğru davranışları destekleyen tüm unsurlar dikkate alınmakta, hem görülmeyen hem de fiziksel ölçümleri kapsayan bütünsel bir değerlendirme yapılmaktadır. Davranışsal muhasebeciler daha çok çıktıları odaklanan geleneksel performans ölçümlerini eleştirmekte, geçmişi yorumlarken gelecekle ilgili tahminlerde de bulunan, insan faktörünün davranışlarını dikkate alan, işletmenin performansını ortaya koyarken müşteri ilişkilerini ve çalışanların motivasyonunu da içine alan bir ölçüm sistemi gerektiğine inanmaktadırlar.

#### **1.8.1.1.1 Performans Değerlendirmede Muhasebe Performans Ölçüleri (MPÖ)**

Davranışsal muhasebe araştırmasının önemli bir alanı, performans değerlendirmede muhasebe bilgisine bağlılık ve bireysel davranış arasındaki ilişkiyi incelemiştir; MPÖ ve

performans ilişkisini etkileyen ilgili bireysel ve organizasyonel faktörler ve MPÖ'nin kullanılma derecesini belirleyen faktörleri tarif etmede oldukça fazla gelişme kaydedilmiştir (Kren, 1997, s. 74). Görev ve çevre belirsizlik (müşteriler, tedarikçiler, rekabetçiler, devlet ve teknoloji ile ilgi algılanan belirsizlik) derecesi, üstün değerlendirme stili, organizasyonun stratejik hedeflerinin yapısı ve üretim teknolojisi gibi faktörlerin, MPÖ-performans ilişkisine bağlı olmaları olasıdır. Sonuçlar, görev ve çevre belirsizliğinin MPÖ'ne bağlılığın verimliliğini düşürdüğünü, büyük otomasyonun ise artırdığını ve uzun dönemde sonuçlar verecek kararların arzu edilmesi durumunda MPÖ'ne aşırı bağlılığın organizasyon hedeflerini engellediğini gösterme eğilimindedir.

Bir organizasyondaki olayların görünürlüğü, kısmen yönetsel performansın muhasebe ölçülerince belirlenir, çünkü muhasebe ölçüleri hem bireysel algıları, hem de bütün seviyelerde yöneticilerin beklentilerinin biçimlenip düzenlendiği süreci etkilerler (Hopwood, 1972, s. 159-160). Muhasebe ölçüleri, bir organizasyonun faaliyetlerinin verimliliğini artırmak için bireysel enerji ve motivasyonları harekete geçirmek için düzenlenmişken, zaman zaman varlıkları, faydanın, yerine getirmek üzere düzenledikleri daha büyük organizasyonel amaçlardan, performans endekslerini geliştirmek için gerekli belli bir davranışa geçmesine yol açabilir. Yönetsel performansın muhasebe ölçülerine anlam ve yorum verilmiştir (Hopwood, 1972, s. 160). Muhasebe raporlarının, bir maliyet merkezinden sorumlu kişinin değerlendirmesinde kullanılabilirdiği, o maliyet merkezi için gerçek ve bütçelenmiş maliyetleri ve aralarındaki farkı gösterdiği yollar farklı olabilir. Bilgilerin belirgin şekilde farklı kullanıldığı üç değerlendirme stili şöyledir:

1. *Bütçe Kısıtlı Stil*: Muhasebe bilgilerini, detaylı yönetsel performans ölçüleri olarak kullanmadaki birçok probleme rağmen, değerlendirme, esas olarak, maliyet merkezi şefinin kısa dönem temelinde bütçeyi sürekli karşılama becerisine bağlıdır. Bu performans kriteri diğer değerli ve önemli kriterler pahasına vurgulanmakta olup bir maliyet merkezi yöneticisi, fiili maliyetleri bütçelenmiş maliyetleri aşarsa, diğer faktörler ne olursa olsun olumsuz olarak değerlendirilme eğiliminde olacaktır.
2. *Kar Bilinçli Stil*: Maliyet merkezi yöneticisinin performansı, organizasyonun uzun dönemli amaçlarına bağlı olarak kendi biriminin faaliyetlerinin genel etkinliğini artırma becerisine dayanarak değerlendirilir. Maliyet merkezi seviyesindeki önemli

bir durum, uzun dönem maliyetlerini minimize etme payıdır. Bu amaçla, muhasebe bilgileri daha esnek biçimde dikkatle kullanılmalıdır.

3. *Muhasebe dışı Stil*: Muhasebe bilgileri, üstün, maliyet merkezi şefini değerlendirmesinde oldukça önemsiz bir rol oynamaktadır.

Hopwood'un (1972) birçok maliyet merkezinden oluşan bir birleşik üretim bölümünde, bütçe kısıtlı (katı) ve kar bilinçli (daha esnek) bütçe stillerinin ayrımını yaptığı çalışmada, performans değerlendirme için katı değerlendirme stiline (bütçe kısıtlı) kullanılmasının, daha yüksek derecede işe dayalı gerilim, üstlerle ve iş arkadaşlarıyla zayıf ilişki ve muhasebe bilgilerini değiştirme ve fonksiyonel olmayan karar vermeye yol açtığı belirtilmiştir (Hopwood, 166, 168, 170). Birbirinden oldukça bağımsız kar merkezlerinde Otley'in (1978) yaptığı çalışmada, bütçeye yönelik değerlendirme stili, yüksek derecede işe dayalı gerilimle ilişkili değildir (Otley, 1978, s. 132). Ancak bu gerilimin, yöneticinin, kendi performansının ölçüleceği kriterle ilgili hemfikirlik derecesi ve kendi bütçesinin oluşturulmasına katılmayı düşünme derecesiyle ilişkili olduğu sonuçlar çıkmıştır. Değerlendirmenin doğruluğu, düşük iş belirsizliğiyle ilişkili olsa da, bütçeyi karşılamadaki stres, belirsizliği azaltmamaktadır.

Bütçe kullanım stili, ne işe veya bütçeye dayalı gerilimi etkilemiş, ne de bütçeye dayalı stil, iş belirsizliğini azaltmıştır (Otley, 1978, s. 146). Hopwood'un (1972) sonuçlarından farklı olan bu durum, performans için bütçe ölçülerinin, bağımsız faaliyet gösteren birimlerde uygunluğu ile açıklanabilir. İşe dayalı gerilim, herhangi bir stille ilişkilendirilmekten çok, yöneticinin, bütçelerin oluşturulduğu veya kendi performanslarının değerlendirildiği yolla hemfikir olmaması durumunda artmıştır. Benimsenen bütçe stiline, bütçe tahminlerinin doğruluğu üzerinde belirgin etkisi vardır, bütçeye dayalı stil, Hopwood'un (1972) sonucunun aksine, oldukça yüksek bütçe doğruluğuyla ilişkilendirilmiştir. Bu farkın, faaliyet ortamının katı veya serbest olmasına bağlı olduğu söylenebilir. Bütçe stili, bütçe doğruluğu ve birimin karlılığı arasında etkileşim bulunmuştur. Karlı birimler, daha sonra değerlendirmede temel olarak kullanılan doğru bütçeler oluştururken, kar etmeyen birimler, karlılık izlenimi veren, ama sonradan birim veya yönetim performansını değerlendirmede kullanılmayan iyimser bütçeler oluşturmuştur. Bu durumda, bütçe kullanım stili, performanstaki farklılıkların açıklanabildiği bağımsız bir değişken değildir, ama bütçe kullanım stili ve performans, ekonomik çevrenin durumuna bağlıdır. Belli bütçe kullanım metotları yönetim davranışını önemli ölçüde etkileyecektir, ama tek biçimde etkilemeyecektir; organizasyonla içten veya dıştan ilişkili paylaşılan normlar ve değerlerdeki varyasyonların sebep olduğu farklar

olacaktır. Organizasyonun içinde faaliyet gösterdiği çevre şartların ve hem organizasyonun içindeki, hem de olduğu toplumdaki norm ve değerler ve organizasyon tiplerinin farklılığına dayanan daha koşullu bir bütçe kontrol teorisinin geliştirilmesi gerekir.

Hopwood ve Otley'in çelişen sonuçları, sonuçlardaki farklılığın çevre, bilgi sistemleri veya bireysel olarak astlardaki sistematik farklarla açıklanabileceği düşüncesini inceleyen durumsallık teorisi araştırmasına götürmüştür ( Kren, 1997, s. 69).

#### **1.8.1.1.1 Belirsizliğin Muhasebe Performans Ölçüleri Üzerindeki Etkisi**

Hirst (1981), ast tarafından algılanan görev belirsizliği seviyesinin, önemli bir bağımlı değişken olduğunu ileri sürmüştür. Görev belirsizliği, astın, görev performansı ile ilgili neden-sonuç ilişkisi hakkındaki bilgisinin tamlığıdır (Thompson, 1967: Akt.Kren, 1997).

Hirst'ün (1981), muhasebe performans ölçülerinin görev belirsizliğiyle ilişkisini incelediği çalışmasında bulduğu sonuçlara göre, düşük görev belirsizliği şartlarında, MPÖ'ne ortadan yükseğe doğru derecede bağlılık; yüksek görev belirsizliği şartlarında da MPÖ'ne ortadan düşüğe doğru derecede bağlılık, fonksiyonel olmayan davranış oluşumunu minimize etmektedir. Hirst (1983), Hirst'ün (1981) belirttiği şartlar çerçevesinde Hopwood (1972) ve Otley'in (1978) çalışmalarını kısmen yinelemek için yaptığı deneysel çalışmada, MPÖ'nin farklı kullanımlarının, yüksek ve düşük görev belirsizliği şartlarında ast gerilimine etkisini araştırmıştır (s. 597). Sonuçta MPÖ'ne bağlılıkla gerilim arasındaki ilişki, görev belirsizliğine bağlıdır.

Hirst ve Yetton, (1984, s. 54), Hopwood (1973)'ün, astın rol belirsizliğinin, yöneticinin astları değerlendirmede muhasebe performans ölçülerine bağlılığına olumsuz bir işlevi olduğunu ve değerlendirilmelerinde bütçenin karşılanmasının önemli olduğunu anlayan astlarda, aksi durumdakilere göre daha az belirsizlik deneyimlendiği sonucunu çıkardığını belirtip bütçe dağıtımı ve performans değerlendirme gibi muhasebeyle ilgili bağlantıların belirsizliğini azaltabildiğini, yüksek belirsizliğin ise bireysel ve organizasyonel performansı azaltabildiğini ifade etmişlerdir. Yüksek rol belirsizliği, iş gerilimi ve kaygısı, iş tatminsizliği, yüksek devir hızı ve düşük iş performansı ile ilişkilidir. Hirst ve Yetton'ın (1984) çalışması, Hopwood'un (1973) MPÖ'ne artan bağlılığın, üretim işleriyle uğraşan bireylerin rol belirsizliğini azalttığı bulgularını tekrarlayarak, rol belirsizliğinin, MPÖ'ne bağlılığa, üretim işlerinde üretim dışı işlerden daha hassas olduğunu gösterir (Hirst ve Yetton, 1984, s. 57).

Üretim işlerinde, MPÖ'ne yüksek bağlılık ve artan iş yapısı, rol belirsizliğini azaltan alternatif bir stratejidir. Artan iş yapısı, sıra dışı durumlarda ne yapılacağı konusunda, görev performansının detaylı mekanizmaları hakkında bilgi iletir ve uygun iletişim kanallarını belirler. MPÖ'ne yüksek bağlılık, mevcut kaynak ve gerekli üretim ile bunların, tüketilen kaynak ve ulaşılan üretime oranı ile ilgili bilgi nakleder. Üretim dışı işlerde, aksine, rol belirsizliği ile MPÖ'ne olan bağlılık arasındaki zayıf ilişki, iş yapısından bağımsız değildir. Makul bir açıklama, MPÖ'ne bağlılığın, iş yapısı tarafından kullanılan daha genel bir faktörün alt alanı olmasıdır.

Çevre belirsizliğinin MPÖ-performans ilişkisi üzerindeki hafifletici etkisini inceleyen Govindarajan (1984), çevre belirsizliğini, müşteriler, tedarikçiler, rakipler ve düzenleyicilerin çıktıları üzerindeki önceden bilinmeyen etkiler, olarak tanımlamaktadır (Kren, 1997 s. 70). MPÖ, yöneticinin çabasının kalitesini değerlendiremeyen, çıktıya dayalı performans ölçüleridir. Çevre belirsizliği yüksek olduğunda, MPÖ, eksik yönetim performans ölçüleridir, çünkü yöneticinin çıktılar üzerindeki kontrolü azdır. Govindarajan (1984)'ın sonuçlarına göre çevre belirsizliği yüksek olduğunda MPÖ'ne bağlılık düşük olup subjektif performans ölçülerine daha yüksek bağlılık çıkmıştır.

#### **1.8.1.1.2 Bütçeye Katılım**

Geleneksel muhasebe literatürü, hedef koymada katılımın; motivasyonu, davranışı ve görev performansını etkilemede araç olduğunu farzederken; davranışsal muhasebe literatürü, katılımlı bütçe tutumları ve performansın etkilerini incelemiştir (Riahi-Belkaoui, 2001, s. 102). Hedef, bireyin başarmaya çalıştığı şeydir, bir faaliyetin amacıdır. Muhasebedeki eşiti, performans standardıdır. Hedef koyma veya standart koymanın, motivasyon, davranış ve görev performansını etkilediği farzedilir.

Birçok çalışma, bütçe hedefi koymanın performans üzerindeki etkisini incelemiştir. Çalışmaların sonucu, spesifik zor hedefler koymanın; spesifik orta hedefler, spesifik kolay hedefler veya genel hedefler koymaktan daha yüksek performans oluşturduğunu gösterir (Riahi-Belkaoui, 2001, s. 103-104). Yine çeşitli çalışmalar göstermiştir ki, hedefler, motivasyonu artırma, nispeten etkin görev stratejileri arama ve sürekli kullanmaya teşvik etme yoluyla performansı yükseltmektedir. Hedeflerin, performans seviyesi üzerindeki motivasyonel etkisi, hafifletici değişkenlerin etkisine bağlıdır. Örneğin görev belirsizliği ile görev karmaşıklığının, hedeflerle performans arasındaki ilişkiyi hafiflettiği görülmüştür ki, görev karmaşıklığı arttıkça hedefler, performans artımında daha az etkin olmaktadır. Görev

belirsizliğinin derecesi performans ve çabayı şu şekilde etkilemektedir: Görev daha belirli oldukça, performans ve çaba daha yüksek olacaktır.

Bütçeye katılım, astların faaliyet ve hizmetlerinin karşılığını etkileyecek olan standartların koyulmasına katılmalarıdır ve katımlı bütçelerin tutumlarının, verimliliği ve performansı artıracığı ifade edilir (Riahi-Belkaoui, 2001, s. 105). Ancak bazı çalışmalar katımlı bütçelerin, bütçeye ulaşmak için daha yüksek motivasyon, daha yüksek iş tatmini ve daha yüksek performansa yönlendirdiğini desteklerken, bazı çalışmalar da katılım ile performans arasında ya zayıf bir ilişki, ya da negatif bir ilişki bulmuşlardır.

Katılım, etkinin, hiyerarşik olarak eşit olmayan bireyler arasında paylaşılması süreci şeklinde de tanımlanabilir (Nahartya, 2003, 19). Katılım, astların fikir oluşturmaya katılıp son fikir seçiminin dışında tutulmasıyla danışma sürecinden farklılık gösterir. Bütçe katılımı, genellikle astların bütçe hazırlığına katılıp bütçe hedeflerini etkileme derecesi olarak adlandırılır.

Muhasebe literatüründe, bütçe katılımıyla ilgili iki kriter değişken incelenmiştir: İlki, bütçe katılımı ve performans arasındaki ilişkidir ve iş tatmini ve motivasyon gibi faktörlerle ilgilidir; ikincisi de bütçe yöneticisinin bütçe tahminlerini saptırma eğilimidir (Kren, 1997 s. 76). Muhasebe araştırmacıları katılım ile bireysel performans arasındaki bağı açıklamak için iki mekanizma kullanmışlardır. Birincisi motivasyoneldir, katılımın iş tatmini üzerindeki ve işle ilgili ödüllere ulaşma beklentisi üzerindeki beklenen pozitif etkisinden doğmuştur. İkinci mekanizma bilişseldir, katımlı bütçeleme sırasında bütçe yöneticileri tarafından karar kolaylaştırıcı, yani işe uygun bilgi kazanma fırsatı ile ilgilidir. İşe uygun bilgi, yöneticiler tarafından sonradan performanslarını geliştirmede kullanılabilir, çünkü çevresel durumlarla ilgili daha doğru tahminler ve daha etkili hareket biçimlerine imkan verir, hedeflere ve hedeflere ulaşılacak araçlara açıklık kazandırır.

Bütçe sürecine katılım, yönetim muhasebesi alanında sık çalışılan bir konudur (Brownell, 1980, s. 2). Araştırmalar, bütçe sürecine yüksek oranda katılımın; davranışlar, iş tatmini, maneviyat ve performansa faydalı olacağını göstermiştir. Özellikle performansla ilgili çelişkili sonuçlardan da bahsedilmektedir. Hopwood (1976) karar vermeye katılımın, maneviyatı artırdığını, ama verimlilik üzerindeki etkisinin iki taraflı olup en iyisinin, bazı şartlarda katılımı artırıp bazı şartlarda azaltmak olduğunu, hangi koşullandırıcı faktörlerin,

belli tipteki katılımcı yönetim programının etkisini daha çok belirlediğini tanımlamaya çalışmanın, uygulamadaki problem olduğunu ifade etmiştir (Akt. Brownell, 1980).

Brownell durumsallık yaklaşımını kullanarak katılım ile performans arasındaki ilişkide etkili olan ve yönlendirici (moderator) değişkenler denen birtakım değişkenler tanımlamış ve onları dört grupta kategorize etmiştir: (Brownell, 1980, Eker, 2009, s. 120, Riahi-Belkaoui, 2001, s. 105):

- Kültürel değişkenler
  - Milliyet
  - Yasama sistemleri
  - Irk
  - Din
  
- Organizasyonel değişkenler
  - Çevresel denge
  - Teknoloji
  - Organizasyonel yapı
  - Görev belirsizliği
  
- Kişilerarası değişkenler
  - Liderlik tipi
  - Görev baskısı
  - Grup büyüklüğü
  - Görevde içsel tatmin
  - Görev ve birey arasındaki uyuşum
  
- Bireysel değişkenler
  - Kontrol alanı
  - Otoriterlik
  - Dış referans noktaları
  - Muhasebe bilgisine verilen önem

Kültürel değişkenler incelendiğinde, genel kültürel faktörlerin katılımı oldukça etkili olduğu görülür. Farklı ulusların, bireylerin katılım beklentilerini etkileyecek önemli derecede

farklı sosyal ve eğitimle düzenleri vardır (Parker ve diğ., 1989, s. 77). Daha otoriter kültürlerde az katılım beklenmekte ve katılım gerçekleşirse de kuşku ve güvensizlikle karşılanmaktadır. Daha liberal kültürlerde katılım bir hak olarak düşünülebilmekte ve gerçekleşmezse ters tepkiler oluşabilmektedir. Bu durum ayrıca söz konusu toplumun yasal altyapısından ve dinden de etkilenebilir. Avrupa ile ABD kültürleri arasında ve Batı ile Doğu kültürleri arasında önemli farklılıklar belirtilmiştir.

Organizasyonel değişkenler incelendiğinde çevresel belirsizlik, teknoloji, görev belirsizliği ve organizasyonel yapı olmak üzere dört değişkenden söz edilmektedir (Parker ve diğ., 1989, s. 78). Organizasyonun karşılaştığı homojen/heterojen ve sabit/değişken olmak üzere iki çevre boyutundan homojen ve sabit çevreyle karşılaşan organizasyonlar, kontrol araçları olarak standart haline gelmiş kurallar uygulamalı ve yönetim otoriter olmalı; heterojen ve değişken çevreyle karşılaşan organizasyonlar ise organizasyonel ve kontrol yapılarında otonomi ve yetki dağıtımını uygulamalı ve yönetim, demokratik olmalıdır (Thompson, 1967). Bütçeler, performans değerlendirme standartları olarak, oldukça açık hedeflere ve neden-etki ilişkisine sahip olma eğilimi olan üretim departmanlarında daha yararlı olup pazarlama, araştırma ve geliştirme departmanları bütçe kontrolüne pek iyi uymamaktadırlar. Bu planlama aracı olarak bütçeleme ve kontrol aracı olarak bütçeleme arasında önemli bir zıtlık oluşturmaktadır (Parker ve diğ., 1989, s. 78). Değişken dış çevreyle karşılaşan organizasyonlarda, planlama aracı olarak bütçeleme, oldukça önemli bir rol üstlenmektedir ve entegrasyon ihtiyacını karşılamada bütçesel katılımın rolü belirtilmiştir (Merchant, 1981:Akt. Parker ve diğ., 1989, s. 78). Bu yüzden performans değerlendirme ve kontrol araçları olarak bütçeler, sabit çevrede faaliyet gösteren organizasyonlara daha uygun olduğu halde, bütçenin planlama fonksiyonu, değişken çevrelerle uğraşmada daha önemli rol üstlenmektedir (Parker ve diğ., 1989, s. 78). Katılımın etkililiği organizasyonun karşılaştığı çevrenin taleplerine bağlıdır.

Teknolojiyle ilgili olarak bakıldığında, tekrarlayan, programlanabilir üretim faaliyetlerinde yukarı doğru bilgi akışı ve aşağı doğru otorite akışıyla daha hiyerarşik bir yapı; tekrarlanmayan, kısa dönemli, sipariş tipi üretim faaliyetlerinde küçük kontrol kapsamlı birimlerde bireysel gözetimle gerçekleşen yönetim muhtemelen daha iyi olacaktır (Parker ve diğ., 1989, s. 78). Görev belirsizliğiyle ilgili olarak, daha karmaşık teknolojiyle karşılaşan organizasyonlar ya bilgiye olan ihtiyaçlarını bir takım stratejilerle azaltabilir, ya da bilgi işleme kapasitelerini artırabilirler. Alt seviye yöneticilerinin karar vermeye daha çok katılımı, belirsizliğin üstesinden gelmede kullanılabilecek temel bir organizasyonel stratejidir. Organizasyonel yapıyla ilgili olarak incelendiğinde de bütçeyle bağlantılı davranış miktarı,



yapısal ve merkezi olmayan organizasyonlarda, merkezi olanlardan daha büyüktür. Merkezi organizasyonlardaki yöneticiler, karar vermede daha çok etkileri olduğunu, bütçe planlamasına daha çok katıldıklarını ve genel olarak bütçeyle bağlantılı faaliyetlerden daha çok tatmin olduklarını düşünmektedirler.

Kişilerarası değişkenlerden liderlik tipi incelendiğinde, rutin görevler için nazik bir kişilik uygun olup belirsiz görevler için planlayıcı denetleyici davranış, astlar tarafından tercih edilmektedir (Parker ve diğ., 1989, s. 79). Grup büyüklüğüne bakıldığında, küçük gruplar, teknik uzman olarak görev yapan ve destekleyici, anlayışlı davranış gösteren üstler tarafından daha iyi yönetilirken, büyük gruplar daha planlayıcı davranışı vurgulayan denetim gerektirirler. Görev ve birey arasındaki uyum incelendiğinde, başarılı kişilerin belirsiz ve kapsamlı görevlerle uğraşması durumunda katılımcılığın daha uygun olduğu, daha az başarılı kişilerin aynı görevlerle uğraşması durumunda da daha yönlendirici liderlik tipinin uygun olduğu görülmektedir.

Birçok bireysel değişkenin, katılım etkisini hafiflettiği görülmüştür (Parker ve diğ., 1989, s. 79). Hem yaş, hem de organizasyonda bulunma süresinin katılım etkisini düşürdüğü düşünülmektedir. Bireysel ödül ve pekiştirme kaynağı algılarının da katılım etkisini hafiflettiği ifade edilmiştir. Brownell (1982a, s. 13), bütçeye odaklı liderlik tipinin şartlarında en etkili halinin yüksek katılım şartlarında gerçekleştiğini, katılımın az olduğu durumlarda ise etkisiz olduğunu ifade etmiştir. Kontrol alanı bireyleri 'içler' ve 'dışlar' olmak üzere iki boyutta tanımlamaktadır (Kren, 1997, s. 77). İçler, hedeflere ulaşmadaki başarı ya da başarısızlığın kendi faaliyetleriyle değerlendirildiğini düşünenler, dışlar ise sonuçların kader veya kendi kontrollerinin ötesindeki güçlerle belirlendiğini düşünenlerdir. Kontrol alanı, katılım-performans ilişkisini şöyle etkiler: Yüksek seviyedeki katılımda içler daha iyi, düşük seviyedeki katılım da dışlar daha iyi performans sergiler (Brownell, 1982b). Otoriterlik-katılım ilişkisi incelendiğinde, katılımın en çok düşük otoriterlik seviyesindekilerde etkili olduğu veya hiç etkili olmadığı şeklinde farklı sonuçlar bulunmuştur, ama bu çalışmalar genellikle tek bir bireyin, özellikle astın otoriterliğini incelemiştir (Riahi-Belkaoui, 2001, s. 110). Chenhall (1986, s. 269-270) katılımın, astın iş tatmini ve bütçe üzerindeki etkisinin, ast ve üst arasında kurulan otoriterlikten etkileneceğini doğrulamıştır. Homojen otoriter ikililerde (hem astın hem de üstün aynı otoriterlik seviyesinde olması) katılım pozitif sonuçlarla ilişkilidir.

Kültürel ve organizasyonel değişkenler katılım ihtiyacını gerektiren öncel yönlendiricilerdir. Kişiler arası ve kişisel değişkenler de katılımın etkilerini etkileyen sonuç yönlendiricileridir.

#### **1.8.1.1.2.1 Bütçe Gevşekliği (Budgetary Slack)**

Kohlmeyer III ve Hunton (2004, s. 99), bütçesel gevşeklik (budgetary slack) oluşumu ve gerçek görev performansı ile ilgili olarak bireysel ve kolektif kararlar arasındaki farkları incelemişler ve budgetary slack'ı “ katılımcıların gerçek üretkenlik kapasitelerini düşük gösterme derecesi” olarak tanımlamışlardır.

Bütçeleme sisteminin, yöneticilerin budgetary slack yaratma eğilimini etkilediği düşünülmektedir, şöyle ki, bütçeleme sisteminin tasarlanma ve tamamlanma yoluyla bu eğilim artırılabilir veya azaltılabilir (Riahi-Belkaoui, 2001, s. 125).

Bütçe yöneticilerinin budgetary slack oluşturma motivasyonunu açıklamak için muhasebe literatüründe 3 argüman gösterilmektedir (Kren, 1997, s. 80):

- Birincisi, yöneticiler çoğu kez ihtiyatlı bir bütçenin, karşılanmamış agresif bir bütçeye üstün geldiği durumlarda performanslarının amirlerine daha iyi görüneceğini algılamaktadır.
- İkincisi, eğer yöneticiler şahsi bilgilerini saklarlar ve organizasyonel çıktıları geliştirmek için kullanmazlarsa, gevşeklik, yöneticilerin daha etkin biçimde kaytarmasına araç olacaktır.
- Üçüncüsü, budgetary slack, çıktıları etkileyecek belirsizliklere karşı korunma amacıyla yöneticiler tarafından yaratılmaktadır.

Katılımlı bütçelerle budgetary slack arasındaki ilişkiyi inceleyen birçok muhasebe araştırmasında çeşitli görüşler oluşmuştur: Davranışsal muhasebeciler bütçeye katılımın, şahsi bilgilerini bütçelerinde ortaya çıkarmada yöneticileri motive edeceğini iddia etmişlerdir (Kren, 1997, s. 81). Bu argüman, katılımın üstler ve astlar arasında pozitif iletişim sağlayacağı ve gevşeklik yaratacak baskıyı azaltacağı öncülüne dayanmaktadır. Tersine, vekalet teorisi, budgetary slack'te katılım için davranışsal rol şart koşmamaktadır. Katılım, bütçe

yöneticilerinin bütçelerine gevşeklik katmak için sadece fırsat sağlamaktadır. Birçok organizasyon ortamında, bir ast, performansı etkileyen faktörler hakkında üstünden daha fazla bilgiye sahiptir (Chow ve diğ., 1988, s. 113). Kendi performans kapasitesi ve beklenen çabası konusunda daha bilgili olabilir. Bu tip bir bilgi asimetrisi, katılımlı bütçeden potansiyel bir çıkar sağlar.

Astlar üretken kapasiteleriyle ilgili şahsi bilgi sahibi olduklarında, üretim hedefleri oluşturmaya katıldıklarında ve üretim hedeflerinin aşılmasına dayanan primler aldıklarında, daha fazla prim almak için üretim kapasitelerini olduğundan az değerlendirme dürtüsüne sahiptirler (Kohlmeyer III ve Hunton, 2004, s. 100). Böylece astlar, bütçelerde, genel anlamda ekstra karşılık alacakları fırsatlar yaratıp, sorumluluktan kaytarmayı sağlayan gevşeklik (slack) yaratırlar. Bu yüzden sabit ücrete ilaveten, üretim hedefini veya bütçeyi aşan performans karşılığı prim sağlayan anlaşmalar, slack-inducing (gevşeklik teşvik edici) olarak tanımlanmıştır. Muhasebe ve ekonomideki çeşitli araştırmalar, ast motivasyonu ve şahsi bilginin iletilişiyle ilgili teşvik problemlerini hafifletmeye yardım eden, truth-inducing (doğruluk teşvik edici) denen bir başka teşvik anlaşmasını incelemişlerdir. Truth-inducing planı, belli varsayımlar altında, astları, “gerçek” beklenen performanslarıyla uyuşan bütçeleri tercih etmeye teşvik eder. Ayrıca, bu planlar, bütçeye bakmaksızın performansı maksimize etme teşviki sağlar. Truth-inducing sözleşmeleri, astların şahsi bilgilerini yanlış beyan etme problemini çözmek için oluşturulmuşlardır, çünkü bu tip sözleşmeler, bu tip saptırmalar için ceza koyarlar. Bilgi asimetrisi şartlarında, slack-inducing anlaşmalarıyla karşılaştırıldığında, truth-inducing anlaşmaları budgetary slack miktarını azaltırlar.

Kren (1993), bütçe yöneticisinin performans kapasitesi konusunda üstün bilgi sahibi olmasının yöneticilerin bütçelerine gevşeklik oluşturmasını önleyen önemli bir faktör olduğunu ileri sürmüştür (Akt. Kren, 1997, s. 82). Eğer üstler, ast yöneticinin performansının ne kadar iyi olduğunu bilirlerse, gevşeklik daha kolay ortaya çıkarılabilecek ve yaptırımlar uygulanabilecektir. Ast yöneticinin performans kapasitesinin daha etkili bir değerlendirmesi, organizasyonun, organizasyon kontrol sistemi vasıtasıyla onun faaliyetlerini ve kararlarını izleyebilmesiyle yapılabilir.

Birçok çalışma, organizasyonlarında budgetary slack kanıtı bulmuştur (Cammann, 1976; Kamin ve Ronen, 1981; Kirby ve ark., 1991; Leibenstein, 1979; Lowe ve Shaw, 1968; Lukka, 1988; Merchant, 1985; Merchant ve Manzoni, 1989; Onsi, 1973; Schiff ve Lewin, 1968). Lowe ve Shaw (1968) ve Lukka (1988) bütçeye ulaşılmaya dayalı ödül sistemine

dayalı organizasyonlarda katılımın bütçeye slack uygulama fırsatı sağladığını ifade etmişlerdir. Onsi (1973), Merchant (1985) ve Cammann (1976) katılım ile budgetary slack arasında negatif bir korelasyon bulmuşlardır, yani katılım, budgetary slack oluşumunu azaltır. Govindajaran (1984), yüksek çevre belirsizliğinde katılımın slack oluşumunu azalttığını belirtmiştir. Nouri ve Parker (1996) organizasyonel bağlılığı yüksek olanlarda katılımın, slack yaratma eğilimini azalttığını ifade etmişlerdir.

### **1.8.1.1.3 Balanced Scorecard (Dengeli Puan Kartı)**

Geleneksel performans değerlendirme yöntemleri tek boyutlu olup ağırlıklı olarak finansal göstergeler kullanılmakta, finansal ölçümlerin sağladığı katkılar da dinamik çevre koşullarında yetersiz kalmakta olup aşağıda belirtilen yetersizlik ve eksikleri bulunmaktadır (Elitaş ve Ağca, 2006, s. 346).

- Geleneksel performans yönetim sisteminde müşteriler dikkate alınmayıp denetlenen birimler departmanlar ve çalışanlar bazında sınırlı kalmaktadır.
- Geleneksel ölçüm sistemlerinin önceden belirlenmiş standart biçimi, tüm bölümlerde kullanılmakta, esnekliğe imkan vermemekte ve her bölümün kendine ait önceliklerini ortadan kaldırmaktadır.
- Geleneksel sistemlerde, ölçüm ve raporlar ortaklara yönelik gerçekleştirildiği için çalışanlar, tedarikçiler, devlet, kredi verenler ve endüstri gibi diğer menfaat grupları dikkate alınmamaktadır.
- Finansal performans ölçüleri, işletme bazında performans kriterleri olup işletmenin faaliyette bulunduğu endüstri bazında kriterler dikkate alınmamaktadır.

Geleneksel performans değerlendirme sistemlerindeki yetersizlik ve eksiklikleri gidermeye yönelik olarak çok boyutlu performans değerlendirme yaklaşımları geliştirilmeye başlanmıştır. Bunlardan biri de Balanced Scorecard (BSC) yaklaşımıdır (Elitaş ve Ağca, 2006, s. 346).

Klasik kontrol yaklaşımında genellikle iş bittikten sonra ve daha çok finansal nitelikteki göstergelere göre ulaşılan sonuç incelenirken, BSC yaklaşımına göre organizasyonların başarılı şekilde yönetilebilmeleri için iki konu üzerinde durulmaktadır (Koçel, 2007, s. 347):

- Sadece finansal göstergeler değil, işletmenin diğer alanlarına ait göstergelerin de kontrol işinde kullanılmasıyla daha dengeli ve işletmenin toplam durumunu gösteren bir tablo elde edilecektir.
- İşletmelerin performansını veya başarısını gösteren göstergeler ile izlenmekte olan stratejiler arasında bir ilişki kurulmalı, yani her strateji, uygulamadaki başarıyı gösteren belirli performans göstergelerine bağlanmalıdır.

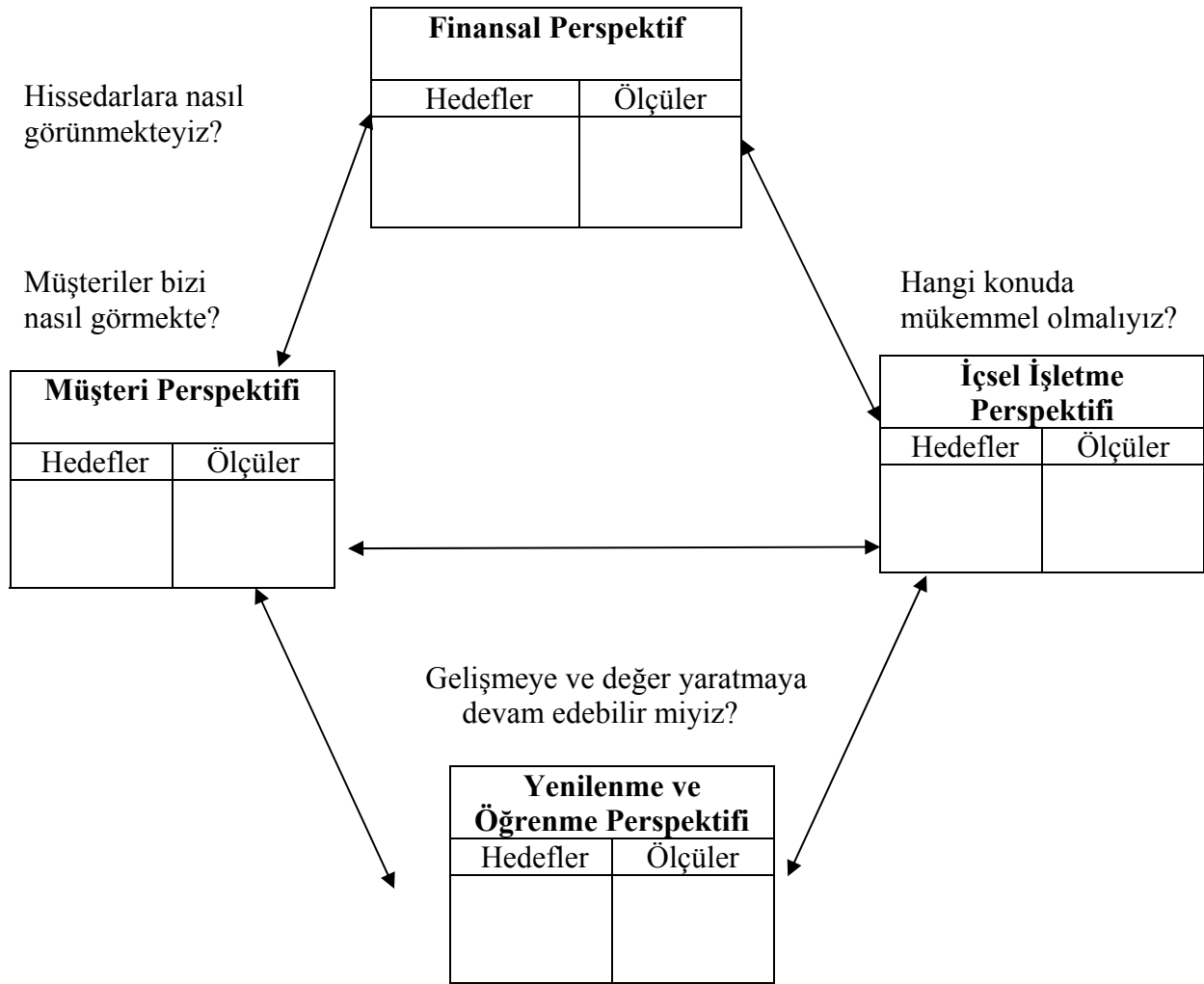
Balanced Scorecard, birçok yönden, strateji gelişimi ve performans değerlendirmeye mekanik bir yaklaşım gösterir (Dunk, 2001, s. 39). Önceki araştırmalar, sunulan muhasebe yeniliklerinden fayda bekleniyorsa davranışsal değişkenlerin açıkça belirtilmesi ve kontrol edilmesi gereğini ifade eder. Kaplan ve Norton (1992, s.71), BSC'nin, tepe yöneticilere, işle ilgili hızlı ve detaylı bilgi veren ölçüler kümesi olduğunu belirtmişlerdir. BSC, yerine getirilmiş olan faaliyetin sonuçlarını veren finansal ölçüleri içerir ve finansal ölçüleri, organizasyonun yenilik ve gelişme faaliyetleri, iç süreçler ve müşteri tatmini üzerindeki operasyonel ölçülerle tamamlar. Operasyonel ölçüler gelecekteki finansal performansın faktörleridir.

BSC sisteminin dayandığı ana fikir, işletme stratejilerinin uygulamaya dönük hedeflerle ilişkilendirilmesi ve bu ilişkileri temsil eden göstergelerin izlenmesiyle stratejilerin beklenen sonuçlara ulaştırıp ulaştırmadığını kontrol etmektir (Akgül, 2004, s. 75).

BSC yöneticinin işletmeye dört önemli perspektiften (Şekil 1.3) bakmasını sağlar ve dört temel soruya cevap verir (Kaplan ve Norton, 1992,s. 72):

- Müşteriler bizi nasıl görmektedir? (müşteri boyutu)
- Hangi konularda mükemmel olmalıyız? (iç boyut)
- Gelişmeye ve değer yaratmaya devam edebilir miyiz? (yenilik ve öğrenme boyutu)
- Hissedarlara nasıl görünmekteyiz? (finansal boyut)

Bu perspektifler işletmenin hissedarlar, müşteriler ve çalışanlar olmak üzere üç çıkar grubunu ifade etmekte olup yönetimin bütünsel bir bakış açısıyla işletmeye “dengeli” bir şekilde bakmasını sağlar; BSC'nin dört boyutuyla seçilen performans ölçütleri, şirket stratejisiyle uyumlu olmalıdır (Özbirecikli ve Ölçer, 2002, s. 4).



**Şekil 1.3 Balanced Scorecard'ın Performans Ölçülerini Birleştirmesi**

Kaynak: Kaplan ve Norton, 1992, s. 72

#### 1.8.1.1.3.1 Balanced Scorecard'ın Dört Boyutu

Balanced Scorecard'ın dört boyutu olan müşteri boyutu, finansal boyut, içsel işletme süreçleri boyutu ve öğrenme ve büyüme boyutu aşağıda ayrıntılarıyla ele alınmıştır:

##### 1.8.1.1.3.1.1 Müşteri Boyutu

BSC yaklaşımının müşteri boyutunda, yöneticiler, firmanın rekabet edeceği müşteri ve pazar kesimlerini ve bu hedef kesimlerde işletme biriminin performansının ölçülerini veya göstergelerini tanımlamaktadır (Kaplan ve Norton, 1996, s. 58). Bu boyut içinde genellikle iyi

formüle edilmiş ve uygulanmış bir stratejiden elde edilen başarılı sonuçların kapsamlı ölçümlerini içermektedir. Temel sonuç ölçümleri, müşteri tatmini, müşterilerin elde tutulması, yeni müşteri kazanma, müşteri karlılığı ve hedeflenen kesimlerdeki pazar payları gibi konuların ölçümlerini içermektedir. Bu ölçümler bütün organizasyon tiplerinde genel gibi görünse de, işletme biriminin en büyük büyüme ve karlılık elde etmeyi beklediği, hedeflenen müşteri grubuna göre özelleştirilmelidir.

Müşterilerle ilgili ölçütler şöyle sıralanabilir (Koçel, 2007, s. 348):

#### *Yeni Müşteriler*

- Yeni müşteri sayısı ve yeni müşterilere yapılan satışlar
- Yeni müşteri bulmanın ortalama maliyeti
- Müşteri başına ortalama satış ve sipariş miktarı

#### *Mevcut Müşteriler*

- Ayrılan müşteri sayısı
- Mevcut müşterilere yapılan satışlardaki artış oranı
- Mevcut müşterilerle ortalama işlem sayısı

#### *Müşteri Karlılığı*

- Müşteri başına toplam karlılık
- Müşteri veya işlem başına maliyet

### **1.8.1.1.3.1.2 Finansal Boyut**

Finansal performans ölçümleri şirketin stratejisinin, uygulamasının ve yürütülmesinin karlılıkta iyileşme sağlayıp sağlamadığını göstermekte olup genel finansal amaçlar karlılık, büyüme ve hissedar kazançları ile ilişkilidir (Argüden ve Sağdıç, 2000, s. 44).

Finansal performans ölçümleri işletme biriminin uzun dönemli amaçlarını açıklar (Kaplan ve Norton, 1996, s. 56). Birçok işletmenin karlılık hedeflerini vurgulamasına rağmen diğer finansal amaçlar da mümkündür. Yaşam döngülerinin erken evresinde olan çok ürünlü işletmeler, hızlı büyüme amaçlarını vurgulayabilir, olgun işletmeler nakit akışını maksimize etmeyi vurgulayabilir. Bu amaçlar strateji uygulamaları sonucunda ulaşılan ve finansal nitelikteki değişkenlerle ilgili olup işletmenin, hissedarlarına veya sahiplerine nasıl görüldüğünü göstermektedir (Koçel, 2007, s. 348).

Finansal boyuttaki ölçütler şöyle sıralanabilir (Koçel, 2007, s. 348):

*Satış Gelirlerindeki Artış\_*

- Satışlar ve Pazar payı
- Yeni müşteri ve pazarlar
- Yeni ürünler

*Maliyet Yönetimi\_*

- Çalışan başına maliyetler
- Birim maliyetlerdeki azalışlar
- Faaliyet tabanlı maliyetleme-Activity Based Costing- esasına göre ölçümlenen masraf dağılımları

*Varlıkların Kullanımı\_*

- Stoklardaki azalma, stok devir hızı
- Nakit akışı
- Sermaye getirisi
- Verimlilik oranları

### **1.8.1.1.3.1.3 İçsel İşletme Süreçleri Boyutu**

İçsel işletme süreçleri boyutunda yöneticiler organizasyonun mükemmel hale getirmesi gereken kritik içsel süreçleri saptarlar (Kaplan ve Norton, 1996, s. 62). Ölçümler müşteri tatminine en büyük etkiyi yapacak ve organizasyonun finansal hedeflerine ulaşmasını sağlayacak içsel süreçlere odaklanmalıdır.

Bu süreç, geleneksel yaklaşım ile BSC yaklaşımı arasındaki iki temel farkı ortaya koymaktadır (Kaplan ve Norton, 1996, s. 63):

- Geleneksel yaklaşımlar mevcut işletme süreçlerini izleme veya geliştirmeye çabalarlar. Kalite ve zamana bağlı ölçütleri birleştirerek finansal performans ölçümlerinin ötesine gidebilirler, ama halen varolan süreçleri geliştirmeye odaklanmaktadırlar. BSC yaklaşımı ise organizasyonun üzerinde mükemmelleşmesini sağlayacak, müşteri ve finansal amaçları karşılayacak tamamen yeni süreçleri tanımlar.



- BSC yaklaşımının ikinci ayrımı yenilik süreçlerini içsel işletme süreçleriyle birleştirmesidir. Geleneksel performans ölçüm sistemleri bugünün ürün ve hizmetlerini bugünün müşterilerine iletmeye odaklanmışlardır. Ancak uzun dönemli finansal başarı faktörleri, organizasyonun, bugünkü ve gelecekteki müşterilerinin ortaya çıkmakta olan ihtiyaçlarını karşılayan tamamen yeni ürün ve hizmetler yaratmasını gerektirebilir. BSC yaklaşımının içsel işletme süreci, hem mevcut, hem de gelecekteki süreçteki amaç ve ölçümleri birleştirir.

İçsel İşletme süreçleriyle ilgili ölçütler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Koçel, 2007, s. 349):

#### *Tasarımla ilgili*

- Yeni ürünler
- Yeni ürünü pazara ulaştırma süresi
- Başa baş durumu

#### *Üretimle ilgili*

- Üretim süresi
- Hata oranı
- Üretim maliyeti

#### *Teslimat*

- Zamanında teslimat yüzdesi
- Satılacak ürünün olmaması durumu

#### *Satış Sonrası*

- Müşteri tatmini
- Üç aylık bir süre içinde yeniden sipariş veren müşterilerin oranı
- Bir yıl içinde yeniden sipariş veren müşterilerin yüzdesi

### **1.8.1.1.3.1.4 Öğrenme ve Büyüme Boyutu**

Öğrenme ve büyüme boyutunda yöneticiler, bir stratejiyi destekleyecek işgören yetenek ve becerilerini, teknolojiyi ve örgüt iklimini tanımlarlar (Kaplan ve Norton, 2001, s. 94). Bu tanımlar, işletmenin, müşteri ilişkileri, farklı değer kriterleri ve önemli içsel işletme

süreçlerinden ortaya çıkmış stratejik ihtiyaçlarını karşılayacak insan kaynakları ve bilgi teknolojilerini sıralamasına imkan verir.

Öğrenme ve büyümeyle ilgili ölçütler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Koçel, 2007, s. 349):

#### *Çalışanların Yetenekleri*

- Çalışanların mutluluğu
- Personel devir oranı
- Çalışan başına verimlilik

#### *Bilgi teknolojileriyle ilgili*

- Yeni ürünler
- Müşteriyle doğrudan ilişki halindeki müşterilerin sahip olduğu müşteri ile ilgili bilgi yüzdesi
- Müşterilerle ilgili bilgilerin sağlığı

#### *Motivasyon*

- Çalışanların yaptıkları öneriler ve sayısı
- Uygulanan önerilerin sayısı
- Personele verilen ödüller, sayısı ve miktarı
- Temel nitelikteki işleri geliştirmek için gerekli süre

### **1.8.1.1.3.2 Balanced Scorecard'ın Uygulanması**

BSC'ın uygulanmasındaki dört ana adım şöyle sıralanabilir (Lipe ve Salterio, 2000, s. 285; Argüden ve Sağdıç, 2000, s.19-20):

- Vizyon ve stratejinin açıklanması
- İletişim ve bağlantı kurma
- Planlama ve hedef koyma
- Stratejik geribildirim ve öğrenme.

Birinci adım olan vizyon ve stratejinin açıklanmasındaki amaç, hedeflere ulaşmak için işletmenin misyonu ve stratejisi konusunda bir anlayış geliştirmektir. Yönetimin misyonu belli hedefler şeklinde açıklaması ve hedefleri karşılamada işletmenin güçlü yönlerini kullanacak bir strateji geliştirmesi, bu stratejiyi yakalayacak ölçümler grubu geliştirmesi gerekir. Bu, işletmenin BSC'si olacaktır.

İkinci adım olan iletişim ve bağlantı kurmada, her stratejik işletme birimi kendi scorecard'ı için ölçümler belirler. Birim yöneticileri hem tüm organizasyonel hedefleri ve stratejiyi, hem de kendi birimlerinin stratejisini dikkate alırlar, başka bir deyişle yöneticiler strateji ile departman amaçları ve bireysel amaçlar arasında bağlantı kurarlar. Scorecard, işletmenin her düzeyindeki çalışanın, uzun dönemli stratejiyi ve departman hedefleriyle bireysel hedeflerin bu stratejiyle uyum içinde olduğunu anlamalarını sağlamada yöneticilere yardımcı olur.

Üçüncü adım olan planlama ve hedef koymada, yöneticiler hedefleri koyarlar; bu adım işletmelere iş planları ile finansal planlarını bütünleştirme imkanı sağlar. Stratejik hedeflere ulaşmada, farklı çalışmaları bütünleştirmek yöneticilere zor gelse de kaynak dağıtımını ve önceliklerin saptanması konusunda BSC ölçümleri için belirlenmiş yüksek hedeflerden yararlandıklarında, uzun dönemdeki stratejik amaçların gerçekleştirilmesiyle ilgili girişimleri destekleme ve bunlar arasında işbirliğini sağlama imkanı bulacaklardır.

Yönetim sisteminin merkezinde BSC olduğunda, dördüncü adım olan stratejik geribildirim ve öğrenmede, mevcut geri bildirim süreçlerindeki gibi işletmenin, departmanların, ya da çalışanların bütçeye bağlanmış finansal hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesi yanında, kısa dönemdeki sonuçlar hem müşteriler açısından, hem iç iş süreçleri açısından, hem de öğrenme ve gelişme açısından değerlendirilebilir, strateji de yakın geçmişteki performanslara bakılarak değerlendirilebilir.

### **1.8.1.2 Muhasebe Bilgilerinin Tahrifatı ve Fonksiyonel Olmayan Davranışlar**

Yönetime planlama, örgütlenme ve kontrol aşamalarında yardımcı bilgiyi hazırlamak üzere geliştirilen sistemlerden biri de sorumluluk muhasebesidir ve işletmede oluşturulan sorumluluk merkezleri yoluyla giderlerin planlanması, kontrolü ve sorumluluk merkezi yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesine yöneliktir (Özkanlı, 2003, s. 108). Muhasebe verilerinin yönetimin her kademesine raporlanması ile sorumluluk alanındaki faaliyetler yönetim tarafından kontrol edilmekte ve sorumluluk alanlarındaki bütçelenmiş hedefler ile fiili sonuçlar arasında karşılaştırma yapılarak performans ölçümü yapılmaktadır (Kaygusuz, 2005, s. 67).

Muhasebe sistemleri, endüstriyel organizasyonlarda çoğu kez en önemli formal bilgi kaynaklarıdır (Hopwood, 1972, s. 156). Yönetimin bütün seviyelerine, organizasyonlarının hedefleriyle uyumlu karar vermede yardımcı olacak doğru bilgiyi zamanında sağlamak üzere

düzenlenmiştir. Ancak muhasebe literatüründe, yöneticilerin muhasebe sistemlerine adapte olurken kasıtlı şekilde bilgi tahrifatı yaptığı ve uzun dönemde organizasyonun menfaatine zararlı olabilecek kararlar verdiği raporlar vardır. Tahrifat ve fonksiyonel olmayan karar vermenin belgeli örneklerinin birçoğu, muhasebe raporlarının, yönetici veya çalışanın performansını daha olumlu yansıtmasını sağlamak üzere yapılan çabaların sonucudur.

Fonksiyonel olmayan davranışın performans değerlendirmesinde muhasebe bilgisini kullanmanın zorunlu bir sonucu mu olduğu, veya muhasebe sistemlerinin eksiklerinden mi, ya da muhasebe bilgilerinin kullanıldığı biçime bağlı mı olduğunu bilmek önemlidir (Hopwood, 1972, s. 157-158). Muhasebe bilgileri, yönetsel performansın en azından bazı önemli ölçülerini yansıtırsa da, muhasebeciler, bilgi sistemlerini bu amaçla düzenlerken birtakım büyük problemlerle karşılaşmaktadırlar. Birincisi, ne muhasebeciler, ne de yöneticiler detaylı ölçü ve standartlar geliştirmedikleri için yönetsel performansın uygun ölçülerinin tamamında muhasebe raporları yoktur. İkincisi, performansın ekonomik durumu dikkate alınsa da bir organizasyonun ekonomik maliyet fonksiyonu nadiren kesin bilinmektedir ve bir muhasebe sistemi sadece karmaşıklığını yaklaşık olarak göstermeye çabalayabilir. Bu, birbirine yüksek derecede bağlı faaliyet örneklerine özgü bir problemdir. Üçüncüsü, muhasebe bilgileri öncelikle çıktıları göstermeyle ilgiliyken, yönetim faaliyeti son çıktılara neden olan detaylı süreçle ilgilidir. Yöneticinin performansının kalitesine rağmen sürecin raporlanan verimliliğini sınırlayan faktörler varsa, muhasebe bilgileri onun performansını eksik yansıtacaktır. İyi bir değerlendirme için raporların kontrol edilebilen bileşenleri ayrılmalıdır. Dördüncüsü, muhasebe raporlarının ana vurgusu kısa-dönem endeksleri üzerineyken, yönetsel performans değerlendirmesi çoğu kez daha çok uzun-dönemli etkenlerle ilgilidir. Bilgiyi hazırlamanın gerçek maliyeti de bilgilerin doğruluğu ve uygunluğunda önemli bir kısıttır. Mevcut bir muhasebe performans ölçümü sistemini geliştirmek mümkündür, ama ideal sisteme ulaşmak zordur. Bu yüzden muhasebe sistemi tarafından sağlanan bilgi, değerlendirmeler ona dayanarak yapıldığında ihtiyatla kullanılmalıdır. Birçok muhasebeci bunun farkında olup buna göre davranmaktadır, ama muhasebe bilgileri, uygun biçimde kullanmayabilecek olan diğer yöneticiler tarafından da kullanılmaktadır. Yöneticilerin muhasebe sistemlerine adapte olduğu yolu anlamak, muhasebe bilgilerinin nasıl kullanıldığı konusunda daha detaylı bilgiye dayanır.

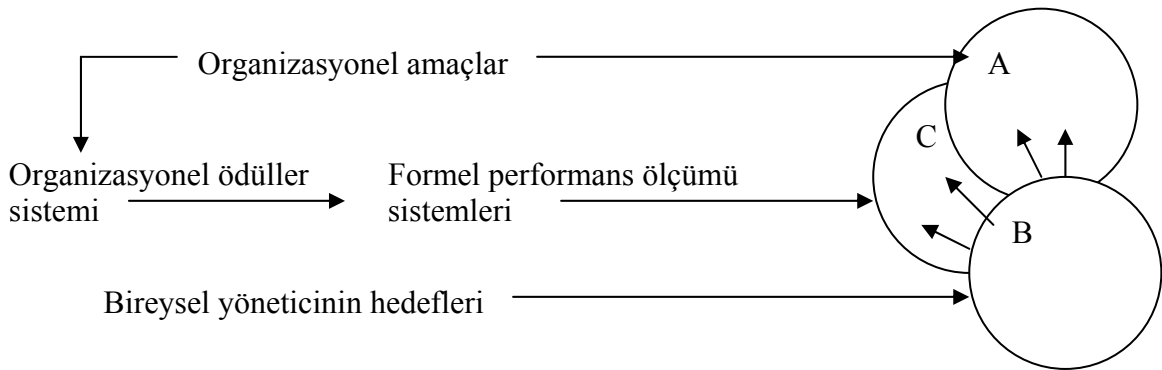
Muhasebe bilgileri, kişinin bütçeyi karşılamada başarılı olup olmadığını açıkça göstermekte, uzun dönem maliyetlerini minimize etmeye ve etkinliğin diğer belirleyicilerini etkilemeye çalışıp çalışmadığını göstermeyebilmektedir (Hopwood, 1972, s. 160-162). Bu

beceriye değerlendirmek için bu bilgi ihtiyatlı kullanılmalı ve diğer kaynaklardan bilgilerle tamamlanmalıdır. Muhasebe tabanlı değerlendirmeye karşı yapılan bir manipulasyon ve fonksiyonel olmayan davranışlar çalışması önemli metodolojik sorunlar teşkil etmiştir. Eğer muhasebe raporları Kar Bilinçli değerlendirme stiliyle tutarlı bir şekilde kullanılırsa, performans değerlendirmesinde kullanılan muhasebe bilgisi ile ilgili problemler daha önemsizdir. Bilginin ilgili yönlerini ayırmak zor olabilir, ama değerlendirmeyi yapan kişi en azından problemlerden haberdar olacaktır. Kendi uzun-dönem maliyet minimizasyonu hedefinin, olumlu kısa-dönem bütçe sapmalarıyla uyumlu olmasının şart olmadığını bilecektir. Bütçe kısıtlı değerlendirme durumunda ise, maliyet merkezi şefi için uygulamalar farklıdır. Muhasebe bilgilerinin eksik yapısından dolayı işin tanımlandığı ve değerlendirildiği ölçüler ve değerleri üzerinde, kendisi ve amirleri arasında anlaşmazlık ve çatışma olacaktır. Bu biraz endişeyle sonuçlanabilir, çünkü performans değerlendirmeleri çoğu kez bir kişinin özsaygısını geliştirip muhafaza etmede önemli bir durumdur. Maliyet merkezi şefi, gerçekten ilgisiz gördüğü ölçüler üzerinden değerlendirilebileceği halde, önemli ve ilgili gördüğü ama muhasebe bilgilerinde yansıtılmayan ölçülerdeki başarıdan dolayı tanınmayacaktır. Muhasebe endekslerine dayanarak performansını geliştirmeyi denese bile, bazı raporlanmış maliyetler kendi kontrolünde değilse veya standartlar hataya açıksa, bu gelişime ulaşmak için gerekli olan davranış her zaman belli değildir. Performans endekslerini geliştirmek için gösterdiği çabalar, onun raporlarını etkileyen diğer kişilerin davranışından dolayı gölgede kalabilir. Belli bir faaliyetin olumlu değerlendirmeyle sonuçlanacağından emin olamaz. Bütçe kısıtlı stilin performans değerlendirmede ortaya koyduğu anlaşmazlık, önyargı ve belirsizliğin, maliyet merkezi şefi tarafından sadece haksız görölme ihtimali olmayıp çatışma, gerginlik ve endişeye de yol açması olasıdır. Sonuç olarak, maliyet merkezi şefinin, kendisine tehdit teşkil edebilecek değerlendirme stiline sahip olan amirinden hoşnut olması olası değildir. Maliyet merkezi şefi, farklı baş etme yollarıyla, bütçe kısıtlı değerlendirme stiliyle ilişkili tansiyonu hafifletme çabalarına girebilir. Kendi olumsuz sapmalarından dolayı diğer maliyet merkezi şeflerini suçlayabilir. Kendi biriminin faaliyetlerine odaklanarak, diğer birimlerin performansını nasıl etkileyeceğini dikkate almaksızın, raporlanmış bütçe sapmalarını düzeltmeye çalışabilir. Bu tip davranışın bütçe kısıtlı bir departmandaki maliyet merkezi şefleri arasındaki rekabetçi ilişkilerinin ve arkadaşlık bağları, yardımseverlik ve karşılıklı saygıda birbirini izleyen bozulmanın sonucu olduğu varsayılır.

Maliyet merkezi şefi muhasebe bilgilerini manipule ederek olumlu bütçe sapmalarına ulaşmaya da çalışabilir (Hopwood, 1972, s. 162). Sonuçlar şirketin uzun-dönemdeki

menfaatine aykırı olsa da, muhasebe kayıtlarını tahrif edip sadece kısa dönemdeki bütçe raporları üzerindeki etkilerine dayanarak karar verebilir.

Muhasebe bilgilerinin, sağlandığı kişilerce sık sık önemsenmediği, bazen manipüle edildiği ve bazen de tahrif edildiği sık söylenmektedir (Otley, 1978, s. 122). Birçok örnek, fonksiyonel olmayan davranışın çoğunlukla, muhasebe sistemi tarafından sağlanan bilgilerin, temel organizasyonel ve ekonomik olayların karmaşıklığına yeterince uymaması gerçeğinden doğduğunu göstermektedir. Ancak muhasebe sisteminin kendisinin teknik olarak yeterli olması durumunda da bilgi tahrifatının oluşabileceği açıktır. Bu tahrifat, bireysel hedeflerin organizasyonunkinden ayrılmasının sonucudur ve daha çok muhasebe raporlarının, bir bireyin organizasyonel performansın bütününe olan katkısını daha olumlu yansıtmak üzere teşebbüs edildiğinde kendini gösterir. Muhasebe bilgisi tahrifatının kaçınılmaz olup bu yüzden sadece sürekli daha sıkı denetim ve kontrol metotlarıyla mı sınırlandırıldığı yoksa bir organizasyonda muhasebe bilgisinin tam olarak nasıl kullanıldığına mı bağlı olduğunu bilmek önemlidir. Fonksiyonel olmayan karar verme ve bilgi tahrifatı olasılığı, Şekil 1.4'te gösterilmiştir.



- A= Organizasyonel amaçlara ulaşmak için gerekli olan davranış  
 B=Bireysel yönetici tarafından fiilen gerçekleştirilen davranış  
 C= Kontrol sistemi tarafından formal olarak ölçülen davranış

#### Şekil 1.4 Kusurlu Ölçümde Ölçü-Ödül Süreci

Kaynak: Otley, 1978, s. 124 (Hopwood, 1973'ten)

Şekil 1.4'e göre, muhasebe sistemi yetersizdir ve ölçülen davranışların (C), organizasyonel hedeflere ulaşmak için gerekli olan davranışların (A) dışına uzanması ölçüsünde organizasyonel olarak istenmeyen davranışa sebep olması olasıdır. Yetersizdir, çünkü (C), (A)'yı kapsamamaktadır. Organizasyonel ödül sistemini ayarlama vasıtasıyla, bütçe kontrol sisteminin kullanımı, yönetim davranışlarını (B), ölçülen ve ödüllendirilen davranışa değiştirmeyi amaçlamaktadır. Muhasebe ölçüleri kaçınılmaz surette eksiktir ve en büyük

ihtiyaç, muhasebe bilgisinin, bütçeye yönelik tipteki performans değerlendirmesinin görünen fonksiyonel olmayan yan etkilerini azaltmak için nasıl kullanılabileceği konusundaki anlayıştır.

### **1.8.2 Davranışsal Muhasebe ve Denetim**

Davranışsal denetim araştırması, denetçilerin ve denetim faaliyetleri ve raporlarından etkilendikleri için denetçi olmayanların (denetim hizmeti kullanıcıları, denetim komitesi üyeleri gibi) davranışının çalışmasıdır (Gramling ve ark., 2001, s. 48). Davranışsal denetim araştırmasını denetçiler ve diğer katılımcıların nasıl karar verdikleri, denetimle ilgili verilen karar ve yargılarda denetçiler ve diğer katılımcıların ne kadar yeterli ve etkili oldukları ve hangi tip bilgi ve kavramsal şartların denetçi ve diğer katılımcıların karar ve yargılarını etkilediğini keşfetmeye odaklanmıştır.

#### **1.8.2.1 Denetçinin İşle İlgili Tutum ve Davranışının Belirleyicileri**

Karar verme bireysel bir faaliyet olup denetim çevre ve şartlarında grup ve organizasyonel konulardan yoğun şekilde etkilenebilmektedir (Parker ve diğ., 1989, s. 90-91). İnsan davranışlarının sebepleri genellikle bireysel farklılıklara veya kişilik, tutum, algı, önceki öğrenim ve motivasyon gibi faktörlere bağlanmaktadır. Denetim çevre ve şartlarında ise aşağıda bahsedilen belirleyiciler önem kazanmaktadır:

##### **1.8.2.1.1 Organizasyonel ve Profesyonel Çatışma**

Sorensen (1967, s. 564-565) birleşik organizasyon yapılı büyük işletmedeki organizasyonun profesyonel ve bürokratik şekli arasındaki çatışma ve bunların etkileri ile ilgili çalışmasında, profesyonel ve bürokratik organizasyon ortamında çalıştıkları için büyük firma denetçilerinin yönelim ve davranışlarının bu iki organizasyon tipi arasındaki zıtlıklardan etkileneceğini ve organizasyondaki profesyonel ve bürokratik şekillerin birleşiminin çatışmasının iş tatminsizliği ve iş değişikliğine sebep olacağını ifade etmiştir.

Aranya ve Ferris (1984, s. 4-5), çeşitli çalışmalardan çıkan sonuçlara göre, organizasyonların profesyonellere mesleki yargılarına göre davranma fırsatı verme derecelerine göre değişebileceğini, profesyonel iş ortamlarının profesyonel değer sistemlerini daha çok yansıttıklarını ve mesleki üyelikle ilgili enformel kontrollere inanma gücünde dolayı

diğer organizasyonlardan daha az bürokratik olduklarını ve profesyonel organizasyonlarda çalışan profesyonellerin organizasyonel ve mesleki bağılıklarının daha yüksek olabileceğini ifade etmişlerdir ve organizasyonel-profesyonel çatışmanın öncelleri ve sonuçlarıyla ilgili yaptıkları çalışmada şu bulguları belirtmişlerdir:

- Profesyonel muhasebe firmalarında çalışan muhasebecilerin organizasyonel profesyonel çatışmaları, diğer organizasyonel kurumlarda çalışan muhasebecilerinkinden daha düşüktür.
- Profesyonel firmalar içinde algılanan çatışma seviyesi bireyin hiyerarşi içindeki pozisyonuyla ters orantılı olarak değişmektedir.
- Çatışmanın algılanışı iş tatminiyle negatif ilişkili ve işçi devir amacıyla pozitif ilişkilidir.

#### **1.8.2.1.2 Rol Belirsizliği ve Stres**

Bireyin profesyonel değerleri ve organizasyonel sadakati arasındaki veya kendisi ve günlük bazda denetçinin birlikte çalışması gereken müşteri çalışanlar arasındaki çatışma kişiyi olumsuz olarak etkiler (Parker ve diğ., 1989, s. 92). Yüksek derecede devir hızı, denetim çalışma alanında sıkça görünen rol belirsizliği, çatışma ve stres ile ilişkilidir. Rol çatışması ve iş stresi yüksek derecede pozitif olarak ilişkiliyken, rol belirsizliği ve iş tatmini yüksek derecede negatif ilişkilidir.

Bir müşterinin denetim testi zamanlamasıyla ilgili beklentisi, firmanın beklentilerinden farklı olduğunda, bağımsız bir denetçi rol çatışması yaşayabilir; denetçi denetim programından haberdar olup denetimi zamanında nasıl tamamlayacağından emin değilse rol belirsizliği yaşayabilir (Rebele ve Michaels, 1990, s. 127).

Bir denetimdeki günlük faaliyetten sorumlu denetçiler işle ilgili en yüksek seviyede stres yaşarlar ve bu stres, iş ortamıyla karşılaştıkları zaman ve bütçe kısıtlarının sonucudur (Parker ve diğ., 1989, s. 92-93). Profesyonel-Organizasyonel değer çatışmasıyla ilgili olarak, çatışma ve stres, profesyonelin elde etmeyi beceremediği yeterli mesleki bağımsızlık arzusudur. Bağımsız denetçinin karşılaştığı belirsizlik ve çatışma, işle ilgili stres ve



tatminsizlik kaynağıdır. Bu durum denetçi ve denetim firmaları yönetimiyle ilişkili ciddi bir davranışsal faktördür.

### 1.8.2.1.3 İş Özellikleri

İşin gerçekleştirildiği çevre ve mesleğin belli özellikleri, bireylerin işten mutsuz olmalarına bazen de ayrılmalarına sebep olan faktörlerdir (Parker ve diğ., 1989, s. 93). Gönüllü veya gönülsüz olarak ayrılan denetçilerin çıkış görüşmeleri sonuçlarının incelenmesinde iş çevresinin çeşitli nitelikleri iş devrinin temel sebepleri arasındadır. En çok bahsi geçen nitelikler üstlerin çatışan taleplerini tatmin edememe, üstlerin beklentileriyle ilgi belirsizlik, değerlendirilen performanslarıyla ilgili belirsizlik ve kabul edilmeme hissidir.

### 1.8.2.1.4 Denetçinin Etik Yönelimi

Shaub ve diğ. (1993)'nin denetçilerin etik yönelimi, bağlılığı ve etik hassasiyetini inceleyen çalışmasında, etik yönelimin etik hassasiyeti ve organizasyonel ve mesleki bağlılığı etkilediği görülmüştür . Etik yönelimde kullanılan kavramlardan idealizm, arzu edilir sonuçların ahlak kuralları ihlal edilmeden gerçekleşeceğine inanma derecesini; rölativizm de davranışı yönlendirmede kesin ahlak kurallarının reddedilmesini ifade eder (Forsyth, 1980). Çalışmanın sonuçlarına göre denetçilerin etik yönelimleri, mesleğe bağlılık seviyelerini etkilemiştir (Shaub ve diğ., 1993, s. 164-165) . İdealizmi yüksek olan denetçiler, rölativizmi düşük olanlardan daha yüksek seviyede meslek bağlılığı göstermişlerdir. Bu tipteki denetçilerin, meslekte kalmak ve meslek yararına dikkate değer bir çaba sarfetmek üzere muhasebecilik mesleğindeki amaç ve değerlere inanıp kabul etmeleri daha olasıdır. Ahlaken tercih edilir kararlarla sonuçlanan mutlak ahlak standartlarına bağlılığa inanların şahsi ve mesleki etik standartları birbirine çok benzemektedir. Bu durum da denetçinin mesleki bağlılığı ile organizasyonel bağlılığı arasında güçlü bir ilişkiye işaret etmektedir. Relativist denetçiler daha düşük seviyede organizasyonel bağlılık gösterirken, idealizmin organizasyonel bağlılık üzerindeki pozitif etkisi, öncelikle mesleki bağlılık vasıtasıyla oluşmaktadır. Bu yüzden bir denetçinin başkalarına (örneğin finansal tablo kullanıcılarına) zarar vermektan kaçınma bilinci, mesleğe bağlılığı gösterecektir, bu bağlılıktan dolayı denetçi, muhasebe firmasında üyeliğini korumaya çalışacak ve onun yararına dikkate değer çaba gösterecektir.

### **1.8.2.2 Denetim Yargı Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar**

Denetim yargı güvenilirliğini etkileyen unsurlardan denetçinin çalışma süresi, müşterinin denetçi için önemi, denetim dışı hizmetler, denetim çevresi denetçinin deneyimi ve diğer faktörler aşağıda ele alınmıştır.

#### **1.8.2.2.1 Denetçinin Çalışma süresi (Auditor tenure)**

Denetçinin çalışma süresi ile denetim yargıları arasındaki ilişki uzun süredir işlenen bir konu olmuştur. Bir kurum ile bir muhasebe firması arasındaki uzun süreli ortaklığın, muhasebe firmasının, müşteri yönetiminin çıkarlarıyla özdeşleşmesine yol açabileceği, bu durumda muhasebe firmasının gerçekten bağımsız faaliyette bulunmasının zorlaşacağı ifade edilmiştir (Iyer ve Rama, 2004, s. 64). Bu tip durumlar zorunlu denetçi rotasyonunu periyodik olarak gerekli kılmıştır. Bunun altında yatan temel neden, denetçinin belli bir yerdeki çalışma süresi arttıkça, denetçinin muhasebe konularında, müşteri arzuları doğrultusunda hareket etme olasılığının artmasıdır. Zorunlu denetçi rotasyonunun savunucuları, görev süresinin sınırlandırılmasının, müşterinin denetçiyi etkileme kabiliyetini azaltacağı görüşündedirler.

#### **1.8.2.2.2 Müşterinin Denetçi için Önemi**

Birçok çalışma müşterinin denetçi yargılarında önemi konusunu incelemiştir ve denetim görüşlerini inceleyen çalışmalar, büyük şirketler için başarıyla değiştirilmiş bir görüş elde etme olasılığının düşük olduğunu göstermiştir (Iyer ve Rama, 2004, s. 65). Denetçi yargılarında müşteri önemine öncelikle denetim firması perspektifinden odaklanılmıştır, ancak denetim yargıları şartlarında, bireysel denetim partnerlerinin güdülerinin de göz ardı edilmemesi gerektiği ifade edilmiştir.

#### **1.8.2.2.3 Denetim Dışı Hizmetler**

ABD Sermaye Piyasası Kurumu'nun (2000) Denetçi Bağımsızlığı İhtiyaçları ile ilgili yayımında, denetim dışı hizmetlerin denetimi uygun olmayan şekilde etkileyebilecek ekonomik güdüler yarattığı ve denetçinin tarafsızlıkta daha ihtiyatsız olma riskini artırdığı belirtilmiştir.

Denetçinin tarafsızlığı ile ilgili müşteri algılaması da önemlidir, çünkü algılamalar, faaliyetleri etkileyebilir (Iyer ve Rama, 2004, s. 66). Önemli denetim dışı hizmetler satın alan müşterilerin, muhasebe konularını içeren belirsiz tartışmalarda, pozisyonlarını benimsemeleri için denetçileri ikna edebileceklerine inanmaları olasıdır. Diğer taraftan denetim dışı hizmetler sağlamak, denetçinin müşteriyle ilgili bilgisini artıracak, böylece görüşmeler sırasındaki nispi güçlerini artıracaktır.

#### **1.8.2.2.4 Denetim Çevresi-Etik Çevre**

Libby ve Luft (1993), denetim çevresinin karar verme performansının önemli bir belirleyicisi olduğunu; etik çevrenin de denetim çevresinin bir parçası olup denetçiye karar vermek üzere faaliyetlerini yürüteceği belli bir ortam sağladığını ifade etmişlerdir. Daha güçlü bir etik çevre, yargıların teknik ve etik faktörlere dayalı olması için denetçilerin uyacağı etik ilkeler belirleyebilir. Daha güçlü bir etik çevre, sorumluluk, risk ve ceza gibi faktörlerden dolayı denetçilerin yargıda bulunma konusunda çaba gösterme istekliliğini artırır.

#### **1.8.2.2.5 Denetçinin Deneyimi ve Diğer Faktörler**

Denetçinin deneyimi ve bilgisi denetçinin yargı kalitesinin önemli belirleyicilerinden biridir (Martinov-Bennie ve Pflugrath, 2009, s. 240). Denetim görevi, bireysel yargı uygulaması gerektirdiğinde, genel denetim deneyiminin denetçinin yargı performansını olumlu etkilediği ortaya çıkmıştır. Karmaşıklık seviyesi düşük görevlerde denetçiler minimal yargıda bulunurlar, ancak daha karmaşık görevlerde daha çok yargı uygulaması gerektirir ve genel denetim deneyimi, bu görevleri tamamlamak için gerekli beceri ve bilgiyi sağlayarak performansı geliştirebilir. Göreve özgü deneyim genel denetim deneyimi seviyesine bağlı olup kıdemli denetçiler mekanik hataları saptamada daha iyi olup denetim yöneticileri de kavramsal hataları saptamada daha iyidirler.

Denetçilerin hatalarla ilgili bilgileri deneyimle gelişir (Tubbs, 1992, s. 784-785). Çeşitli çalışmalar, denetçilerin deneyim kazandıkça daha çok hata bildiklerini, daha doğru hata bilgisine sahip olduklarını ve daha çok alışılmamış hata bilgisine sahip olduklarını ortaya koymuştur.

Önceki çalışmalarda denetim yargısı güvenilirliği ile deneyim, belirsizlik toleransı ve risk alma eğilimi (kategori boyutu ile ifade edilmiş) gibi bireysel farklılık değişkenleri arasındaki ilişki

incelenmiş, farklı sonuçlar bulunmuştur. Pincus (1991)'un çalışmasında bu üç değişkene dördüncü bir değişken, önceki beklentiler (prior expectations), eklenmiş ve bu bireysel farklılık değişkenleri ile denetim yargı güvenilirliği arasındaki ilişki, hem doğru kararlar, hem de yanlış kararlar üzerinde incelenmiş ve önemli ilişkiler bulunmuştur.

Denetim deneyimi arttıkça denetçiler, olumlu görüşle sonuçlanan kararda daha güvenilir olmakta ve şartlı görüş veya olumsuz görüşle sonuçlanan kararda daha az güvenilir olmaktadır. Neye karar verirlerse versinler, kararları önceki beklentilerine uyarsa daha güvenilirlik yüksek, karar beklentilerden uzaklaşırsa güvenilirlik düşük olmaktadır. Belirsizlik toleransları yüksek olan denetçiler, kararlarında daha güvenilir olmaktadır.

Sonuçlara göre önceki beklentiler, belirsizlik toleransı ve risk alma eğiliminin, denetim kararlarının güvenilirliği üzerinde etkisi vardır ve artan deneyim, denetçileri olumlu görüş belirten kararlarda artan güvenilirliğe yönlendirmektedir.

### **1.8.2.3 Müşteri Kabulü**

Birçok çalışma müşteri kabulü kararı sürecinin, aşağıda belirtilen biçimsel organizasyon unsurlarından etkilendiğini göstermektedir (Grendon, 2002, s. 661):

- İşletmenin uygulama-geliştirme stratejisi
- Partner –tazmin programı
- Amaçlara göre yönetim sistemi
- Müşteri kabulü politikaları

İşletmenin uygulama-geliştirme stratejisi, müşteri kabulü kararı sürecinde çok önemli rol oynamaktadır. Bilgi toplama ve analizi, denetçinin, işletmenin uygulama-geliştirme stratejisi karşısında potansiyel müşteriyi ilk algılama yoluna bağlıdır. Bilgi toplama ve analizi, denetçilere göre firma stratejisi ile aralarındaki uyumun ilk başta bilinmediği potansiyel müşteriler için, firma stratejisine uyduğu veya uymadığı hemen algılanan potansiyel müşterilerden daha yoğun olacaktır.

Partner-tazmin programı da karar sürecini etkileyebilecektir. Müşterilerin başarıyla alımı, partnerlerin kar payını belirlemede sıkça kullanılan bir kriter olduğu için potansiyel bir müşteriyi geri döndürmek, zor bir seçimdir.

Bir firmanın amaçlara göre yönetim sistemi, denetçilerin, onlara anlam yükleme yolunu etkiler ve bu anlamlar, müşteri kabulü kararı sürecinde rol oynar.

İşletmenin müşteri kabul politikaları da denetçilerin karar verirken sık sık başvuracağı yorumlayıcı şema sağlayacağı için karar sürecini etkiler (Grendon, 2001, s. 304).

#### **1.8.2.4 Denetçinin Bağımsızlık Riskini Etkileyen Faktörler**

Bağımsızlık riski, denetçinin bağımsızlığının tehlikeye düşebilmesi olarak tanımlanan risktir (Johnstone ve diğ., 2001, s. 1, 2). Bağımsızlık riskine neden olan çevresel şartlardan biri, bağımsızlık riskinin oluşması için denetçinin gerçek, ya da hissedilen nedeninin olmasıdır. Bir denetçi veya denetim firmasının uzun süreli ve iyi bir iş ilişkisinde olduğu ve ücretinin gelirin önemli bir kısmını oluşturduğu bir müşterisi olması durumu, bağımsızlık riskini artıran nedenler yaratabilir. Bağımsızlık riskinin, denetçinin bağımsızlığına karşı tehditle karşılaşması durumunda oluştuğunu ve bunun için denetçinin müşterinin tercih ettiği raporlama lehinde güdüsü olması gerektiğini ifade eden Blay (2005), çalışmasının sonucunda yüksek seviyede bağımsızlık tehdidiyle karşılaşan denetçilerin, hem ilk sunulan bilgiyi, hem de sonradan toplanan bilgiyi müşterinin tercih ettiği raporlama lehine değerlendirebildiğini ifade etmiştir.

Bağımsızlık riskini etkileyen faktörler direkt ve endirekt olarak nitelendirilir; direkt nedenler müşterinin menkul kıymet veya yatırım fonlarına yatırımlar, müşteriyle potansiyel çalışma ve finansal bağılıktır (Johnstone ve diğ., 2001, s. 3-6). Endirekt nedenler, denetçinin müşteriyle şahsi, ailesel veya profesyonel ilişkisi olması durumunda oluşur. Bu nedenler, denetçilerin kendi işlerini denetlemeleri durumunda da ortaya çıkar. Kişilerarası ilişkiler denetçinin şahsi amaçları, profesyonel amaçlara tercih etmesine neden olabilir ve uygun seviyede mesleki şüphe gösterme becerisini etkileyebilir. Kendi işini denetlemesi de, kendi işini ciddi olarak değerlendirememesi durumu yaratabilir. Denetim kalitesini etkileyen bağımsızlık riski için gereken bir başka çevresel şart da müşteri-denetçi mahkeme sürecinde oluşan yargıya bağlı kararlardır. Yargıya bağlı kararlar, denetçinin yapması gereken uygun karar veya değerlendirme yargısı ile ilgili belirsizlik olmasıdır. Yargıya bağlı kararlar olmadan, dürüstlüğü tehlikeye düşmesinden başka hiçbir mekanizma, düşük bir denetim kalitesiyle sonuçlanan bir güdü yaratamaz. Bu çevresel şartlar artan bağımsızlık riskinin öncelleri olup denetim kalitesini düşürme ihtimalleri olsa da artan bağımsızlık riskinin denetim kalitesini düşürme garantisi yoktur.

Denetim firmasının politikaları, denetim firmasının kültürü ve denetçinin etik özellikleri, bahsedilen çevresel şartların varlığına rağmen etkisini azaltabilir ve denetim kalitesini koruyabilir (Johnstone ve diğ., 2001, s. 11).

#### **1.8.2.5 Sarbanes-Oxley Yasası ve Denetim Firmasının Bağımsızlığı**

ABD’de yaşanan Enron, Xerox ve worldcom gibi şirketlerin denetim usulsüzlüklerinin ortaya çıkmasından sonra halkın güveninin tekrar kazanılması ve şirketlerin şeffaflaşması amacıyla Sarbanes-Oxley Yasası, Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu (SEC) tarafından 2002 yılında uygulamaya konmuştur. (Gökalp, 2005, s. 108).

Sarbanes Oxley Yasası, “muhasabe gözlem kurulunun kuruluşu ve işleyişi, denetim firmasının bağımsızlığı, şirketin sorumluluğu, mali bilgilerin arttırılması, analiz çıkar çatışmaları, komisyon kaynakları ve otoritesi, çalışmalar ve raporlar, kurumsal ve suç unsuru taşıyan suiistimal sorumluluğu, beyaz yakalılar suçları ile ilgili cezaların arttırılması, kurumsal vergi iadeleri ve kurumsal suiistimal ve sorumluluk konuları olmak üzere 11 ana başlıktan oluşmaktadır” (Gökalp, 2005, s. 109).

Yasanın en önemli kısmı bağımsız denetim konusuna ayrılmıştır ve yasa, denetim şirketlerinin denetim hizmeti verdiği kamuya açık şirketlerde aşağıda belirtilen hizmetleri sunmalarını yasaklamıştır (Uysal, 2004, s. 22-23; Gökalp, 2005, s. 110):

- (1) Defter tutma ya da denetim müşterisinin muhasebe kayıtları veya bilançolar ile ilgili diğer hizmetleri verme,
- (2) Finansal bilgi sistemi kurma ve geliştirme,
- (3) Değerleme hizmetleri, bu konuyla ilgili bir işleme ilişkin görüş bildiren raporların hazırlanması,
- (4) Aktüeryel (hayat sigortası ile ilgili) hizmetler,
- (5) İç denetim destek hizmetleri,
- (6) yönetim faaliyetleri veya insan kaynakları fonksiyonlarını yerine getirme,
- (7) Borsada aracılık ve menkul kıymet hizmetleri, yatırım danışmanlığı, veya yatırım bankası hizmetleri,
- (8)Denetim ile ilgisi olmayan yasal hizmetler ,
- (9)Kurulun belirlediği diğer tüm hizmetler.

Denetimden asıl sorumlu ortak veya denetimin incelenmesinden sorumlu ortak 5 yılda bir rotasyona tabi tutulmalıdır (Uysal, 2004, s. 24).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Sarbanes-Oxley Yasasının hükümlerini, SPK'nın seri X No: 16 tebliğinde 02.11.2002 tarihinde Seri: X No:19 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik yapılmasına Dair Tebliğinde yapılan değişikliklerle Türkiye'de uygulamaya geçirmiştir (Gökalp, 2005, s. 112).

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri:X, No:25 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ"inde bir sorumlu ortak başdenetçinin, bir müşteri şirket ile yapılan bağımsız denetim sözleşmesinde, en çok 7 hesap dönemi görev alabileceği, sorumlu ortak başdenetçinin aynı müşteri şirketin denetim çalışmalarında görev alabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir (27387 sayılı Resmi Gazete, 25 Ekim 2009).

#### **1.8.2.6 İç Denetçinin Başarı Koşulları**

Faaliyet alanları genişlemiş, birbirinden bağımsız birimlerden oluşan işletmelerdeki faaliyetlerin kontrolünde etkin bir iç denetim sayesinde, geriye dönük olarak, kontrol mekanizmalarının sağlıklı şekilde yürütülmesi sağlanarak, faaliyetlerle ilgili güvence sağlanmakta, geleceğe yönelik riskler önceden tespit edilip tedbirlerin alınması suretiyle de işletme yönetimine danışmanlık hizmeti verilmektedir (Memiş, 2008, s. 76).

İç denetçiler, denetlenenlerle işbirliği yapıp çalışmalarını diğer çalışanlarla koordine edebilmek ve denetimi müdahalesiz gerçekleştirebilmek için yönetimin desteğine sahip olmalı, ihtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesi ve denetim bulgularıyla ilgili düzeltici faaliyetlerin uygulanmasının sağlanması için denetlenenlerle iyi ilişkiler geliştirmelidir (Eşkazan, 2003).

İç denetçiler etkin olmak için yönetim danışmanı olarak, bağımsız değerlendirme yapma yeteneklerine müdahale edilmesine izin vermemelidirler ve denetim kadrosu, muhasebe ve finansın ötesinde çeşitli alanlarda işletme becerileri göstermelidirler (Flesher ve Zanzig, 2000, s. 335).

Etkin bir iç denetim faaliyetini yürüten iç denetçiler mesleki yeterliliğe sahip olmalı, mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermeli, dürüst, atılgan ve önder olmalı, ayrıca problem çözme yeteneği olmalı ve karar verme sürecini anlamalı ve kritik düşünme becerisine sahip olup (Tablo 1.1) bunu kullanarak doğru yargılara ulaşabilmelidir (Memiş, 2008, s. 86).

**Tablo 1.1 Kritik Düşünme Yetenekleri ve Yapısı**

<b>KRİTİK DÜŞÜNME YETENEKLERİ</b>	<b>İÇ DENETİMLE İLGİLİ SÜREÇLER</b>
<b>Açıklama</b>	
1. Soruna odaklanma 2. Argümanların analizi 3. İtirazlara yönelik soru sorma ve cevap alma 4. Terimlerin tanımlanması 5. Varsayımların belirlenmesi	Denetlenenin seçimi, denetim amaç ve kapsamının belirlenmesi.
<b>Temel Destek</b>	
6. Kaynağın güvenilirliğinin tespiti 7. Gözlem, gözlem raporlarının değerlendirilmesi	İç kontrol tarafından toplanan kanıtlar üzerine çalışmak
<b>Çıkarım</b>	
8. Anlaşma ve sonuçları yargıya dönüştürme 9. İkna etmek ve iknaları somutlaştırmak 10. yapmak ve yargıların değerini ortaya koymak	İç kontrolün değerlendirilmesi, kanıt, değerlendirme, bulguların ve tavsiyelerin belirlenmesi.
<b>Stratejik ve Taktiksel Yetenekler</b>	
11. Eylem üzerine karar verme 12. Diğerleri ile etkileşim	Bütün denetim süreçlerinde önemli.

Kaynak: Memiş, 2008, s. 87 (Enis, 1987'den alıntı)



# İKİNCİ BÖLÜM

## DAVRANIŞSAL MUHASEBE VE ETİK

### 2.1 Etik ve Ahlak Kavramları ve Hukuk Kurallarıyla İlişkileri

Etik Yunanca “Ethikos” ya da “Ethos”tan gelmektedir (Sözbilir, 2000, s. 19). Türkçe’de “etik” sözcüğü, “törel, töre bilimi” olarak tanımlanmaktadır. Etik, nasıl davranılması gerektiğini gösteren sağduyuyla ilgili görev ve sorumluluk ifade eder, doğruyu yanlıştan ayırma yeteneği ve doğruyu uygulama eğilimiyle ilgilenir.

Etik, “insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, kuralları doğru-yanlış, ya da iyi-kötü gibi ahlaksal açıdan araştıran bir felsefe disiplini” olarak tanımlanabilir (Şimşek ve diğ., 2003, s. 395).

Bir diğer tanıma göre de etik, “insanlar arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan değerleri, ahlaki bakımdan iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış olanın niteliğini ve temellerini araştıran felsefe dalıdır” (Ana Britannica, 1994, Cilt 11, s. 414).

Ahlak, “insanların toplum içindeki davranışlarını ve birbirleriyle ilişkilerini düzenlemek amacıyla başvurulan kurallar dizgesi, başka insanların davranışlarını olumlu ya da olumsuz biçimde yargılamakta kullanılan ölçütler bütünüdür” (Ana Brittanica, 1994, Cilt 1, s. 201). Ahlak, yanlış-doğru, iyi-kötü, erdem ve kusur ile davranışları ve davranışların sonuçlarını değerlendirme ile ilgilidir (Aydın, 2006, s. 14).

Bir diğer tanıma göre ahlak, “bireyin diğer bireyler ile, bireylerin kurumlar ile, bireyin devlet ile ilişkilerinde toplumun deneyimlerinden, gelenek ve göreneklerinden kaynaklanan akıl ürünü olan, toplumsal uyuşum, birliktelik ve dayanışmayı artırıcı, dolayısı ile; toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapılarına istikrar sağlayıcı prensiplerin, standartların ve değerlerin bütünüdür” (Civelek, 1997).

Ahlak genel olarak bir toplum içinde kişilerin benimsedikleri, uymak zorunda buldukları davranış biçimleri ve kuralları olarak tanımlanırken, felsefi anlamda ise “belli bir toplumun belli bir döneminde bireysel ve toplumsal davranış kurallarını tespit eden inceleyen bilim” olarak açıklanmaktadır (Güredin, 1997).

Ahlak, toplum içinde yaşayan her bireyde mutlaka varolması gereken bir özellik olarak görünmekte ve bireyin doğuşundan genlerle beraber gelen özellikleri, yetiştirilme biçimini, aldığı eğitim ve sonra içinde yaşadığı toplum, bireyin ahlaki özelliklerinin şekillenmesinde önemli yer tutmaktadır (Çukacı, 2006, s. 91).

Aslında ahlak ve etik birbirinden farklı kavramlar olsa da pek çok yazar bu iki kavramı aynı anlamda kullanmışlardır (Aydın, 2006, s. 15-16). Etik ile ahlakın aynı olmamasının nedeni, etiğin ahlak felsefesi olması, ahlakın ise etiğin araştırma konusu olmasıdır. Çok yakından ilişkili olan etik ve ahlak kavramları arasındaki temel ayrım, etik teriminin genel olarak ahlaki konu olan disiplini belirtmesidir (Kotar, 1997). Etik bu anlamda ahlak felsefesiyle eş anlamlı sayılır.

Etik bireyin belli bir durumda ifade etmek istediği değerlerle ilgiliyken, ahlak, bunu hayata geçirme tarzıdır ( Şimşek ve diğ., 2003, s. 398). Etik, ahlak bilimini veya felsefesini ifade etmekte, ahlak ise hem ahlak bilimi, hem de toplumda ve bireyde varolan ahlak olgusunu ifade etmek için kullanılmakta ve neyin doğru neyin yanlış olduğuyula ve doğru davranışlar göstermeyle ilgilidir (Türk, 2004, s. 1-2).

Hukuk, “kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen uyulması zorunlu davranış kuralları bütünü” olarak tanımlanabilir (Yüksel, 2002, s. 179-180). Hukuk kurallarını ahlak kurallarından ayıran en temel özellik, hukuk kurallarına uyulmaması durumunda devlete tanınmış olan zorlama gücünün devreye girmesidir. Bir toplumun hukuk düzeni sadece devlet tarafından konmuş olan yazılı hukuk kurallarından meydana gelmeyip devletin iradesi dışında oluşan genel hukuk ilkeleri ile örf ve adet kuralları da hukuk düzeninin kapsamındadır. Ahlak kuralları hukuk düzeninin temelini oluşturmakta, ancak bu kuralların hepsi hukuk kuralları içinde belirtilmemektedir (Ayboğa, 2001, s. 30). Ahlak kuralları, biçimi, içeriği ve yaptırımları bakımından hukuktan ayrı niteliklere sahip olsa da, hukuk kurallarıyla arasında yakın bir ilişki vardır (Yüksel, 2002, s. 180). Bu ilişki bazen hukuk kurallarının ahlak kurallarına atıf yapması şeklindedir. Bu ilişkinin bir başka yönü de, toplumsal vicdana uygun olmayan hukuki düzenlemelerin kendilerinden beklenen işlevi yerine getiremeyeceklerinin kabul görmesidir.

## 2.2 Ahlaki Gelişim ve Karar Verme

İnsanlarda doğru ya da yanlış, iyi ya da kötü, yapılması hoş karşılanabilen ya da kesinlikle kabul edilemeyen davranışların neler olduğuna dair yargılar bulunmakta olup bu yargılar, bireyin kendi davranış ve eylemlerini belirleyen, yapması veya yapmaması gerekenler konusundaki bireye özgü inançlar ve değer sisteminden kaynaklanmaktadır (Erden ve Akman, 1998, s. 102). Bireyde var olan değerler sistemi ahlak gelişimi de denilebilecek gelişimsel bir süreç olarak ortaya çıkmaktadır ve bu konu çeşitli yaklaşımlar açısından ele alınmıştır.

Psikanalitik kuram açısından ele alındığında Freud, ahlak ve kişilik gelişimini duygusal-güdüsel bir süreç olarak ele alarak bu süreci id, ego ve süperego ilişkilerindeki denge kavramına bağlamıştır (Kılavuz ve Gürses, 2009, s. 3). İd, kişiliğin temel sistemi olup insanın doğuştan itibaren sahip olduğu tüm güdülerin toplamıdır; ego, kişinin çevresiyle etkileşimi sonucu ortaya çıkan, kişiliğin gerçekçi ve bilinçli ögesidir. Ego, kişinin çevresiyle etkileşimi sonucu ortaya çıkan, kişiliğin gerçekçi ve bilinçli ögesi olup bilinç düzeyindeki algılardan, anılardan, düşünce ve duygulardan oluşur. Süperego, kişiliğin ahlaki yönüdür. İlk başta ana-baba tarafından konulan kuralların ve yasakların içselleştirilmesiyle oluşur (Erden ve Akman, 1998, s. 102). Kurallara uyan davranışlar “doğru”, uymayanlar “yanlış” olarak kabul edilir; zamanla ana-babanın koyduğu kural ve yasakların yanında, toplumun onayladığı davranışlar doğru, onaylamadığı davranışlar da yanlış olarak içselleştirilerek süperegonun oluşumu tamamlanır. Süperego, bireyde var olan değerler sisteminin kaynağı olur.

Davranışçı yaklaşıma göre ahlaki yargılar, bireyin dışındaki etkenlere bağlı olarak ortaya çıkmaktadırlar; genelde onay gören ve pekiştirilen davranışlar “doğru”, hoş görülme-yen cezalandırılan davranışlar “yanlış” olarak kabul edilmektedir (Erden ve Akman, 1998, s. 102). Davranışçılar model alarak öğrenmeye de önem vermiş olup bir çok günlük davranışın model alma yolu ile kazanıldığını, bireylerin kişiler arası ilişkileri, yaşamdaki önemli kişilerin davranışlarını, tercihlerini taklit ederek kazanabildiğini belirtirler (Bandura, 1976: Akt. Çırak, 2006, s. 21).

Bilişsel gelişim yaklaşımı, ahlak gelişimini zihinsel bir süreç olarak gördüğü için diğer iki yaklaşımdan ayrılır. Diğer iki yaklaşım, çocuğun içinde yetiştiği toplumun değer ve standartlarını benimsemesini ahlak gelişiminin en üst düzeyi olarak görülürken, bilişsel gelişim yaklaşımı ise prensiplere dayalı ahlaki özerkliği ahlak gelişiminin en üst düzeyi olarak kabul eder (Özgüleç, 2001: Akt. Şafak, 2008). Bilişsel gelişim ile ilgilenen bazı kuramcılar,

bilişsel gelişim gibi ahlak gelişiminin de birbirinden niteliksel farklılıklar taşıyan belirli dönemlerde ortaya çıktığını ileri sürmektedirler. Bu kuramcılar ahlak gelişimini, zihinsel gelişim ile birlikte değerlendirirler ve ahlak gelişiminin zihin gelişim dorultusunda geliştiğini belirtirler (Çiftçi, 2008, s. 54). Bilişsel yaklaşımı benimsemiş kuramcılar farklı görüşlere sahip olmakla birlikte, ahlak gelişimi ile ilgili ortak yönleri, süreci evreler şeklinde ele almış olmaları, ayrıldıkları konu ise, gelişim evrelerini birbirlerinden farklı bir şekilde açıklamalarıdır.

### **2.2.1 Piaget'nin Ahlaki Gelişim Teorisi**

Özellikle bilişsel gelişim kuramıyla tanınan Piaget, dört temel bilişsel gelişim dönemi belirtmiştir. Piaget'ye göre dönem kavramı yaşa bağlı olarak zihinsel gelişimin doğa ve yapısında ortaya çıkan niteliksel değişikliklerdir (Bayraktar ve diğ., 2002, s. 187). Her bir dönemin, kendisinden önce gelen dönemlerin özelliklerini de içerdiği bu dört bilişsel gelişim dönemi (Erden ve Akman, 1998, s. 55):

- Duyusal-Motor dönem
- İşlem öncesi dönem
- Somut işlemler dönemi
- Soyut işlemler dönemidir.

Duyusal-motor dönemi 0-2 yaş kapsar ve bebek dış dünyayı keşfetmede duyularını ve motor becerilerini kullandığından bu döneme duyusal-motor adı verilmektedir (Başkale ve Bahar, 2008, s. 134). Bebek ilk başta çevreden gelen uyarıcılara sadece reflekslerle tepki verir, sonra istemli hareketler görmeye başlar (Erden ve Akman, 1998, s. 55). Bu dönem içinde duyuları ve motor faaliyetleri yoluyla dış dünya ile ilişki kurar, çevresinde olup bitenleri keşfetmeye başlar, nesne devamlılığının kazanılması ile bilişsel gelişimde refleks düzeyinde tepki verilen dönemden, zihinsel işlemlerin kullanılmaya başlanmasına geçiş olur.

İşlem öncesi dönem 2-7 yaş arasını kapsar. Bu dönemdeki çocuğun düşüncesi ben merkezidir (Başkale ve Bahar, 2008, s. 134). Çevresindeki olayların farkında olsa da duygularını ifade etmesi sağlanarak ne düşündüğünün açığa çıkarılması önemlidir. Bu çağda konuşma da ben merkezidir (Erden ve Akman, 1998, s. 56-57). Konuşmaya başladığı ilk

dönemlerde monolog tarzı olan konuşma, 4 yaştan itibaren yerini ben merkezci konuşmaya bırakır. Çocukların hayal dünyaları da genişir. Dönem sonuna doğru ben merkezci düşünce azalır yerini mantıklı düşünceye bırakmaya başlar.

Somut işlemler dönemi 7-11 yaş arasını kapsar. İlkokul dönemindeki çocuklar, bilişsel yeterlilikler yönünden çok hızlı değişme gösterirler; somut olduğu sürece karmaşık problemleri çözebilirler, ancak soyut problemleri henüz çözemezler (Başkale ve Bahar, 2008, s. 135, 136). Nesnelere farklı özellikleriyle sınıflayabilir ve sıralayabilirler.

Soyut işlemler dönemi 11 yaşından sonra başlayan ve mantıksal düşüncenin yetişkinler düzeyine ulaştığı dönem olup bu dönemde düşünce sadece gözlenebilir somut durumlarla sınırlı değildir (Bayraktar ve diğ., 2002, s. 190). Bu dönemde göreceli düşünce gelişir, bir sorun değişik biçimlerde ele alınabilir; genelleme, tümünden gelim, tüme varım gibi zihinsel işlemler yapılır, soyut kavramlar kullanılarak üzerlerinde fikir yürütülür (Erden ve Akman, 1998, s. 59). Mantık oyunları uğraşmaktan hoşlanılır, müzik, şiir, dans gibi etkinliklere ilgi artıp uğraşı alanı olarak da seçilebilir.

Bilişsel gelişim dönemlerinin belli başlı özellikleri Tablo 2.1’de belirtilmiştir.

**Tablo 2.1 Piaget’ye Göre Bilişsel Gelişim Dönemleri**

Dönem	Ortalama Yaş	Özellikler
Duygusal -Motor	0-2 yaş	<ul style="list-style-type: none"> <li>Taklit, bellek ve düşünceyi kullanmaya başlama</li> <li>Nesne devamlılığının kazanılmaya başlaması</li> <li>Refleks düzeyindeki davranışlardan,istemli davranışlardan, istemli davranış düzeyine geçiş</li> </ul>
İşlem Öncesi	2-7 yaş	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dil gelişiminin hızlanması</li> <li>Tek yönlü, sezgisel sınıflandırmalar yapma</li> <li>Ban-merkezci düşünme</li> </ul>
Somut İşlemler	7-11 yaş	<ul style="list-style-type: none"> <li>Muhakeme yoluyla somut problemleri çözümlenme</li> <li>Korunumun kavranması</li> <li>Sınıflama, sıralama ve tersine çevirmenin başarılması</li> </ul>
Soyut İşlemler	11 yaş üstü	<ul style="list-style-type: none"> <li>Soyut problemler üzerinde fikir yürütme</li> <li>Bilimsel düşünmenin başlaması. Sosyal ve kişisel konulara ilgi</li> </ul>

Kaynak: Erden ve Akman, 1998, s. 62

Piaget'ye göre ahlak gelişimi bilişsel gelişime paralellik göstererek, birbirinden farklı nitelikler taşıyan ve hiyerarşik bir sıra izleyen dönemler içinde ortaya çıkmakta, çocukların doğru ve yanlış ilişkili yargıları yaşlarına bağlı olarak değişmekte; kuralların yorumlanış biçimi de yaşlara göre değişmektedir (Erden ve Akman, 1998, s. 103-105). Piaget, ahlaki gelişimle ilgili iki dönem belirlemiştir: Dışa bağlı dönem ve Özerk dönem. Bu dönemlerle ilgili özellikler Tablo 2.2'de görülmektedir:

**Tablo 2.2 Piaget'nin Ahlaki Gelişim Basamakları**

<b>Dışa Bağlı Dönem</b>	<b>Özerk Dönem</b>
<p style="text-align: center;"><b>Özellikleri</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mutlaklık- Kurallar sorgulanamaz.</li> <li>• Davranışların sonuçları niyetten daha önemlidir.</li> <li>• Kurallar asla değiştirilemez.</li> <li>• Her yerde mevcut, aslında var olan bir adalet duygusu hakimdir. Yanlış yapanlar, Allah tarafından cezalandırılacaklardır.</li> </ul>	<p style="text-align: center;"><b>Özellikleri</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Görecilik- Aynı kurallar her yerde her zaman uygulanmayabilir.</li> <li>• Sonuçlara, daha çok niyetleri itibariyle bakılır.</li> <li>• Eğer, herkes kabul ederse kurallar değiştirilebilir.</li> <li>• Haddi asanlara karşı, daima eşit şekilde davranılmayacağı fikri gelişmeye başlar.</li> </ul>

Kaynak: Şafak, 2008, s. (Aydın, 2003'ten alıntı).

Dışa bağlı dönem, ahlak gelişiminde on yaşına kadar olan dönem olup bu dönemde çocuklar ahlaki yargıları açısından başkalarına bağımlıdırlar ve yetişkinler tarafından konulan kuralları sorgulamadan kabul ederler. İşlenen bir suçun önem derecesini, ortaya çıkan fiziksel sonuçlar belirler. Daha fazla fiziksel zarara sebep olan suçlar, daha az zarara sebep olanlardan daha kötüdür.

Özerk dönem, onbir yaş ve üstünü kapsar; bu dönemde çocukların yaptıkları değerlendirmeler görecelik kazanmaya başlamakta, değerlendirmeler, içinde bulunulan koşullar dikkate alınarak yapılmakta, çocukların ahlaki yargıları ve kuralları uygulamaları esneklik göstermektedir. Başkalarının değerlendirmelerinden çok, kendi yaptıkları

değerlendirmeye uygun davranmaya başlamaktadırlar. Bir davranışın iyi veya kötü olduğuna karar verirken davranışın altında yatan niyet de dikkate alınmaktadır.

Piaget, ahlaki gelişimle bilişsel gelişim arasında bir paralellik kurarak soyut işlemler dönemine doğru ilerledikçe, çocukların dışa bağlı dönemden özerk döneme doğru geçtiklerini ifade etmiştir (Erden ve Akman, 1998, s. 106). Bireyin takvim yaşının ilerlemesi bilişsel gelişim basamaklarında ilerlemesi için yeterli değildir. Bilişsel açıdan gelişimi geri kalan bir bireyin ahlaki gelişiminin de geri kalacağı sonucunu ifade etmenin pek doğru bir sonuç olmadığı söylenebilir (Mercin, 2005, s. 79). Çünkü bir bireyin bilişsel gelişimini tamamlamış olması, ahlaki gelişimini de tamamladığı anlamına gelmemektedir. Aynı durum ahlaki gelişim için de geçerlidir. İçinde bulunulan koşullar, deneyim, öğrenme yaşantıları vb. gelişimin her boyutunda önemli olmaktadır.

### **2.2.2 Kohlberg'in Ahlaki Gelişim Teorisi**

Kohlberg'e göre "bilişsel bir yetenek olan ahlak, bireyin kendisinin belirlediği ve aynı zamanda evrensel ilkelerle örtüşebilecek düzeydeki ilkelere göre yargıda bulunması, kararlar alması ve bu doğrultuda da davranabilmesi yeteneğidir (Kohlberg, 1968/1995: Akt. Çiftçi, 2003, s. 50-51). Zihnin bir fonksiyonu olarak ahlak ve ahlaki yargılama yeteneği" birbirini izleyen hiyerarşik basamaklardan geçerek evrensel adalet prensipleriyle uyumlu biçime ulaşarak tamamlanır. Ahlaki yargılama yeteneği, birbiriyle çatışan taleplerin ve değerlerin bulunduğu bir ikilem durumunda, bütün taleplerin perspektiflerinin üstlenilmesi ve dikkate alınması ile her bir perspektiften bakıldığında da en adili görünen çözümün bulunacağı adalet problemlerinde tespit edilebilir (Çiftçi, 2003, s. 51).

Kohlberg, bilişsel gelişim yaklaşımına bağlı olarak bu yaklaşımı genişletip toplumsal gelişmeye uygulamayı kendine amaç edinmiştir (Wright ve Croxen, 1976, s. 299). Bilişsel yapıların, düşüncenin yanı sıra davranışları ve duyguları belirlemek ve şekillendirmek için kurulduklarını ve zihinsel yapının organizmaya özgü belirli yapılandırma eğilimleri ile dış dünyanın yapıları arasındaki etkileşimin sonucu olduğu görüşünü onaylamaktadır. Deneyimin, ahlak gelişiminde gerekli bir koşul olduğunu, fakat erken ahlak gelişimi için insanların farkında olma ve rol üstlenmenin gerekliliğini, sonraki ahlak gelişimi için ise güncel ahlaki yargıda bulunma deneyimlerini vurgulamıştır.

Ahlaki gelişim literatürü incelendiğinde, geliştirilen kuramların duygusal/güdüsel ya da bilişsel etkenlere dayandırıldığı görülmektedir (Seymen ve Bolat, 2007, s. 26). Kohlberg, bu konudaki incelemelere bilişsel yaklaşım getiren ve özellikle altı aşamalı ahlaki gelişim teorisi ile kendisini destekleyen veya eleştiren pek çok araştırmaya konu olmuştur.

Bilişsel-ahlak gelişimi teorisi, ahlaki düşünmenin evrensel aşamalarının gelişimine odaklanmış ve teoride, kişiler arası ilişkilerdeki çatışma durumları ile ilişkili olarak farklı düşünme biçimleri belirtilmiştir (Çiftçi, 2003, s. 53). Bu düşünme biçimlerinin, farklı kişilerin birbirleriyle rekabet eden ahlaki taleplerinin ve haklarının temsil edildiği herhangi bir ikilem durumunda kanıtlanabilecekleri savunulmuştur. Farklı düşünme biçimleri, Kohlberg'in ahlaki gelişim teorisinde farklı düzey ve aşamalarla ifade edilmekte ve ahlaki düşünmenin her bir aşaması, farklı çatışma durumlarında uygulanabilen, kendi içinde bağımsız ve tutarlı adalet teorisini temsil etmektedir.

Kohlberg'in teorisindeki ahlak ikilemlerinde, birey bir ahlak kuralına uymak ile insanların sorunlarına eğilmek arasındaki çatışmayla karşı karşıyadır (Wright ve diğ., 1976, s. 300-301). Bireyler her ikilem hakkında yakından sorgulanıp yanıtları kaydedilerek incelenmektedir. Kohlberg birey yargılarının içeriği ile ilgilenmemekte, bireylerin yargılarını savunurken ürettikleri tartışmalar ve bu tartışmalarda gizli olan varsayımlarla ilgilenmektedir. Ahlak yargı düşüncesinin değiştirilip genişletilebileceği görünüm listesi belirlemiştir; bu liste insan yaşamına verilen değer, otoritenin alanı ve sınırları, ceza eğilimleri, uyum için güdü oluşturan alışveriş ve karşılıklı ilişkiler, kuralların tutarlılığını ve genelliğini kapsamaktadır. Bireyin bu yargı ifadeleriyle ilgili her tepkisi uygun aşama kategorisine yerleştirilerek kodlanır; birey, tepkilerinin en sık görüldüğü ahlak gelişimi aşamasına kaydedilir. Her aşama görece tutarlı bir ahlak felsefesini temsil eder ve her aşamada belirli temel veya merkezi fikirler vardır.

### **2.2.2.1 Kohlberg'in Ahlaki Gelişim Teorisi'nin Aşamaları**

Kohlberg'in kuramına göre bireyin ahlaki gelişimi, üç temel düzeyde gruplaşan altı aşamalı bir yapı halinde ilerler. Daha üst düzeyler ahlaki olgunluğu, yani adaletli bir muhakemeyi temsil etmektedir. Bu üç temel düzey, gelenek öncesi (uzlaşım öncesi )düzey (bir ve ikinci aşamalar), geleneksel (uzlaşım) düzey (üç ve dördüncü aşamalar) ve gelenek sonrası (uzlaşım sonrası) düzeydir (beş ve altıncı aşamalar). Gelenek öncesi düzeyde, ahlaki kararlar bireyi ilgilendiren anlık sonuçlar (ödülleri ve cezaları) temelinde alınır; geleneksel düzey dışsal gruplar tarafından yapılandırılan kuralları ve normları sahiplenmeyi vurgular;



gelenek sonrası düzeyde kişi, bireysel olarak seçilen evrensel ilkelere gittikçe artan bir şekilde bağlılık geliştirir (Cesur ve Küyel, 2009, s. 3).

Bu teorideki modelde üç bilişsel ahlaki gelişim düzeyi ortaya koyulmakta ve bu düzeyler de kendi aralarında, ikişer ara aşamayı içermektedir (Seymen ve Bolat, 2007, s. 27). Modele göre, kişinin etiksel açıdan görünüşü, içinde bulunduğu ahlaki aşamaya göre şekillenir ve birey, yaşam aşamaları boyunca en somut ve yüzeysel ahlak anlayışından, en soyut ve derin ahlak anlayışına doğru bir gelişim gösterir. Bu aşamalar evrenseldir ve her aşama kendinden bir önceki aşama gerçekleştikten sonra kendini gösterir. Ancak her bireyde bu aşamaların tümü gerçekleşmeyebilir; bireyler arasında, kendi sosyo-kültürel çevrelerine bağlı olarak aşama farklılıkları görülebilir.

Tablo 2.3'te görülen düzeyler ve alt aşamaların özellikleri şöyledir (Çiftçi, 2003; Türk, 2004; Wright ve Croxen, 1976; Erden ve Akman, 1998; Mercin, 2005):

➤ *Gelenek-öncesi düzeyde*, toplumsal beklentiler, “ben” karşısında dışarıda kalmaktadır. Buradaki perspektif, kızgınlıktan kaçınmak, ihtiyaçları doyumak ve kendi çıkarlarını korumak için kuralları izleyen somut bireysel aktörün perspektifidir. Ahlaki değerler, kişilerden ve standartlardan çok, dışsal, fiziksel olgularda, kötü eylemde veya fiziksel gereksinimlerde yer alır.

1. aşama olan ceza ve itaat aşamasında birey, “doğru”yu kurallara ve otoriteye tam olarak itaat olarak tanımlamaktadır. Bir eylemin maddi-fiziksel sonuçları psikolojik sonuçlarından ayırt edilemez. Sosyal etkileşim, duruma göre farklı pozisyonları ilişkilendirmeden sadece bir açıdan değerlendirilir. Davranışın sonucunda doğruluk ve yanlışlığına bakılır. Bütün sorunlara fiziki cezalarla çözüm aranır. Kurallara uymanın ya da doğru davranışın nedeni otoritenin, üstün iktidarından, olası cezalandırmasından kaçınmaktır. Otoritenin perspektifi ile kendi perspektifi karıştırılır, otoritenin perspektifi kendi perspektifi imiş gibi savunulur. Kurallar, otoriteler (Tanrı, ana-baba vs.) tarafından konulmuştur ve bu yüzden kutsal ve dokunulmazdırlar. Bireyler ceza görmeyeceklerine inanırlarsa, konulmuş kural ve yasaları çiğnemekte sakınca görmezler.

2. aşama olan bireysel amaç ve karşılıklı değişim aşamasında birey, “doğru”yu birinin ihtiyacına hizmet etmek olarak tanımlamakta, sadece belirli kurallara ve otoriteye dayanarak ahlaki karar almamakta, kendine göre davranışlarını doğruluk temelinde değerlendirmektedir.

Tablo 2. 3 Kohlberg'in Ahlak Gelişimi Basamakları

		BASAMAĞIN İÇERİĞİ		BASAMAĞIN TOPLUMSAL PERSPEKTİFİ
DÜZEY	BASAMAK	DOĞRU NEDİR	DOĞRU DAVRANMANIN SEBEPLERİ	
I. DÜZEY GELENEK ÖNCESİ	1. Basamak: <i>Heteronom Ahlak</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Çiğnenmesi durumunda ceza gereken kurallara uymak.</li> <li>Özdeğer olarak itaat.</li> <li>Kişilere ve eşyalara fiziksel zarar vermemek</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cezadan ve otoritenin üstün iktidarından uzak durma.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ben merkezci bakış açısı: Söz konusu olan kişi kendisinden farklı olan çıkarları göz ardı eder veya onları tanımaz; ya da iki farklı bakış açısını birbiriyle ilişkilendirmez.</li> <li>Eylemler sadece dış görünüşe göre uygulanır ve onların ardındaki niyete bakılmaz.</li> <li>Kendine ve otoriteye ait perspektifler birbirine karıştırılır.</li> </ul>
	2. Basamak: <i>Aracı/çıkara dönük hedef ve alış veriş, bedonizm</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kurallara, kişinin çıkarına hizmet ediyorsa uymak.</li> <li>Kendi çıkar ve ihtiyaçlarını tatmin etmek ve diğer kişilerin aynı şeyi yapmalarını sağlamak.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kendi ihtiyaç ve çıkarlarını tatmin etmek için başka insanların da belirli çıkarları olduğu kabul edilir ve dikkate alınır.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><i>Somut-bireyci bakış açısı:</i> Farklı bireysel çıkarların birbiriyle çelişebilirliğini ve dolayısıyla adaletin (somut bireyci anlamda) göreceli olduğunu kabul eder.</li> </ul>

II. DÜZEY: GELENEKSEL	3. Basamak: Karşılıklı beklentiler, ilişkiler ve kişiler arası uyum.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kişiye yakın olanların ya da evlat, kardeş, arkadaş gibi belirli kişilerin (rol) beklentilerine uygun davranmak doğrudur.</li> <li>İyi olmak önemlidir. Şerefli niyetleri olmak ve başkalarını kollamak iyi olmak anlamına gelir.</li> <li>İlişkilerin korunması; güven, sadakat, takdir görmeyi ve müteşekkir olmayı hissetmek içindir.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Hem kendi hem de başka insanların gözünde iyi insan olma arzusu.</li> <li>Diğer insanlara sempati.</li> <li>Altın kurallara inanma.</li> <li>Basmakalıp ‘iyi’ ilişkilerin meşruluğunu sağlayan kural ve otoritenin sağlanması isteği.</li> </ul>	<p><i>Diğer bireylerle olan bireyin perspektifi:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Kişi bireysel çıkarların önünde gelen ortak duygu, uzlaşma ve beklentilerin bilincindedir.</li> <li>Somut ‘altın kural’ aracılığı ile farklı bakış açılarını, kendisini başkasının yerine koymak suretiyle, ilişkilendirir.</li> <li>Genelleştirilmiş sistem perspektifi ise hala gözden uzaktır.</li> </ul>

**Tablo 2.3 (devam). Kohlberg’in Ahlak Gelişimi Basamakları**

DÜZEY	BASAMAK	BASAMAĞIN İÇERİĞİ		BASAMAĞIN TOPLUMSAL PERSPEKTİFİ
		DOĞRU NEDİR	DOĞRU DAVRANMANIN SEBEPLERİ	
II. DÜZEY: GELENEKSEL (devam)	4. Basamak: Toplumsal sistem ve vjdan.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Üstlenilmiş görevleri yerine getirmek.</li> <li>Tespit edilmiş diğer toplumsal yükümlülüklere ters düşen ekstrem durumlar hariç yasalara uymak.</li> <li>Hukuk aynı zamanda toplumun, grubun ve kurumun hizmetindedir.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kurumların işlevlerini gerçekleştirmesi ve sistem çöküşünü önlemek, ‘eğer herkes böyle yaparsa ne olur?’ ya da üstlendiğiniz yükümlülüklerimizi yerine getirmemiz için bizi uyaran vicdanımıza uygun davranmak olan kurallar ve otoriteye olan inançla kolayca karıştırılabilir.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Toplumsal bakış açısı ile kişiler arası sözleşmeler veya tek tek bireylere yönelmiş motivler arasında ayırım yapma.</li> <li>Roller ve kuralları belirleyen sistemin perspektifini üstlenir.</li> <li>Bireysel ilişkileri sistemin bileşenleri arasındaki bağlantılar olarak görür.</li> </ul>

<p>III. DÜZEY GELENEK SONRASI YA DA PRENSİPLERE ODAKLI</p>	<p>5. Basamak: Toplum sözleşmesi veya bireysel haklar ve toplumsal yarar.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>İnsanlar arasında çok çeşitli değer ve fikirlerin var olduğu ve de değer ve kuralların bir çoğunun belirli gruplara özgü yani göreceli olduğu gerçeğinin bilincinde olmak. Bu göreceli kurallar buna rağmen genel olarak izlenmelidir. Çünkü bunlar adaleti garanti ederler ve sosyal uzlaşmaları oluştururlar. Fakat bazı değerler ve haklar yaşam ve özgürlük gibi mutlak olma karakterini taşırlar. Böyle değerlere her toplumda çoğunluğun fikrinden bağımsız olarak saygı gösterilmesi gerekir.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Toplum sözleşmesinde ifadesini bulan uzlaşmalar, bütün insanların haklarını koruma, onların esenliğini sağlama, onları tanıma ve kabul etmeyi azami garanti eden yasalar karşısında yükümlülük duygusu taşımak.</li> <li>Özgürce sözleşmesi yapılmış bağlılıklara, aileye, arkadaşlara güven ve iş yükümlülüklerine bağlılık duygusu.</li> <li>Mümkün olduğu kadar çok sayıda insana en çok yararın rasyonel mülahasasına dayanan yasa ve yükümlülükler ilgili duyma.</li> </ul>	<p><i>Toplumun üstündeki perspektif.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Toplumsal bağlantıların ve sözleşmelerin üstünde olan değer ve hakların varlığın bilincindeki rasyonel bireyin bakış açısı.</li> <li>Anlaşma, sözleşme, uzlaşma ve uygun değişimlerin biçimsel mekanizma ile değişik perspektiflerin birleştirilmesi.</li> <li>Hem ahlaki hem de yasal bakış açılarının hesaba katar, onların bir vesile ile çelişebileceklerini kabul eder ve de onların entegre edilmesindeki zorlukları görür.</li> <li>Sosyal bağlılıkları ve sözleşmeleri düzenleyen hukuk ve değerlerin bilincindeki akıl sahibi insanın perspektifi.</li> </ul>
--	---	--	---	--

Tablo 2.3 (devam). Kohlberg'in Ahlak Gelişimi Basamakları

DÜZEY	BASAMAK	BASAMAĞIN İÇERİĞİ		BASAMAĞIN TOPLUMSAL PERSPEKTİFİ
		DOĞRU NEDİR	DOĞRU DAVRANMANIN SEBEPLERİ	

III. DÜZEY GELENEK SONRASI YA DA PRENSİPLERE	6. Basamak: Evrensel etik prensipler.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kendisi tarafından etik prensipleri izlemek.</li> <li>• Özel yasalar ya da toplumsal anlaşmaların genelde geçerli olmalarının sebebi, onların bu prensiplere dayanıyor olmalarıdır. Eğer yasalar bu prensiplere ters düşerse, o zaman prensibe uygun olarak hareket edilir.</li> <li>• Söz konusu prensipler, adaletin evrensel prensiplerdir: bütün insanlar eşit haklara sahiptir ve bireyin onuruna saygı göstermelidir.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rasyonel kişinin evrensel ahlaki geçerliğine olan inancı ve onlar karşısında hissedilen kişisel yükümlülük.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kendisinden toplumsal düzenin ortaya çıktığı ahlaki bakış açısının perspektifi. Bu, ahlakın varlığını tanıyan veya her bir insanın kendi içinde bir amaç oluşturduğunu ve buna uygun davranmayı kabul eden her rasyonel bireyin perspektifi.</li> </ul>
--	---------------------------------------	---	---	--

Kaynak:Çiftçi, N., 2003 ( Colby & Kohlberg, 1986;Osher & Althof 2001'den aktarıma)

Birey, farklı bireyleri, kendisinin sahip olduğu pozisyonlardan birine göre algılamakta ve de kendi ihtiyaç, çıkar ve niyetlerini savunmaktadır. Burada, insanlar arasındaki ilişkilerin almak ve vermek şeklinde düzenlendiği ve tarafların tepkilerinin dikkate alındığı görülür. Kişi başkalarının farklı çıkarları olduğunu fark eder, ancak onları kendi çıkarlarını korumak için dikkate alır veya kullanır. Kurallara, ihtiyacı karşıladığı sürece uyulur. Bu dönemdeki birey için her şey karşılıklıdır. Bu dönemde “doğru” olan şey, diğer insanların ihtiyaçlarını da dikkate alan, somut ve karşılıklı adil alışverişidir.

➤ *Geleneksel düzeyde*, ahlaki değerler, iyi veya doğru rollerin yerine getirilmesinde, geleneksel düzenin sağlanmasında ve başkalarının beklentilerinin karşılanmasında yer alır. Gelenekler, kurallar, ödevler ve içinde bulunduğu grubun beklentileri benliğe ait olarak yaşanır. Benlik, kendini kişisel ve toplumsal karşılıklı ödevler ve beklentilerle özdeşleştirir ve kendini bunların altındaki bir konuma yerleştirir, yani öncelikle kendisinden beklenenler, ödevleri önemlidir, kendisi değil. Bu mutlaka, insanın kendini toplumu ile özdeşleştirilmesi anlamına gelmemektedir. Bunun yerine özdeşleşme, bir toplumdaki alt gruplarda hüküm süren beklentilerle ilişkilendirilebilir. Burada duyguların ve beklentilerin paylaşılması gerektiği ve karşılıklı güven üzerine kurulmaları anlayışı hüküm sürer, ancak bu basamaktaki birinin kastettiği, güven daha çok basmakalıp anlamdaki bir güvendir. Yardımlaşma, ahlaki rol alma, iyi bir insanın genel özelliklerinin vurgulandığı belirli ilişkilerle sınırlıdır; kurumsal ya da toplumsal sistem pozisyonu ihmal edilmez.

3. aşama olan bireyler arası karşılıklı beklenti, ilişki ve uygunluk aşamasında birey kendisi yerine diğerlerine odaklanmaktadır. Kişiler arası uyum yönelimi iyi davranış, başkalarını hoşnut kılan, onlara yardım eden ve onlar tarafından beğenilen davranıştır. Çoğunluğun davranışıyla ya da doğal davranışla bir uzlaşım vardır. Koşullarda değişiklik olsa bile gruptan bağımsız davranma ve karar verme pek gözlenmez. Kibar olarak takdir edilmek önem kazanmıştır. Bu evrede iyi vatandaş vergi ödemelidir; iyi çocuk anne ve babanın koyduğu kurallara uyar ve ona göre hareket eder.

4. aşama olan sosyal sistem ve vicdanı devam ettirme aşamasında birey “doğru” olanı sadece diğer özel kişilerle ilgilenerek değil kendinin topluma karşı görevleriyle ilgilenerek belirlemektedir. Birey, içinde ahlaki davranışlar ve ahlaki beklentilerin anlam ve haklılaştırma bulunduğu, sosyal ya da ideolojik bir sistemin pozisyonunu üstlenir. Bir sistem ya da düzenin korunması kaygısını taşır. Ancak kendisini bu sistemin altında konumlandırır. Sistem için kendisini hazır olarak görür. Yasa ve kural yönelimi vardır. Otoriteye ve kurallara uyma ve toplumun isteklerini yerine getirme yönelimi başlamıştır. İçinde buldukları grubun beklentilerine uygun davranmaktan çok, geçerli olan toplumsal kurallara ve yasalara uygun davrandıkları gözlenir. Kurallara uymanın nedeni, toplumsal sistemin, düzenin korunmasıdır. Bu dönemdeki birey öğrencinin kopya çekmemesi gerektiğini, çünkü kopya çekmenin kurallara aykırı olduğunu savunur; hiç kimse vergisini ödemesi de vergi ödeneği kanunlar emrettiği için ödeme yanlısıdır

➤ Gelenek sonrası düzeyde evrensel geçerliliği olan ahlak kuralları, değer ve hukuki anlaşmalar korunmaktadır. Hatta bu kurallar gurubun kanunları ile çelişse bile korunmaktadır. Bu düzeyde ahlaki değerleri ve ilkeleri yorumlamaya doğru açık bir çaba vardır. Bu düzeyde bir insan, özgürlük, eşitlik, dayanışma gibi evrensel prensiplerden spesifik toplumsal ya da kişiler arası beklentileri, yasaları ve normları çıkartır. Benlik, başkalarının beklentilerinin dışında ayrı bir alandadır. Benliğini, insan toplumlarının bütün üyeleri için bağlayıcı olan evrensel, insani prensiplere karşı yükümlü bir pozisyonda görür. Toplumsal kurallar, hukuk ve düzen, bireylerin azami özgürlüğünün garantisidir. Birey kendisini 4. aşamadaki gibi hukuk ve düzene hizmet eden olarak görmez, aksine hukuk ve düzeni kendi özgürlüğüne hizmet eden, kendisinin de özgür iradesi ile bağlandığı, yükümlülük hissettiği toplumsal sözleşme olarak görür. Ahlak sorunlarına yönelik değerlendirmeler yapılırken göreceli olmak önem kazanır.

5. aşama olan öncelik hakları, sosyal anlaşma ve yararlılık aşamasında birey toplumun temel haklarını değerlerini ve yasal anlaşmalarını yükseltmekle ilgilenmektedir; diğer gruplara zorunluluk veya teslim hissine kapılmakta ve bazı durumlarda yasal ve ahlaki görüş noktalarının çatışabileceğini anlamaktadır. İnsan hakları gözetilerek konulmuş kural ve yasalara uygun davranma ön plandadır. İnsan yaşamı ya da özgürlüğüne aykırı durumlar söz konusu olduğunda yazılı yasaların çiğnenebileceği kabul edilmekle birlikte, genellikle yasalara uygun davranma eğilimi yaygındır. Bu dönemde tüm insanların eşitliği, özgürlük gibi soyut kavramlar önem kazanır ve bireyin değerler sisteminde önemli yer tutar.

6. aşama olan evrensel ahlak ilkeleri aşamasında bireyin takip etmek durumunda olduğu evrensel ahlak ilkeleri “doğru”yu belirlemektedir; kendi yapısı ve varolmasının sonucu gereği evrensel olan, başkasına devredilemez hakların olduğuna inanmaktadır. Bu haklar, kanunlar veya sosyal anlaşmalar sadece belirli bir toplumun kanunu veya geleneği olduğu için değil, evrensellik terimine dayandığı için geçerlidir. Birey, insanlara karşı tarafsız bir saygı tutumunu ifade eden ahlaki tavrı temsil eder. Bu saygı, konuşmalar ve ideal rol üstlenmeye dayanan diğer etkileşim biçimleri aracılığıyla gösterilmelidir. İdeal rol üstlenme ahlaki çatışmada karmaşa içindeki kişilerin temsil ettiği çeşitli talep ve pozisyonların dikkate alınmasına yol açar. Hayatın değeri, her türlü kişiler arası ilişkiden ötede, kategorik zorunluluk olarak kabul edilir. Evrensel etik ilkelerine yönelim vardır. Söz konusu hayatın değeri olduğunda bunun kime ait olduğu, ne tür bir ilişki, yakınlık veya sözleşme çerçevesinde olduğu önemli değildir. Bireyin geliştirdiği değerler sistemi, çoğu kez demokratik toplumlarca konan yasa ve kurallarla uyum gösterir ve birey yasalara uygun davranır. Bununla birlikte birey kendi vicdanına uygun davranmak eğiliminde olduğu için kendi ilkelerine aykırı durumlarda yasalara ters davranışlar göstermekten kaçınmaz.

Ahlaki gelişim teorisinin aşamaları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Çiftçi, 2003, s. 66; Türk, 2004, s. 16; Hunt, 2000, s. 170):

Ahlaki yargı ve gelişiminin gelenek öncesi düzeyinde ahlaki yargı birey odaklıdır ve karar almadaki hakim güç, kişisel kazancın maksimize edilmesi veya kişisel kaybın minimize edilmesi veya yok edilmesidir. 1. aşamada “doğru” bireyin en iyi menfaati olarak tanımlanır, 2. aşamada ise neyin “doğru” olduğu, eşit değişim, anlaşma ve pazarlık sonucunda tanımlanır.

Geleneksel düzeyde ahlaki yargı ilişkiler odaklıdır; toplum içinde yaşama kavramının önemi artar. 3. aşamada genel normlara odaklanılır. İyi bir insan, başkalarıyla ilgilenen,

başkalarıyla karşılıklı ilişkiler içinde olan, başkalarının beklentilerini gerçekleştiren ve grubundaki olağan ödev ve haklara saygı gösteren, iyi niyet sahibi birisidir. “Doğru” kavramı güven, sadakat, saygı v.b. beklentilerle yaşamakla oluşur. 4. aşamada ise birey dışarıdan uygulanan kanunlar ve diğer yasal düzenlemelere sıkı sıkıya bağlıdır. “Doğru” kavramı gruplara ve topluma yardım etmektir.

Gelenek sonrası düzeyde ahlaki yargı ilkeler odaklıdır, birey, özgürlüğe, eşitliğe, birlikteliğe, bireyin esenliğine ve birey onuruna saygıya yönelik soyut ahlaki prensipleri geliştirir. 5. aşamada ahlaki yargı yasal olarak belirlenmiş kanunların ve diğer düzenlemelerin ötesine gitmektedir; Spesifik yasaların, alışkanlıkların, geleneklerin geçerliliği, genel ahlaki prensiplere göre yargılanır. 6. aşamada evrensellik görülmektedir. Sosyal ilişkilerin, değer ve onura sahip davranışları otonomluk kazanmış insanların birbirini saymasına dayalı olması gerekir.

Kohlberg’in ahlaki gelişim teorisinin 6 aşamasının, ahlaki düşüncenin belirli görünümlerine uygulanma yolları, *kurallara uyma güdüsü (ahlaki eylem)* ve *insan yaşamının değeri* açısından aşağıdaki gibi ele alınabilir (Wright ve Croxen, 1976, s. 303-304):

#### *Kurallara uyma güdüsü*

1. Aşama: Ceza almamak için kurallara itaat et.
2. Aşama: Ödül almak, onaylanmak için gerekeni yap.
3. Aşama: Başkaları tarafından onaylanmamaktan ve sevilememekten kaçın.
4. Aşama: Yasal otoritelerin sansüründen ve bundan doğacak cezadan kaçın.
5. Aşama: Toplumun refahı doğrultusunda, önyargısız yargıda bulunan bireylerin saygısını kazan.
6. Aşama: Kendi kendini suçlamaktan kaçın.

#### *İnsan Yaşamının Değeri*

1. Aşama: İnsan yaşamının değeri fiziksel nesnelere değeriyle karıştırılmakta ve bireylerin toplumsal statüsüne ve fiziksel özelliklerine dayandırılmaktadır.



2. Aşama: İnsan yaşamının değeri, bireyin veya diğer insanların gereksinimlerinin yerine getirilmesine bağlı görülmektedir.
3. Aşama: İnsan yaşamının değeri o bireye karşı insanların ve aile üyelerinin gösterdiği ilgi ve anlayışa bağlıdır.
4. Aşama: Yaşam, hakların ve görevlerin kategorik bir ahlak düzeni ya da dinsel düzen içindeki yerine göre kutsal olarak düşünülür.
5. Aşama: Yaşam, hem toplum refahı, hem de evrensel insan hakları ile ilgili olarak değerlendirilir.
6. Aşama: Yaşam, evrensel bir insan değeri olan bireye saygı açısından ve kutsal olarak değerlendirilir.

### 2.2.2.2 Kohlberg'in Ahlakî Gelişim Teorisi'nin Aşamalarıyla İlgili İkilem Örneği

Kohlberg ahlak aşamalarını saptayabilmek için deneklerine öyküler verip öykülerde anlatılan durumlara göre karar vermelerini istemiştir; kararın doğru ya da yanlış olması veya evet ya da hayır şeklinde yanıt vermek üzerinde durulmayıp bireyin öyküde anlatılan soruna çözüm bulurken kullandığı dayanak noktaları ve yaptığı değerlendirmeler yani yanıtın nasıl gerekçelendirildiği önemli olmuştur (Erden ve Akman, 1998, s. 107; Çiftçi, 2003, s. 68). Bu öykülerden birini, Heinz İkilemi'ni örnek alarak, bu ikileme cevap olarak verilmiş ahlakî yargıların aşamalara göre değerlendirmesi aşağıda yapılmıştır. Burada, ölmek üzere olan eşini kurtarmak için, Heinz'ın hem ilacı çalması hem de çalmaması yönünde öneriler yer almaktadır.

*Kanserin özel bir türünden hasta olan bir kadın ölüm döşeginde yatmaktadır. Doktorların kadını kurtarabileceğine inandıkları bir ilaç vardır. Bu ilaç aynı şehirdeki bir eczacı tarafından kısa bir süre önce keşfedilmiştir. ilacın fiyatı çok pahalıdır. Eczacı ilacın kendisine mal oluşundan daha fazla para talep etmektedir. ilaç 200 dolara mal olurken eczacı ilacın küçük bir miktarı için 2000 dolar talep etmektedir. Hasta kadının kocası Heinz, bütün tanıdıklarından ödünç para ve resmi kurumlardan da destek arar. Fakat sadece 1000 dolar toplayabilir, yani talep edilen miktarın yarısını. Heinz eczacıya gider, karısının ölmek üzere olduğunu anlatır ve ondan ilacı daha ucuza veya kalan miktarı daha sonra ödemek şartıyla vermesini rica eder. Fakat eczacı: 'Hayır, ben bu ilacı para kazanmak için keşfettim' der. Böylece Heinz bütün legal olanakları kullanmıştır; kafası karmakarışık durumdadır ve karısı için ilacı çalması gerekip gerekmediğini*

*düşünmektedir. Heinz ilacı çalmalı mıdır? Neden evet ya da neden hayır?* (Kohlberg & Kramer, 1969/1995: Akt. Çiftçi, 2003, s. 55).

3 düzeyden birer aşamaya göre verilebilecek cevaplara göre görülecek ahlaki düşünce tarzları şöyledir (Kohlberg, 1969: Akt. Kağıtçıbaşı, 1979, s. 257).

**1. Düzey (1.aşama) cevapları:** (Güdülenmeler ve gereksinme sonuçları göz önüne alınmaksızın, davranış fiziksel zararlar ölçülüyor):

Evet – İlacı çalmalı. İlacı çalmak aslında kötü bir şey değil. İlaç için baştan para ödemeyi de denedi zaten aslında çaldığı ilaç 2.000 dolarlık değil, 200 dolarlık.”

Hayır – “İlacı çalmamalı. Büyük bir suç. İzin almadı, zorla eczaneye girdi. Çok pahalı bir ilaç çalıp eczaneye de kapıyı vs. kırıp girerek çok zarara yol açtı.

**2. Düzey (3.aşama) cevapları:** (Davranış güdüye ve davranışı yapan kişiye göre değerlendiriliyor. Bir davranış eğer “iyi”, özgecil (diğerkam) bir güdüye dayanıyor ya da böyle bir kişi tarafından yapılıyorsa, iyidir, bunun tersi ise kötüdür):

Evet – “İlacı çalmalı. İyi bir kocanın yapması doğal olan bir şey yaptı. Karısını sevdiği için yaptığı bir şeyden dolayı onu suçlayamazsınız. Eğer karısını kurtaracak kadar sevmeseydi o zaman suçlanırdı”.

Hayır – “Çalmamalı. Karısı ölürse Heinz suçlanamaz. Yasal yollarla yapabileceği her şeyi karısını sevmediği ya da kalpsiz olduğu için yapmamış değil. Bencil ve kalpsiz olan eczacıdır.

**3. Düzey (6. aşama) cevapları:** (İyi niyet, bir davranışı doğru ya da yanlış yapmaz. Ancak bir davranış, kişisel olarak seçilmiş ilkelere dayanıyorsa yanlış olamaz. Kurallara uymamak aslında doğru bir davranış olabilir, fakat bu sadece kuraldan sapma ile bir ahlak ilkesine kesinlikle ters düşme arasındaki bir tercih durumunda söz konusudur. Ahlak ilkelerinin de yasal kurallar kadar hatta daha fazla önemi olduğuna inanılır):

Evet – “Bu durum Heinz’i çalmakla karısını ölüme terk etme arasında bir tercihe zorlamaktadır. Bir tercih yapılması zorunlu olduğu zaman çalmak ahlaken doğrudur. İnsan hayatını koruma ve ona saygı gösterme ilkesine dayanarak hareket etmesi gerekir”.

Hayır – “Heinz, karısı kadar ilaca ihtiyaç duyan başka insanlar olup olmadığı konusunda bir karar verme durumundadır. Heinz karısına karşı duyduğu kendi hislerine göre değil, söz konusu olabilecek bütün insanların hayatının değerini göz önüne alarak hareket etmelidir”.

Cevap örneklerinden görüldüğü gibi Kohlberg’in kullandığı ahlak problemleri kesin doğru, ya da yanlış davranışı saptamamakta, doğru ya da yanlış yargısına ulaşmak için gereken muhakeme, kişinin hangi ahlak seviyesinde bulunduğunu göstermektedir (Kağıtçıbaşı, 1979, s. 258).

Gelenek öncesi düzey, çoğunlukla 9 yaşın altındaki çocuklar ve suçlular ile bazı ergenlerin; geleneksel düzey, pek çok toplumdaki ergen ve yetişkinlerin çoğunun bulunduğu düzeydir, gelenek sonrası düzeye ise genellikle 20-25 yaşından sonra ve az sayıda yetişkin ulaşabilmektedir (Seymen ve Bolat, 2007, s. 30). 6. aşama Kohlberg için adaletin saf, salt varlığını tanımlamaktadır, ancak Kohlberg’in uzun süreli araştırmalarına katılan denekler 6. aşama için karakteristik yargı oluşumunu gösterememiştir (Çiftçi, 2003, s. 67). Ahlaki mülakatların değerlendirme yönü ise değerlendirme el kitabında sadece basamak 1’den 5’e kadar tanımlanmıştır.

Gelenek öncesindeki bireyler, henüz sosyal açıdan paylaşılan ahlaki normların ve beklentilerin farkında değildirler ve dolayısıyla onlara uymazlar (Seymen ve Bolat, 2007, s. 30). Geleneksel düzeyde kişiler arası ilişkiler ve sosyal onay, bu düzeyde, etiksel karar vermede kullanılan etiksel yargılama sürecinin önemli boyutlarını oluşturur. Gelenek sonrasındaki kişiler ise, toplumsal kuralları anlar ve genellikle kabul ederler; ancak bu kabul, söz konusu kurallara temel oluşturan genel etiksel ilkelerin oluşturulmasına ve onaylanmasına bağlıdır. Bu ilkeler, bazı durumlarda toplumun kuralları ile çatışma içine girebilir ve bu durumda gelenek sonrası düzeydeki birey, uzlaşmadan ziyade ilkenin kendisi aracılığıyla yargılama yapar.

### 2.2.2.3 Kohlberg’in Ahlaki Gelişim Teorisine Eleştiriler

Kohlberg'in çalışmaları genel olarak kabul görmekle birlikte çeşitli yönlerden eleştirilmiştir. Peltzer (1986: Akt. Çiftçi, 2001, S. 69), bu teoriye, birçok eleştiri ve karşıt eleştirinin yapılmış olmasının, böyle alışılmamış bir teori ve araştırma stratejisi için olağan bir durum olduğunu ifade etmiştir (Peltzer, 1986). Oser ve Althof bu eleştirileri (2001: Akt. Çiftçi, 2001, S. 69) şöyle gruplandırmışlardır:

- 70'li yıllarda W. Kurtines ve E. B. Greif; D. C. Phillips ve J. Nicolayev tarafından Kohlberg'in yöntemi ve yapısalcı araştırma paradigması eleştirilmiştir. Bu eleştirilere J. M. Broughton; D. K. Lapsley ve R. C. Serlin tarafından karşıt eleştiriler ile yanıt verilmiştir.
- Kohlberg tarafından betimlenen ahlak gelişiminin basamaklı değişim teorisinin Hristiyanlık ve Yahudiliğin dünya anlayışını yansıttığı ve Batı kültürü için tipik olduğu ve bu nedenle de başka kültürler için yabancı, anlamsız olacağını vurgulayan eleştiriler E. L. Simpson; J. Snarey; E. V. Sullivan; M. Markard ve G. Ulmann tarafından yapılmıştır. Bu eleştirmenlere Kohlberg'in teorisini savunan karşıt eleştiriler ise J. M. Broughton; W. Althof tarafından yapılmıştır.
- Loevinger, ahlaki yargı gelişimi ile kişilik gelişiminin doğası arasındaki ilişki üzerinde durmuş ve yine de yapısal teori içinde yer alan yapıcı katkılarda bulunmuştur.

Gilligan (1987: Akt. Güngör, 2008, s. 127), herkesin kendi içinden gelen uyarılara göre başkalarına adil ve dürüst davranacağı kanısındadır ve Kohlberg'in ahlaki düşüncenin belirgin özellikleri olarak adalet ve doğruluk üzerinde durmasına temelde karşı çıkmıştır. Ayrıca Kohlberg'in çalışmalarının kadınları kapsamadığı halde kadınlarla ilgili genellemeler yaptığını ifade etmiştir.

### **2.2.3 Rest'in Geliştirdiği Ahlaki Karar Verme Modeli**

James Rest (1983), bireysel ahlaki düşünce süreci ve davranışın gelişimini incelemek için dört unsurlu bir model geliştirmiştir. Ahlaki davranmak için bir bireyin en az dört temel süreci yerine getirmesi gerektiğini ifade etmiştir (Chan ve Leung, 2006, s. 437):

- *Ahlaki duyarlılık:* Durumu yorumlama
- *Ahlaki yargı:* Hangi eylemin ahlaki olarak doğru veya yanlış olduğu konusunda yargıda bulunmak
- *Ahlaki motivasyon:* Ahlaki değerlere, diğer değerlere göre öncelik verme
- *Ahlaki karakter:* Ahlaki eylemi gerçekleştirmek için cesaret sahibi olma, ısrarcılık.

Ahlaki duyarlılık, birinin eylemlerinin başkalarını nasıl etkilediğinin farkında olmaktır. Hayal gücüne dayanarak olası senaryolar oluşturabilme, olaylarda neden-sonuç ilişkilerini bilme ve empati becerilerini içerir. Bir birey önce, durumun etiksel imaları olduğunu anlamalıdır. Daha sonra durumun, etkilenen bütün taraflar üzerindeki rol ve etkilerini belirler. Son olarak da alternatif eylemler belirlenir ve potansiyel sonuçlar değerlendirilir (Chan ve Leung, 2006, s. 438).

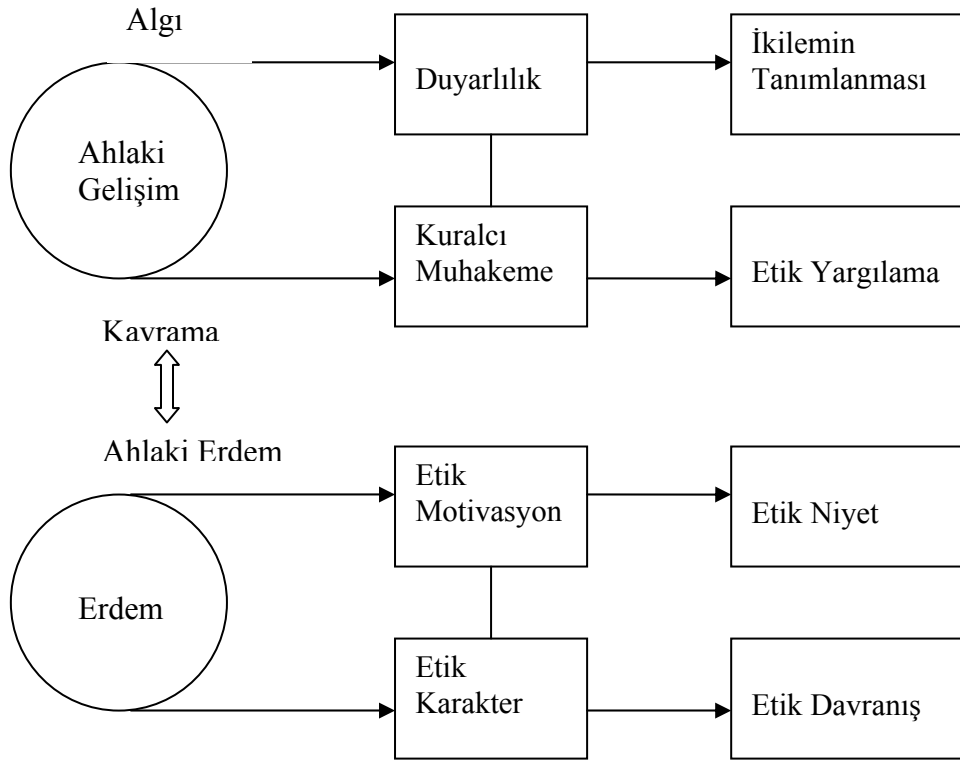
Ahlaki yargı, farklı alternatif davranış biçimleri ile ilgili çeşitli durumların düşünülmesini ve varolan davranışlardan hangisinin ahlaki açıdan en fazla doğrulanır olduğu hakkında yargılama yapmayı gerektirmektedir (Türk, 2004, s. 21).

Ahlaki motivasyon, diğer değerlere karşı, ahlaki değerlere verilen önemle ilgilidir. Kendini gerçekleştirme veya düzenin korunması gibi diğer değerlerin, doğruyu yapmaktan daha önemli olarak görülmesi durumunda, bu unsurun eksiklikleri ortaya çıkar (Chan ve Leung, 2006, s. 439).

Ahlaki karakter, ego gücü, azim, metanet, dayanıklılık, sağlam inanç ve cesaret gibi doğru eylemi gerçekleştirmek için gerekli olan kişilik özellikleri ifade eder. Ahlaki motivasyon, ahlaki inançları gölgeleyebilecek insan arzularının varlığını kabul ederken, ahlaki karakter engelleri aşmak için şahsi azim, metanet ve yeterlilikle ilişkilidir.

#### **2.2.4 Thorne'un Bütünleşik Etik Karar Verme Modeli**

Thorne (1998), Rest'in dört unsurlu ahlaki davranış modelini erdem etiği teorisiyle birleştiren bir model sunmuştur (Armstrong ve diğ., 2003, s.2-3). Erdem etiği teorisine göre erdemler karar vericiyi karakterize eder. Erdemler karar vericinin etik yargı yönündeki eğilimini artırır. Thorne, Rest'in modelinin ilk iki unsurunun yapı olarak zihinsel olduğunu, diğer ikisinin de erdemle bağlantılı olduğunu ileri sürmüştür. Bu yüzden Thorne'un modelinin iki temel kategorisi ahlaki gelişim ve erdemdir. Ahlaki gelişim, ahlaki sorunları tanımaya yönelik zihinsel eylemler ve bunların üzerinde düşünmekle ilgilidir. Erdemler de ahlaki davranmak için etik motivasyon ve niyet ve bu niyeti gerçeğe dönüştürecek etik karakterle ilgilidir. Rest'in dört bileşenli modeliyle erdem etiği teorisini birleştiren Thorne'un Bütünleşik Modeli Şekil 2. 1'de görülmektedir.



**Şekil 2. 1 Thorne'un Bütünleşik Etik Karar Verme Modeli**

Kaynak: Armstrong ve diğ., 2003, s. 3

Şekil 2.1 hem ahlaki gelişimin, hem de erdemın etik davranış için gerekli olduğunu göstermektedir (Armstrong ve diğ., 2003, s. 3). Ahlaki gelişim; bir durumdaki ahlaki içeriği veya ikilem ve kuralcı muhakemeyi veya sorunları anlama becerisini, onların üzerinde

düşünmeyi ve bir etik yargıya ulaşmayı kapsamaktadır. Erdem, bir bireyin başkalarının çıkarlarını kendisinininkinin önüne koyabilme istekliliğini anlatan etik motivasyonu ve etik karakteri içerir. Şekil etik motivasyonu bir ahlaki erdem olarak göstermektedir. Etik konulara duyarlılık ve kuralcı muhakeme de dahil olmak üzere, uygun bilişsel aktivite etik yargıya götürmektedir. Ancak erdem iki unsurdan oluşmaktadır: Ahlaki erdem ve araçsal erdem. Başkalarının yararına davranma etik niyeti, bir ahlaki erdemdir. Cesaret ve sebat gibi öğeleri içeren araçsal erdem, bireyin niyetlerine ulaşmasına yardım eder.

### **2.2.5 Rest'in Geliştirdiği Değerlerin Belirlenmesi Testi (DIT)**

Kohlberg'in öncelikli amacı ahlaki düşünmenin mantığını temsil eden teorik bir sistem kurmak olduğundan, Rest (1979), Kohlberg tarafından tanımlanan ahlaki gelişimin altı aşamasına dayanan, geçerli, tarafsız ve güvenilir bir bilişsel ahlaki yargı ve gelişimi ölçüm aracı olan Değerlerin Belirlenmesi Testi 'ni (DIT) geliştirmiştir (Dellaportas, 2006, s. 394). Rest'in dört bileşenli ahlaki karar verme modelindeki bileşenlerden biri olan ahlaki yargı da ahlaki karar vermedeki unsurlardan biri olarak belirtilmiştir. DIT, katılımcılara etik ikilemler ve her bir ikilemin çözülmesinde dikkate alınacak faktörler sunar. Faktörlere verilen önem P puanını oluşturur; "P" puanı "ilkeli ahlak" anlamına gelmektedir. Yüksek bir DIT P puanı, Kohlberg'in çerçevesine göre ahlaki gelişimin daha yüksek aşamalarında muhakeme kabiliyetidir. P puanı bireyin gelenek ötesi (5. ve 6.) aşamalara verdiği önemi göstermektedir. DIT sosyal adalet kavramlarının gelişimini ölçer ve bireyin adalet kavramını ortaya çıkarır (Galla, 2006, s. 26).

DIT Minnesota Üniversitesi'nde geliştirilmiş olup 40'tan fazla ülkede kullanılmaktadır ve kullanımıyla ilgili çok çalışma yayınlanmıştır (Staehr ve Byrne, 2003, s. 230). DIT aşamalardan çok, şemaları kullanmaktadır. Şema, bireyi etkileyen uyarının ne olduğunun anlaşılması ve değerlendirilmesi için oluşturulmuş zihinsel bir yapıdır; şemalar bireyin kendisine ve çevresine ait yaygın ve koşulsuz temalardır ve bir kez meydana geldikten sonra kişi için mutlak gerek olarak algılanıp kolay kolay değişmezler (Psikonet). DIT, ahlaki şemaları harekete geçiren bir araçtır; ahlaki ikilemler ve DIT ifadelerini okumak, bireyin geliştirdiği kadarıyla ahlaki şemaları harekete geçirir (Rest ve diğ., 1999, s. 301). Birey hem anlamlı gelen, hem de tercih edilen bir şemayı harekete geçiren bir maddeyle karşılaştığında, o maddeye yüksek bir değerlendirmede bulunur ve yüksek derecede önemli sıralamasına koyar. Eğer birey, anlamlı gelmeyen veya basit görünen ve inandırıcı gelmeyen (yani tercih edilen şemayı harekete geçirmeyen) bir maddeyle karşılaştığında, o madde düşük derecede değerlendirilir.

Rest (1986) herhangi bir yöntemle belirlenmiş olan ahlaki yargı puanlarının bir bireyin kişi olarak değerini, sadakatini, kibarlığını veya sosyalliğini göstermediğini, ahlaki yargı puanlarının, bireyin bir sosyal ahlaki problemi analiz edip uygun hareket yönünde karar verdiği temel kavramsal çerçeveye bağlantı kurmaya çalıştığını ifade etmiştir.

DIT ile Kohlberg'in testi arasında şöyle farklar vardır (Rest, 1986, s. 4.1.):

- Kohlberg'in değerlendirmeleri katılımcının kendiliğinden bir probleme baştan çözüm üretmesini isterken, DIT, katılımcıya sağlanan çeşitli fikirleri değerlendirmesini ister. DIT, üretim görevi olmaktan çok tanımlama görevidir ve bu nedenle katılımcılar DIT'ta daha ileridirler.
- Kohlberg'in işlemi katılımcının cevaplarını bir puanlama kılavuzuna göre sınıflandırma kararı gerektirmekteyken, DIT katılımcının kendi cevaplarını kendisinin sınıflamasını gerektirir, böylece objektif puanlama mümkün olur.
- Kohlberg'in değerlendirmesi bir katılımcıyı aşama belirleyerek (yani katılımcının şu veya başka bir aşamada olduğunu söyleyecek karar kuralları sağlamak) gelişimsel sıraya yerleştirirken, DIT'in P puanı, gelişimsel süreci temsil eden sürekli bir sayıyla katılımcının yerini belirler.
- Katılımcıların aşama-modelli ifadeleri yargılaması araştırmasının ışığında, ağırlıklı olarak Kohlberg'in aşama tartışmalarından yararlanan, ama bazı konularda farklı olan aşama özellikleri tanımlamaları oluşturulmuştur.

DIT, muhasebe etiği araştırma çalışmalarında muhasebe öğrencilerinin etik gelişim düzeyini, işletme öğrencileriyle veya başka bilim dalından öğrencilerle karşılaştırmada; muhasebe firmalarındaki muhasebecilerin etik gelişim düzeyini kıdemlerine göre veya diğer yüksek okul mezunlarıyla karşılaştırmada çok kullanılmıştır (Bay, 2002, s. 159). Etik ikilemleri çözerken bireylerin etik gelişim düzeyini ölçmek için yapılan çalışmalarda daha yüksek DIT puanı alan muhasebecilerin daha yüksek etik gelişim düzeyi olduğu kabul edilmiştir (Fleming ve diğ. 2009, s. 16). Bu araştırmaların birçoğu muhasebecilerin etik gelişim düzeylerinde demografik özelliklerin de etkisini incelemiştir.



DIT'in puanlanması ve güvenilirlik ve geçerlik çalışmalarıyla ilgili detaylı bilgi 3. Bölüm'de verilmiştir.

### **2.3 Muhasebecilik Mesleğini İcra Edenler Açısından Davranış ve Etik**

Muhasebecilik mesleği, kamusal sorumluluklara ve bireylerin yoğun meslek tercihlerine bağlı olarak yüksek nitelikte bilgi ve ahlak düzeyi gerektirmektedir (Yayla ve Cengiz, 2005, s. 148). Her zaman gerekli olan teknik muhasebe becerileri artık yeterli olmayıp literatürde genel olarak, geleceğin muhasebecilerinin geniş beceri kümesine sahip olması gerektiğine inanılmaktadır (Corman ve McKnight, 2000, s.229-234). Teknik muhasebe becerisi yanında analitik ve problem çözme becerileri, sözel ve yazılı iletişim becerileri ve ikna etme becerileri gerekmektedir.

Profesyonel muhasebecilerin etik davranışı, muhasebecilik mesleğinin toplumsal durumu ve güvenilirliği açısından çok önemlidir. Etik ve profesyonellik birbirini saran kavramlardır (Carroll 1996;s.8). Profesyonellik güveni ifade eder ve güven etik bir kavramdır.

Muhasebeciler, içinde faaliyet gösterdikleri davranışsal yapının farkına vardıklarında, bu farkındalık, araştırma faaliyeti olarak nitelendirilebilecek gerçek bir harekete sebep olmuş ve bu davranışsal araştırmayı yapan muhasebecilerin etik uygunluğu ve teknik becerisi ile ilgili sorular doğurmuştur (Hofstedt ve Kinard, 1970, s. 38). Muhasebe rakamlarının, insan davranışının hem nedeni, hem de bu davranışlara etkisi olduğu, muhasebecilerin de davranışı etkilemek üzere sistemlerini tasarlayabilecekleri anlaşılmaktadır.

Muhasebe fonksiyonu, her şeyden önce işletmeler ve işletme ile ilgili çıkar grupları arasında bilgi alışverişini sağlayan önemli süreçleri barındırdığından, muhasebe meslek elemanlarının faaliyetleri sırasında etik ilkelere gösterdikleri duyarlılığın derecesi, iletişim ortamının ve bilgilenme sürecinin zedelenmemesi açısından kritik bir noktada konumlanmaktadır (Özkol ve diğ., 2005, s. 108).

#### **2.3.1 Muhasebe Meslek Etiği**

Mesleki etik, “belirli bir meslek grubunun mesleğe ilişkin oluşturup koruduğu, meslek üyelerine emreden, onları belli bir şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan ilkeler bütünüdür” (Aydın, 2002, s. 4).

Mesleki etik, “mesleki davranışla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı, neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur” şeklinde de tanımlanabilir (Selimoğlu, 1997).

Toplum içinde mesleki etik ilkelerini oluşturup bunların yürütülmesini denetleyecek aynı meslekten bireylerin birleşmesi ile kurulmuş gruplara ihtiyaç vardır (Aydın, 2002, s. 75-76). Bu grup ne kadar güçlü kurulursa, etik ilkeleri de o kadar etkili olmakta, onu oluşturan bireyler de sıkı ve devamlı iletişim halinde olmaktadır. Güçlü olan mesleki grubun otoritesi, kurduğu disiplini etkiler ve saygı görür, mesleki etik de gelişir ve saygınlık kazanır.

Muhasebe meslek etiği, meslek etiğinin bir alt dalı olup müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara ulaşmış ahlaki davranışlarla hizmet edilmesi demektir ve meslek üyesi olan kişinin bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve ahlaki dürüstlüğünü ifade etmektedir (Türk, 2004, s. 42).

Selimoğlu’na (1997) göre her meslek grubunun gerektirdiği bilgi, beceri ve kişisel özellikler muhasebe mesleğinde de gerekli olup diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de meslek ahlakına ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebe mesleğini yerine getirenler de değer yargılarında çelişkiye düşme, kurallarda ve kararlarda anlaşamama ve mesleki problemler gibi çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Üstlendikleri sorumlulukları ve mesleki görevlerini yerine getirirken ahlak kurallarıyla çelişkiye düşüp çeşitli problemlerle karşılaşabilecekleri için bu problemlerini gidermede mesleğin gerektirdiği meslek ahlakı olgusu önemli rol üstlenir.

Muhasebecilerin meslekleri ile ilgili hem yasal, hem de etik kurallara uymaları önemlidir; yasal kurallara uygun davranmak muhasebeyle ilgili yasalara uymayla ilgiliyken, etik kurallara uygun davranmak meslekte kabul gören değer yargılarına göre davranmayı kapsar (Gül ve Ergün, 2004, s. 57). Yasal olmayan veya etiksel olmayan davranışlarda bulunan muhasebeciler, finansal raporlama sürecinin tümünün doğruluğunu zedeleyecekleri için muhasebecilerin meslek etiği konusunda bilgili olmaları önemlidir.

Bir meslek dalıyla ilgili etik kuralların belirlenerek yazılı hale getirilmesi ve bu kurallara uyulmasının sağlanması, o meslek ve meslek üyelerine güven açısından oldukça önemlidir (Ergün ve Gül, 2005, s. 144-145). Etik kurallar, mükelleflerin ve üçüncü şahısların ekonomik çıkarlarını korumada kamusal ve özel alana hizmet ederek, muhasebe uygulamalarının sağlıklı yürütülmesine yardımcı olmaktadır. Muhasebe mesleği, doğası gereği ahlak kurallarına sıkı bağımlılığı gerektirmektedir ve mesleğin yerine getirilmesinde kurallar, kanunlar ve standartlar vazgeçilmez öneme sahiptir (Türk, 2004, s. 46).

### **2.3.2 Muhasebe Meslek Etiğiyle İlgili Düzenlemeler**

Muhasebe meslek etiğiyle ilgili düzenlemelerden Amerika Birleşik Devletleri'nde yapılan düzenlemeler, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yapılan düzenlemeler ve Türkiye'de 3568 no.lu yasa kapsamında yapılan düzenleme aşağıda ele alınmıştır.

#### **2.3.2.1 Amerika Birleşik Devletleri'nde Yapılan Düzenlemeler**

Muhasebe mesleği ve uygulamaları konusunda dünyadaki gelişmiş ülkelerden biri olan Amerika Birleşik Devletleri'nde meslek etiği ile ilgili ilk çalışmalara 1966 'da Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (American Institute of Certified Public Accountants) AICPA'da "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartları" yayınlanarak başlanmıştır.1973'te yeniden yayınlanan standartlar, 1988'de tekrar gözden geçirilerek "Mesleki standartlarda Yeniden Yapılanma Planı" adıyla ve "Mesleki Davranış Yasaları"nı içerecek şekilde yayınlanmıştır.

AICPA'nın, meslek üyelerinin topluma, müşterilere ve meslektaşlarına karşı olan sorumluluğuyla ilgili olan ve onlara sorumluluklarını yerine getirirken yol gösterecek olan 6 ilke ve 11 kuraldan oluşan Mesleki Davranış İlkeleri ve Kuralları (31 Ekim 2009'da güncellenmiş) şöyledir (AICPA, 2010):

#### *Mesleki Davranış İlkeleri*

- Sorumluluklar

- Kamu Çıkarı
- Dürüstlük
- Tarafsızlık ve Bağımsızlık
- Mesleki Özen
- Hizmetlerin kapsamı ve Niteliği

#### *Mesleki Davranış Kuralları*

- Bağımsızlık
- Dürüstlük ve Tarafsızlık
- Genel Standartlar
- Standartlara Uyma
- Muhasebe İlkeleri
- Müşteri Bilgilerinin Gizliliği
- Şarta Bağlı Ücretler
- Uygunsuz Davranışlar
- Reklam Yapma ve Diğer Talep Biçimleri
- Komisyon ve Danışma Ücretleri
- Örgütlenme Biçimi ve İsim

Meslek üyelerinin ilkelere uyma zorunluluğu yoktur, ancak kurallara tüm meslek üyeleri uymak zorundadır (Çiftçi ve Çiftçi, 2003, s. 84).

#### **2.3.2.2 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Dünya çapında kurulmuş bir muhasebe mesleği örgütü olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants) IFAC'ın misyonu, kamu çıkarı için sürekli yüksek kalitede hizmet sağlamak amacıyla mesleği geliştirmek ve yüceltmektir ve muhasebe mesleğinin en iyi şekilde icra edilebilmesi için çeşitli alanlarda standartlar ve yönergeler yayınlamaktadır. (Köse ve Yılmaz, 2003, s. 1). Türkiye'nin de üyesi bulunduğu IFAC meslek etiği ile ilgili çalışmalara 1990 yılında başlamış, 1992'de "Muhasebeciler için Meslek Etiği: Eğitimsel Mücadele ve Uygulanabilir Uygulama" yönetmeliğini yayınlamış, 1998'de de "Muhasebe Mesleği için Meslek Etiği" yasasını çıkarmıştır (Selimoğlu, S. K., 2006, s. 446). IFAC'ın bağımsız, standart belirleyici organlarından biri olan Muhasebeciler

için Etik Standartlar Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants) IESBA, Haziran 2005'te "Muhasebe Üyeleri için Mesleki Etik İlkeleri"ni yürürlüğe sokmuştur (Fırat ve Üçoğlu, 2009, s. 53-54).

IFAC'ın "Muhasebe Üyeleri için Mesleki Etik İlkeleri" üç bölümden oluşmaktadır (IFAC, 2010). A bölümünde profesyonel muhasebeciler için temel ilkeler belirtilmiştir (Eylül 2009'da revize edilmiş hali). B ve C bölümleri kavramsal çerçevenin belli durumlarda nasıl uygulanacağını göstermektedir. B bölümü serbest çalışan muhasebe üyeleriyle C bölümü de bağımlı çalışan muhasebe üyeleriyle ilgilidir.

A Bölümü:

- Dürüstlük
- Tarafsızlık
- Mesleki yeterlilik ve özen
- Gizlilik
- Mesleki davranış

B bölümü

- Mesleki görevlendirme
- Menfaat çatışmaları
- İkincil görüşler
- Ücretler ve diğer istihkak türleri
- Mesleki hizmetlerin pazarlanması
- Hediyeler ve konukseverlik
- Müşteri varlıklarının korunması
- Tarafsızlık-Tüm hizmetlerde
- Bağımsızlık-Denetim sözleşmelerinde
- Bağımsızlık-Diğer teminat sözleşmelerinde

C bölümü

- Potansiyel çatışmalar

- Bilginin hazırlanması ve raporlanması
- Yeterli uzmanlıkla hareket etme
- Finansal çıkarlar
- Teşvikler

### 2.3.2.3 Türkiye’de 3568 no.lu Yasa Kapsamında Yapılan Düzenleme

3568 no.lu yasa kapsamında TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından 19.10.2007’de Resmi Gazetede “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır. Bu yönetmeliğe göre tüm meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeler şunlardır (Resmi Gazete, 2007, Sayı: 26675):

- Dürüstlük
- Tarafsızlık
- Mesleki Yeterlilik ve Özen
- Gizlilik
- Meslekî Davranış

*Dürüstlük:* Dürüstlük ilkesi, tüm meslek mensuplarına meslekî ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma yükümlülüğü getirmektedir. Dürüstlük ilkesi ayrıca adil davranmayı ve açık sözlülüğü ifade etmektedir. Meslek mensubu, herhangi bir bilginin önemli bir hata ya da yanıltıcı biçimde hazırlanmış veya gizlenmiş ifadeler içerdiğini düşünüyorsa, bu tür bilgiyi veya bu bilgiyle hazırlanmış bir rapor, haber veya sonucu dikkate almamalıdır.

*Tarafsızlık:* Tarafsızlık ilkesi, tüm meslek mensuplarına, yanlı olma, çıkar çatışması veya üçüncü kişilerin uygunsuz biçimdeki baskı ve etkileri nedeniyle meslekî kararlarından ödün vermeme sorumluluğunu yüklemektedir. Meslek mensupları tarafsızlıklarını olumsuz yönde etkileyebilecek durumlara maruz kalabilir. Bu tür durum ve baskıları tanımlamak veya öngörmek her zaman olası değildir. Dolayısıyla, meslek mensuplarının tarafsızlıklarını etkileyebilecek ortam ve ilişkilerden kaçınmaları gereklidir.

*Meslekî Yeterlilik ve Özen:* Meslekî yeterlilik ve özen ilkesi, meslek mensubuna müşteriler veya işverenlere etkin bir hizmet sunmak için gerekli meslekî bilgi ve beceri

düzeyine sahip olmak ve hizmet sunarken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak özenli davranmak sorumluluğunu getirmektedir. Meslekî yeterlilik iki aşamada ele alınabilir:

*Gizlilik:* Gizlilik ilkesi, meslek mensubuna müşterisi ya da işveren ile ilgili edindiği bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğu yüklemektedir. Bu ilke uyarınca meslek mensubunun,yasal veya meslekî bir açıklama zorunluluğu ya da yetkisi olmadıkça veya yetkili makam bilgiyi açıklama yetkisi vermedikçe meslekî ilişkisi sonucu elde edilmiş bilgiyi müşteri veya işveren dışındaki kişilere açıklamaması, meslekî ilişkisi sonucu elde edilen gizli bilgiyi kişisel çıkar uğruna ya da üçüncü kişilerin yararına kullanmaması ya da kullanıyor izlenimi bırakmaması gerekmektedir.

*Meslekî Davranış:* Meslekî davranış ilkesi, meslek mensuplarına, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma yükümlülüğünü getirmektedir. Mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlar tüm gerekli bilgilere sahip üçüncü kişi ya da grup tarafından da, mesleğin adını olumsuz etkileyeceği düşünülen davranışları kapsar.

### **2.3.3 Muhasebede Etik İkilemler ve Etik Dışı Davranışlar**

Etik ikilemler etik olarak doğru olan tek bir cevabın olmadığı kararlardır (Thorne, 2000, 140). Etik ikilemler bazı alternatif karar ve davranışların potansiyel olarak etik açıdan zararlı olabilecek sonuçlara neden olacağından tercih edilmediği veya istenmediği durumlarda oluşmaktadır (Türk, 2004, s. 68-69). Bireyin kendisinin, müşterisinin ya da işletmesinin çıkarları ile etik değerlerinin çatışması durumu, etik ikilem olarak kabul edilebilir. Bu tip durumlarda birey etik açıdan uygun kararı da verebilir, etik dışı kararı da. Etik ikilemler bireyin kendisiyle, çevresiyle veya toplumla çatışma yaşamasına sebep olmaktadır. Cohen ve diğ. (2001, s. 321), etik karar vermeyi, etik çatışmaların olduğu durumlarda karar verme olarak tanımlamaktadırlar. Belli bir durumda etik kriterleri tanımlayamaz ve değerlendiremezlerse muhasebecilerin tutarlı etik kararlar vermesi beklenemez.

Muhasebede etik ikilem, muhasebecinin bir gruba karşı olan görev ve sorumluluklarının diğer bazı gruplara olan görev ve sorumluluklarıyla veya kendi çıkarlarıyla uyuşmaması durumunda oluşmaktadır (Mintz, 1995, s. 250). Örneğin, muhasebe ilkelerine uygun uygulamalarla ilgili müşteriyle olabilecek görüş farkı, müşteri tarafından ve belki de

muhasebe firması tarafından, bağımsız muhasebecinin kamu güvenine bağlılığını test eden baskılara neden olabilecektir.

Muhasebecilerin mesleki yargıları, kurallar ve düzenlemelerin teknik olarak uygulanmasından daha çok şey gerektirmektedir (Thorne, 2000, 140). Mevcut kuralların eksikliği, tutarsızlığı veya belirsizliği, muhasebecilerin doğru bir teknik çözümü olmayan kararlarda mesleki yargıda bulunmasını gerektirmektedir. Bu yüzden muhasebecilerin mesleki yargıları etik ikilemlerin çözümünü sıkça içerir.

Etik ikilemlerin çözümlenmesinde seçenekler vardır, ancak bu konuda dikkat edilmesi gereken, sorun çözümlenirken, ahlak dışı davranışa bir bahane bularak onu geçerli kılmamaktır. Ahlak dışı davranışı geçerli gösterebilecek bahaneler şunlar olabilir (Güredin, 1997; Kutlu, 2008):

- *Herkes Bunu Yapıyor*: Müşterisinin vergi kaçırmasına yardımcı olan bir muhasebecinin, diğer meslektaşlarının da aynı şeyi yaptığını düşünmesi.
- *Yasal ise Ahlakidir*: Kayıp eşya bulan bir kişinin, eşyanın sahibi ortaya çıkıp kendini ispat etmediği sürece eşyayı kimseye teslim etmek istememesi gibi.
- *Ortaya Çıkarılabilme ve Cezalandırılma Olasılığı*: Sergilenen etik dışı davranışın sonunda ortaya çıkarılabilme ve cezalandırılma olasılığı fazla ise, kişi bu davranışından vazgeçebilir. Aksi takdirde etik dışı davranışı sürdürebilir.

Etik dışı davranış “bireylerin; toplumun iyi, güzel ve doğru saydığı ahlak kurallarını terk etmesi; bu ilkelere aykırı davranmasıdır” (Güredin, 1997, s. 2).

Etik dışı davranışlar bireyin etik olmayan kararlar almasından ortaya çıkmaktadır (Türk, 2004, s. 73). Muhasebe üyeleri de diğer bireyler gibi etik ikilemler ve çıkar çatışmaları sonucunda etik dışı davranışlarda bulunabileceklerdir. Muhasebe mesleği gibi etik ve kanuna bağlılıkla güvenin eş anlamlı olduğu bir meslekte etik dışı davranış kötü sonuçlara neden olabilecek ve meslek üyelerini, müşterilerini ve toplumu hem sosyal, hem de ekonomik anlamda etkileyebilecektir. Meslek üyelerinin bu sonuçları öncen düşünüp sosyal sorumluluk gereği etik davranışlarda bulunması gerekmektedir.



Muhasebecilerin ve diğerk meslek üyelerinin neden daha az etik davranmaya başladıklarını ve bu problemlerin neden meydana geldiğini anlamaya çalışmak önemlidir. Şu üç unsur Etik dışı davranış nedenlerindedir (Albrecht vd., 2006, 32: Akt. Kutlu, 2006, 151):

- Algılanan bir baskı,
- Algılanan bir fırsat,
- Etik dışı davranışı, kabul edilebilir ve herhangi bir kişinin etik kurallarıyla uyumlu olarak gerçekleştirebilmek için bazı yollar.

Kişilerin bencil davranmayı seçmesi veya toplumun ahlaki değerlerinden farklı kişisel ahlaki standartlara sahip olması da, etik dışı davranışı ortaya çıkaran iki önemli nedendir (Selimoğlu, 2006, s. 441).

Bireylerin etik dışı davranışta bulunmanın nedeniyle ilgili tahminde bulunabilecek başka iki unsur da şöyledir (Türk, 2004, s. 75):

- Etiğe uygun davranmanın olumlu sonuçlarını önceden tahmin edememeleri,
- Etik dışı davranışların bedellerini anlayamamaları.

Etik ikilemlerin çözümünde, meslek etiği konularını belirlemek ve kişinin kendi değer yargılarını kullanarak davranışlarında uygun yönde karar vermesine yardımcı olmak için izlenebilecek altı aşamalı süreç şöyledir (Selimoğlu, 2006, s. 441):

- İlgili olayların tespit edilmesi,
- Olaylardan mesleki ahlak konularının tanımlanması,
- İkilemin sonucundan kimin etkilendiğinin ve her kişinin ya da grubun nasıl etkilendiğinin belirlenmesi,
- İkilemi çözmesi gereken kişinin uygun seçenekleri tanımlaması,
- Her seçeneğin geçerli sonucunun tanımlanması,
- Uygun davranışa karar verilmesi.

### 2.3.4 Muhasebede Etik Gelişim Düzeyi ile ve Karar Vermeye İlgili Çeşitli Çalışmalar

Loeb (1971) muhasebe mesleğindeki etik ve etik olmayan davranışla ilgili yaptığı çalışmasında muhasebecilere etik çatışma durumlarında nasıl davrandıklarını ve nasıl davranacaklarını sormuştur. 1) Gerçekçi olan, 2) Sınıra yakın, yani muhasebecilerin kabul etmesi olası olan uygulamaları içeren, 3) Muhasebenin bütün alanlarındaki (denetim, vergi ve yönetim hizmetleri) muhasebecilerin karşılaştıkları problemleri içeren, 4) Üç ana alana, yani müşterilere, meslektaşlara ve topluma olan etik sorumluluğu içeren senaryolar hazırlanmıştır. Senaryolar Milwaukee, Wisconsin'deki 85 muhasebe firması büyük, orta ve küçük firmalar olarak sınıflandırılmış ve buradaki muhasebecilere sunulmuş ve işlerinde bu tip bir durumlar karşılaşıp karşılaşmadıklarını, karşılaştılsa ne yaptıklarını ve senaryolardaki eylemi onaylayıp onaylamadıklarını belirtmeleri istenmiştir. Sonuçlar, sınıflanmış mesleki muhasebe birliğinde mesleki etik ilkelerinin ihlal edilebildiğini göstermektedir. İhlaller firmaların büyüklüğüne bağlı görünmektedir. Uzman tarafından bildirilen davranış, tutumlarına uymayabilmektedir. Tutumlar da kendi içlerinde firmaların büyüklüğüne göre değişebilmektedir. Küçük firmalara göre, büyük firmalardaki muhasebecilerin uygun olmayan eylemlerle ilgili daha büyük sorumlulukla karşılaşmaları olasıdır ve büyük firmalarda etik olmayan davranışla ilgili cezalar daha büyük olabilmektedir.

Armstrong (1987) muhasebecilerin ve üniversite öğrencilerinin ahlaki yargı puanlarını karşılaştırmış, muhasebecilerin etik yargı puanları hem mezun, hem de mezun olmamış öğrencilerden ve genel olarak yetişkinlerin puanlarından daha düşük çıkmıştır. Üniversite eğitimi deneyiminin etikte sürekli ilerlemeyi teşvik edip etmediğini sorgulamıştır.

Finn ve diğ. (1988), kıdemli muhasebecilerin karşılaştıkları etik problemlerin yapısını ve derecesini ve ortaklık (tepe yönetim) faaliyetleriyle etik ilkelerinin etik problemleri azaltmadaki etkinliğini araştırmışlardır. Sonuçlar en zor etik problemlerin vergi beyanlarının değiştirilmesi ve vergi kaçakçılığı konusunda müşteri talepleri, bağımsızlık ve çıkar çatışması, finansal tabloların değiştirilmesi konusunda müşteri talebi, kişisel-mesleki problemler ve ücret problemleri olduğunu göstermiştir. Muhasebe mesleğinde etikle ilgili tutumların analizi, muhasebecilerin muhasebe mesleğinde etik olmayan davranışta bulunma fırsatı olduğunu algıladıklarını, etik olmayan davranışın başarıya götüreceğine genel olarak inanmadıklarını ve tepe yönetimin (ortakların) etik olmayan davranış kınamaları durumunda muhasebeciler tarafından algılanan etik problemlerin azalacağını göstermiştir.

Armstrong (1988) katılımcılardan birçok etik ikilemleri benzerliklerine göre sınıflandırmalarını istemiştir. Yüksek P puanı alan muhasebecilerin sınıflandırmaları, diğerlerinininkinden farklı bulunmuştur. Armstrong, daha yüksek ilkeli muhasebecilerin, diğer muhasebecilerden daha farklı bir dünya görüşünü olduğunu ve toplum ve diğerlerine olan görev bilinçlerini daha özümsemiş olabileceklerini ifade etmiştir (Akt. Karcher, 1992).

Shaub (1989) bir denetçinin hayatından bir günün tasvir edildiği bir senaryoyu muhasebecilere uygulamış ve üç etik konunun yerleştirildiği metnin her bir paragrafında gördükleri temel sorunları listelemelerini istemiştir. Sonuçlara göre etik duyarlılık, mesleki bağlılık, örgüt bağlılığı veya etik yönelimden etkilenmemektedir ve yaşla pozitif ilişkilidir (Akt. Karcher, 1992).

Stanga ve Turpen (1991) muhasebeyle ilgili etik ikilemlerle karşılaşıldığında muhasebecilerin yargılarını incelemek için beş muhasebe senaryosunu muhasebe son sınıf öğrencilerine uygulamıştır. Sonuçların etkilenmemesi için öğrencilere, senaryoların etik yargılarla ilgili olduğundan bahsedilmemiştir. Sonuçlar muhasebe öğrencilerinin çoğu etik olmayan davranışa kalkışmayacaklarını gösterse de bazıları, bahsi geçen etik ikilemlerle karşılaştıklarında ne yapacakları konusunda kuşkuludur. Stanga ve Turpen'e göre belli muhasebe öğrencilerinin etik farkındalığını belki de uygun ödevlerle geliştirmek için mantıklı bir fırsat olduğu görülmektedir. Etik yargılarda cinsiyete göre fark gözlenmemiştir.

Karcher (1992), denetçilerin etik sorunlar konusunda tetikte olup olmadığını, bu konunun ne kadar önemli olduğu ile ilgili algılarını ve sorunların algılanan önemini ve duyarlılık eşiklerini hangi faktörlerin etkilediğini araştırmak için meslek üyelerine her biri farklı bir etik problemle ilgili olan üç denetim senaryosundan oluşan deney uygulamıştır. Sunulan muhasebe veya denetim problemleri farklıdır ve metne yerleştirilmiştir. Katılımcının etik bir sorunun varlığından söz edip etmeyeceğini tahmin etmeye yarayan faktörler etik sorunun yapısını, sorunun ciddiyetini ve katılımcının yaşını içermektedir. İş pozisyonu, uzmanlık, benzer bir etik sorunla daha önce karşılaşılmış olması ve eğitim seviyesi anlamlı bulunmamıştır. Etik sorunun yapısı ve etik soruna verilen önem faktörleri anlamlı bulunmuştur.

Shaub'un (1994) demografik değişkenlerin denetim öğrencilerinin ve denetçilerin ahlaki yargılarıyla ilgili olup olmadığını değerlendirmek için denetim öğrencileri ve denetçilerle yaptığı çalışmanın sonucuna göre yaş ve eğitimin ahlaki yargıyla ilişkisi her iki örnek için de

anlamli bulunmamıştır. Ağırlıklı not ortalaması yüksek olan kız öğrencilerle etik dersi alanlar her iki örnekte de ahlaki yargı seviyeleri yüksektir.

Denetçilerin etik yargıları üzerine yapılan bazı çalışmalarda etik yargıları yüksek olan denetçilerin müşteri baskısına daha dirençli olduğu, etik yargıları daha düşük olan denetçilerin ise ekonomik değişkenler ve kendi çıkarları yönünde tepki verdikleri ortaya çıkmıştır (IFAC Approaches).

Eynon ve diğ.'nin (1997) küçük firmalarda çalışan muhasebecilerle serbest çalışan muhasebecilerin etik yargı becerilerini belirlemek için yaptıkları çalışmada, küçük firma çalışanlarının etik yargı becerileri diğerlerinden düşük çıkmıştır. Erkeklerin etik yargı becerileri kadınlarınkinden daha düşük çıkmıştır. Ayrıca yaşı büyük olanların puanları daha düşük çıkmıştır. Daha liberal olanların puanları, daha muhafazakar olanalardan daha yüksek çıkmıştır. Mezuniyetin üzerinden yıllar da geçse, etik dersi almış olanların etik yargı becerileri, daha yüksek çıkmıştır. Katılımcılar işletme müfredatına etik derslerinin katılması konusunda büyük destek vermişlerdir.

Cohen ve diğ. (1998), muhasebe ve diğer sosyal bilimler öğrencileriyle yaptıkları çalışmada etik değerlendirme, niyet ve yönelimde cinsiyet ve bilim dalına dayalı farkları ölçmek istemişlerdir. İş etiğiyle ilgili senaryolar kullanmışlardır. Sonuçlara göre kadın ve erkeklerin bir eylemi etik olarak algılayıp algılamadıkları konusunda anlamlı farklılıklar vardır. Kadınlar, erkeklere göre kuşkulu eylemleri daha az etik bulup bunları uygulama konusunda daha isteksizdirler. Ayrıca muhasebe dalında olanlar, diğer dallarda olanlara göre eylemleri daha az etik bulmuşlardır.

O'Leary ve Radich'in (2001) muhasebe son sınıf öğrencilerinin etik tutumlarıyla ilgili Avustralya'da yaptıkları çalışmada bir kamu kurumunu (Vergi Dairesi gibi) veya hissedarları dolandırmak için rüşvet almak, sınavda kopya çekmek ve farklı durumlarda gammazcı olmak üzerine öğrencilere anket uygulanmıştır. Sonuçlara göre yüksek oranda öğrenci rüşveti kabul edecek görünmektedir. Yakalanılma riski öne sürüldüğünde bu oran düşmektedir. Erkek ve kız cevaplarındaki fark anlamlıdır. Erkekler kızlara göre dört kat daha fazla etik olmayacak şekilde davranacak görünmektedir. Öğrencilerin %28'i sınavda kopya çekebilecek görünmektedir, yine yakalanma riski bu oranı düşürmektedir. Erkek ve kız öğrencilerin cevapları arasındaki fark daha az anlamlıdır. %50'den fazla öğrenci de Vergi Dairesine veya hissedarlara karşı yapılacak hileyi bildirme (gammazlama) isteği göstermektedir. Sadece %8'i

sınavda kopya çekilmesini bildirme isteğindedir. Sonuçlar, etik eğitime önem verilmesi gerektiğini göstermektedir.

Mugan ve Atay (2003) muhasebe ve işletme konularındaki etik ikilem senaryolarıyla Türk kız ve erkek işletme öğrencilerinin etik duyarlılık düzeyini ve ceza yargılarını ölçmüştür. Öğrenciler daha önce iki sömestr finansal muhasebe dersi, iki sömestr de işletme dersleri almış olup yönetim muhasebesi dersi alan üçüncü sınıf öğrencileri oldukları için muhasebe ve işletme senaryolarını anlayacak düzeydedirler. Senaryolar genel olarak muhasebecilerin ve işletmecilerin gerçek hayatta karşılaşılabilecekleri ikilemlerle ilgilidir. Sonuçlara göre muhasebe konularındaki etik yargılarda cinsiyete göre bir farklılık yoktur, ancak işletme ile ilgili senaryolarda önemli cinsiyet farkı gözlenmiştir, kız öğrenciler daha etik farkındalık içindedirler. Ceza konusunda, muhasebe ortamında erkeklerin kızlardan daha sert cezaları uygun gördükleri gözlenmiş, işletme ortamındaki cezalarla ilgili anlamlı bir farklılık görülmemiştir.

Ponemon ve Glazer (1990) iki ayrı (sosyal bilimler ve muhasebe) üniversiteden öğrenci ve mezunları karşılaştırarak muhasebecilerin etik yargı seviyesini araştırmıştır. Son sınıf muhasebe öğrencileriyle muhasebe mezunlarının etik yargı seviyeleri 1. sınıf öğrencilerinden, sosyal bilimler bölümünün puanları da muhasebe bölümünden daha yüksek çıkmıştır.

Bean ve D'Aquila'nın (2003) öğrencilerin kavramsal etik ikilemlere çalışan profesyonellerle aynı biçimde cevap verip vermeyeceğini incelemek için muhasebe öğrencileri ve muhasebecilerle yaptıkları çalışmada anlamlı bir fark bulunmuştur. Hem öğrencilerin hem de profesyonellerin muhasebe ikilemlerinin gereklerini bildiğini, aradaki farkın ikilemlerde algılanan önemle ilgili olduğunu, öğrencilerin ikilemleri profesyonellerden daha yüzeysel bulduklarına inandıklarını belirtmişlerdir.

Arzova ve Kidwell'in (2004) yaptığı çalışmada ise, son sınıftaki Türk muhasebe öğrencilerinin etik açısından davranışları, O'Leary ve Cotter'in (2000) Avustralyalı ve İrlandalı öğrencilerle yaptıkları çalışmanın sonuçları ile karşılaştırılmıştır (Altuk, 2006, s. 48). Kültür farklılıklarının ortaya konmaya çalışıldığı çalışmanın sonucuna göre Türk öğrencilerin, rüşveti kabul etme konusunda Avustralyalı öğrencilerle aralarında önemli bir farklılık gözlenmezken, İrlandalı öğrencilere nazaran daha az eğilimli oldukları gözlenmiştir. Avustralyalı öğrencilerin, Türk öğrencilerine göre sınavlarda kopya çekmeye daha meyilli oldukları; ancak bunun ortada yakalanma riski olmadığı zaman geçerli olan bir durum olduğu bulunmuştur. Türk öğrencilerin, İrlandalı öğrencilere göre bu durumdan yetkilileri haberdar etmeye daha meyilli olduklarını, ancak

İrlandalı öğrencilerin ankette yer alan herhangi bir duruma ilişkin olarak yetkilileri haberdar etme konusunda isteksiz oldukları ortaya çıkmıştır.

Fleming ve diğ. (2009) muhasebe etiği ikilemlerinin mesleki ortamının muhasebe öğrencilerinin ahlaki yargısını etkileyip etkilemediğini araştırdıkları çalışmada denetçilerin veya şirketler muhasebecilerinin karşılaşabileceği dört etik ikilem kullanmışlardır. Amerika'daki büyük bir üniversitenin 101 muhasebe öğrencisinden bu dört ikilemi incelemelerini ve her bir durumda muhasebecinin gerçekçi bir şekilde nasıl karşılık vereceği ile ilgili düşüncelerini belirtmelerini istemişlerdir. Beklendiği gibi, muhasebe öğrencilerinin denetim şartlarında, şirket şartlarına göre daha yüksek ahlaki yargı seviyesi olduğu görülmüştür. Öğrenciler etik bilgilerini muhasebe ortamına esnek bir şekilde taşımayacak gibi görünmektedirler. Bu sonuç, muhasebe akademisyenlerine ve uzmanlarına, muhasebe müfredatındaki etiğin denetime dayalı olarak vurgulanmasının, öğrencilerin, muhasebe mesleğinin farklı bölümlerinde gereken etik karar verme yeterliliğini geliştirmede yetersiz kalabileceğini bildirmektedir.

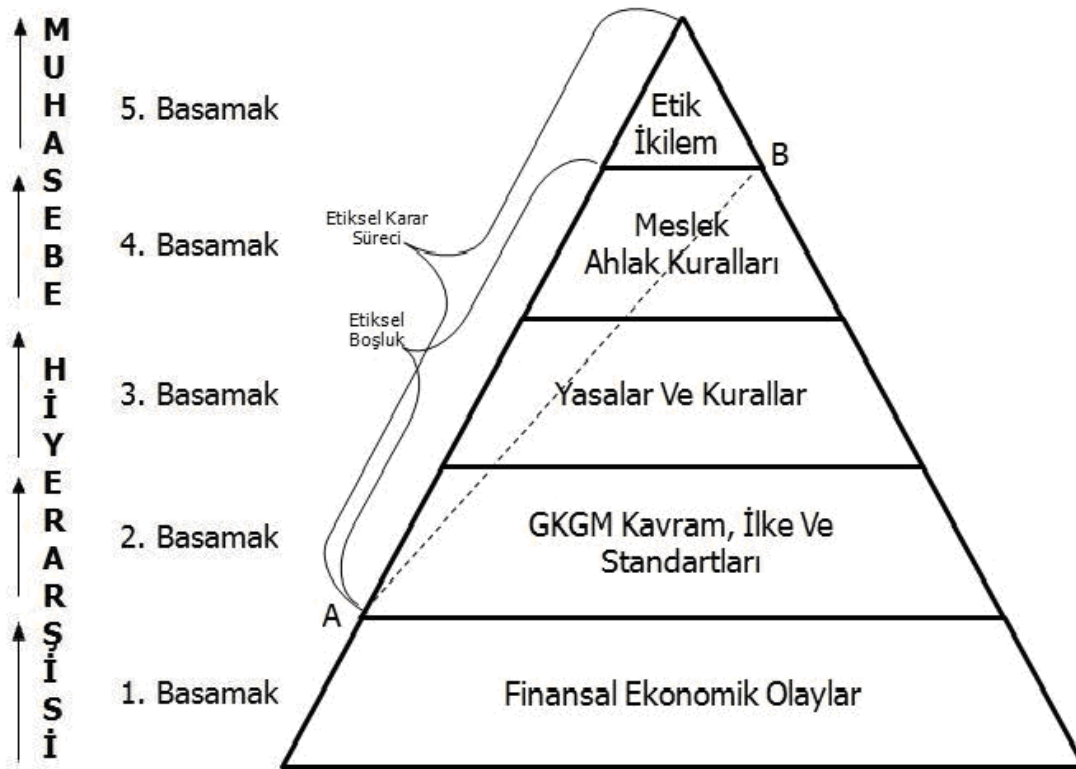
## 2.4 Muhasebede Etik Eğitimi

Ünsal'a (2009, s. 411) göre muhasebe etik eğitiminde üstün eğitim hedeflerinin gerçekleştirilebilmesi, muhasebe-etik ilişkisinin rasyonel temellendirilme gücüne bağlıdır ve muhasebe- etik ilişkisinin bağ bileşenlerinin ortaya çıkarılması son derece önemlidir. Çok sayıda değer ve ölçüm yönteminin bulunduğu muhasebede, bu değerler arasından en doğru seçimin yapılmasını ilkeler sağladığından, etik değerler arasında da en doğru seçimin yapılması yardımcı etik ilkelerin varlığını gerektirmektedir. Etik davranış için etik değerlerin ve etik felsefesinin bilinmesi en temel gereklilik olmasına rağmen, bunların sadece bilgisinin bilinmesi tek başına yeterli olmadığından öğrenciler etik davranışta bulunma konusunda cesaretlendirilmelidir.

Şekil 2.2'de görüleceği üzere, muhasebe- etik ilişkisi finansal ekonomik olayların tanımlanmasında ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe kavram, ilke ve standartlarıyla birlikte finansal olayı açıklamada kullanılmaktadır (Ünsal, 2009, s. 412). Finansal olaylar tanımlandıktan sonra, en doğru yasa maddesinin ya da kuralının seçilmesinde ya da hakkında düzenleme yapılmamış yasal boşluklarda, meslek ahlak kurallarının doğru uygulanıp uygulanmamasında ve bunun dışında kural çatışmalarının çözümünde etik yargılamalar işlev

görmektedir ve bu yüzden finansal bildirim alanları muhasebe metodolojisinde etiğin konusunu da oluşturmakta ve etiğin sınırlarını çizmektedir.

Muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluk kavramı, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenip kamuya açıklanmasında, muhasebenin belirli kişi ya da kişilerin değil, bütün ilgi gruplarının çıkarlarını göz önüne alarak tarafsız, dürüst ve adil davranması gereğini ifade eder ( Özulucan, 2001, s. 12). Etik, sosyal sorumluluk kavramını destekler, ya da başka bir deyişle bu kavramın gerekliliğidir.



**Şekil 2. 2 Muhasebe Hiyerarşisinde Etik Alanlar**

Kaynak: Ünsal, 2009, s. 412

Muhasebe etiği dersi öğrencilere, muhasebecilik mesleğinde belirsizlikler olduğunu ve onları nasıl ele alabileceklerini görme fırsatı sağlar (Watkins ve Iyer, 2006, s. 68, ). Muhasebe etiği dersi öğrencilerin kendi davranışlarını sorgulamada, diğerlerinin davranışlarını dikkate almada ve etik ikilemlere çareleri anlamada teşvik edicidir. Ayrıca fikir paylaşımıyla diğerlerinin fikirlerini öğrenme ve tartışma şansı sağlar ki, iş ortamına girdikleri zaman gerçek etik çatışmalarla karşılaştıklarında uygun kararlar verebilsinler. Etik eğitiminin etik

çatışmaların üstesinden gelmek için gerekli olan ahlaki yükümlülük ve bilinç geliştirme potansiyeli vardır.

Muhasebede etik eğitiminin amacı öğrencileri etik olmaya zorlamak değil, muhasebe uygulamalarında etik sorunların farkında olmalarını sağlamak, analitik becerilerini arttırmak ve ahlaki yükümlük için bilinç geliştirmektir (Alam, 1998, s. 263).

Muhasebede etik eğitimin amaçları şu şekilde de sıralanabilir (Loeb, 1988):

- Muhasebe eğitimini etikle ilişkilendirme,
- Muhasebedeki etik uygulama konularını idrak etme,
- Etik zorunluluk veya sorumluluk bilinci geliştirme,
- Etik çatışma ve ikilemleri çözme becerisi geliştirme,
- Muhasebecilik mesleğinin belirsizliklerinin üstesinden gelmeyi öğrenme,
- Etik davranış değişimi zeminini hazırlama,
- Muhasebe etiğinin tarihini ve yapısını ve genel etik alanlarıyla ilişkisini anlama.

Meslek etiği yasal kuralların ötesinde geniş kapsamlı bir kavram olup mesleki etik kurallarının oluşumunda mesleğin özellikleri önemli ölçüde önemli olmaktadır (Saban ve Atalay, 2005, s. 52). Muhasebe mesleğinin gereklerini yerine getirecek bireylerin mesleki bilgi, beceri ve deneyiminin yanında mesleki etik niteliklerine de sahip olmaları gerekir ve bu kişiler etik sorumluluklar üstlenmişlerdir. Bireylerin belirli etik kurallara ne derecede uyacakları ve kuralarda belirtilmeyen durumlarda nasıl davranacaklarını ahlaki muhakeme yeteneği belirlediği için bunu sağlamak üzere muhasebe etik kuralları geliştirilmeli ve bu kurallar meslek eğitimi sırasında bireylere verilmelidir.

Muhasebe mesleğine girmek isteyenlerin meslek hayatları boyunca gerekecek bilgileri öğrenmelerinde temel teşkil edecek mesleki bilgi, mesleki beceri ve mesleki değerler ve etik konularında temel bilgilerle donanması gerekmektedir.

#### **2.4.1 Muhasebe Eğitimi ile İlgili IFAC Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Bilgi donanımı ihtiyacının karşılanması amacıyla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants) IFAC tarafından, 2005 yılından itibaren geçerli kabul edilen, dünyanın IFAC üyesi olan tüm muhasebe örgütleri tarafından uygulanması



mümkün ve gerekli olan muhasebeci eğitimi standartları hazırlanmıştır (Özbirecikli, 2007, s. 74). “IFAC eğitim standartlarının amacı; üniversitelerden ayrı ve bağımsız olarak, kariyerleri süresince topluma ve mesleklerine olumlu katkılarda bulunacak, deneyimli ve güncel bilgilerle donatılmış muhasebeciler yetiştirmektir”.

IFAC’ın bağımsız bir standart oluşturma kurulu olan Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (International Accounting Education Standards Board) IAESB tarafından oluşturulan Uluslararası Eğitim Standartları (International Education Standards) IES’in faydaları şöyledir (Uyar, 2009, s.81-82):

- Muhasebe mesleğine olan toplumsal yaklaşımı olumlu hale getirecek muhasebecilerin yetiştirilmesi için gerekli çalışma ortamını sağlamak.
- Tüm dünyada muhasebe eğitim sürecini birbirine yaklaştırmak.
- Eğitim sürecinin tutarlılığını arttırmak.
- Tüm muhasebeciler için eğitim ve uygulama tecrübelerini bir temele oturtmak ve böylece tek ve genel kabul görmüş uluslararası teknik ve uygulama standartlarının kabulünü sağlamak.
- Muhasebecilerin tüm dünyada daha geniş anlamda kabul görmesini ve değişimini sağlamak.
- Dünya üzerinde muhasebe meslek örgütlerinin karşılıklı işbirliği ve tanınmasını daha da arttırmaktır.

Yayımlanan sekiz adet IES şöyledir (IAESB, 2010):

- IES 1 Mesleki Muhasebe Eğitimi Programına Giriş Şartları (*Entry Requirements to a Program of Professional Accounting Education*).
- IES 2 Mesleki Muhasebe Eğitim Programlarının İçeriği (*Content of Professional Accounting Education Programs*).
- IES 3 Mesleki Beceriler ve Genel Eğitim (*Professional Skills and General Education*)
- IES 4 Mesleki Değerler, Etik ve Davranışlar (*Professional Values, Ethics and Attitudes*).

- IES 5 Staj Şartları (*Practical Experience Requirements*).
- IES 6 Mesleki Yetenek ve Yeterliliğin Değerlendirilmesi (*Assessment of Professional Capabilities and Competence*).
- IES 7 Sürekli Mesleki Gelişim (*Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence*).
- IES 8 Denetim Profesyonelleri için Yeterlilik Şartları (*Competence Requirements for Audit Professionals*).

#### 2.4.1.1 Muhasebecilerin Sahip Olması Gereken Mesleki Beceriler Standardı

Uluslararası Eğitim Standartlarından IES 3 kodlu Mesleki Beceriler ve Genel Eğitim standardının amacı IFAC'a üye olan meslek örgütüne bağlı olan adayların gerekli zihinsel, teknik, kişisel, toplumsal ve organizasyonel becerilerle donanmasını sağlamaktır (IAESB, IES 3, s. 59).

Muhasebecinin sahip olması gereken beceriler şunlardır (IAESB, IES 3; Özbirecikli, 2007; Uyar, 2009):

- *Zihinsel beceriler*, karmaşık organizasyonel yapılarda profesyonel muhasebecinin problemleri çözmeye, karar verme ve iyi yargılarda bulunmasına olanak sağlar.
  - İnsanlardan, yazılı ve elektronik kaynaklardan bilgi bulma, alma, düzenleme ve anlama becerisi,
  - Araştırma, soruşturma, mantıksal ve analitik düşünme, sonuç çıkarma ve eleştirisel analiz yapma kapasitesi,
  - Tanıdık olmayan bir ortamda, beklenmedik bir şekilde gelişen bir sorunu tanımlama ve çözmeye becerisi.
- *Teknik ve fonksiyonel beceriler*, genel beceriler ve muhasebeye özel becerileri içerir.

- Sayısal (matematiksel ve istatistiksel uygulamalar) ve bilgi teknolojisi yeterliliği,
  - Karar modelleme ve risk analizi,
  - Ölçme,
  - Raporlama,
  - Yasal düzenlemelere uyma.
- *Kişisel beceriler*, muhasebecilerin tavır ve davranışlarıyla ilgilidir. Bu becerilerin geliştirilmesi, bireysel öğrenme ve kişisel gelişme yardım eder.
    - Kendi kendini yönetebilme,
    - Girişim, etkileme ve kendi kendine öğrenme,
    - İşleri dar zamanda organize edebilme ve sınırlı kaynakları öncelikleri dikkate alarak paylaşırabilme becerisi,
    - Değişime ayak uydurabilme becerisi,
    - Karar verirken, mesleki değerlerin, etiğin ve davranışların etkilerini dikkate alabilme becerisi,
    - Mesleki şüphecilik.
    -
  - *Toplumsal ve iletişim becerileri*, profesyonel muhasebecinin organizasyonun ortak çıkarı için diğerleriyle çalışma, bilgi alma ve iletme, makul yargılar oluşturma ve etkin kararlar almasına olanak sağlar.
    - Çatışmalara dayanmak ve çözmek için başkaları ile bilgi alış verişinde çalışabilmek,
    - Takım çalışması yapabilmek,
    - Kültürel ve zihinsel açıdan farklı insanlarla karşılıklı etkileşimde bulunabilme,
    - Mesleki şartlarda anlaşma ve kabul edilebilir çözümleri tartışabilme,
    - Kültürler arası bir ortamda etkin bir şekilde çalışabilme,
    - Resmi, gayri resmi, yazılı ve sözlü iletişimde görüşlerini sunma, tartışma, bildirme ve savunma,
    - Kültürel ve dil farklılıklarını hassas bir şekilde dikkate alarak etkin bir şekilde dinleme ve okuma.

- *Organizasyonel ve işletme yönetimi becerileri*, günlük yönetimde daha aktif bir rol oynayan ve karar verme takımının bir parçası haline gelen muhasebecinin bir organizasyonun nasıl işlediğini bilmesi gerektiğinden, gittikçe artan bir öneme sahiptir.
  - Stratejik planlama, proje yönetimi, insan ve kaynak yönetimi ve karar verme,
  - Görevlerin organize edilmesi ve dağıtılması, insanların motive edilmesi ve geliştirilmesi,
  - Liderlik,
  - Mesleki yargı ve anlayış.

Genel eğitim ihtiyaçları programdan programa ve ülkeden ülkeye büyük ölçüde değişir. Yaşam boyu öğrenmeyi teşvik eder ve mesleki ve muhasebe çalışmalarının yapılacağı bir altyapı sağlar ve şunları kapsar:

- Tarihi bilgiler ve farklı kültürlerin bugünün dünyasında anlaşılması ve uluslararası bir bakış açısı,
- İnsan davranışı bilgisi,
- Dünyadaki karşıt ekonomik, politik ve sosyal güçler, konular ve fikirlerin anlaşılması,
- Nicel verilerin sorgulanması ve değerlendirilmesi deneyimi,
- Sorgulama yürütme, mantıksal düşünme ve kritik düşünmeyi anlama becerisi,
- Sanat, edebiyat ve bilime yatkınlık,
- Kişisel ve sosyal değerlerin ve soruşturma ve yargılama süreci farkındalığı,
- Değer yargıları oluşturma deneyimi.

#### **2.4.1.2 Mesleki Değerler, Etik ve Davranışlar Standardı**

Uluslararası Eğitim Standartlarından IES 4 kodlu Mesleki Değerler, Etik ve Davranışlar standardının amacı IFAC'a üye olan meslek örgütüne bağlı olan adayların gerekli mesleki değer, etik ve davranışlarla donanmasını sağlamaktır (IAESB, IES 3, s. 66-68). Gerekli değer, etik ve davranışlar IFAC'ın Muhasebe Meslek Üyeleri için Etik Kodları ile uyum içinde olmalıdır. Eğitim programındaki değer ve davranışların kapsamı muhasebecileri sosyal sorumluluk duyarlılığı ve toplum çıkarına; sürekli gelişim ve yaşam boyu öğrenmeye; güvenilirlik, sorumluluk, zamanlılık, nezaket ve saygıya; kanunlar ve düzenlemelere bağlı olmaya yönelmelidir.

Rest'in dört bileşenli ahlaki gelişim modeli, Mesleki Değerler, Etik ve Davranışlar'ın geliştirilmesinde temel sağlamıştır. Etik davranışın gelişiminin, ahlaki duyarlılık, ahlaki yargı, ahlaki motivasyon ve ahlaki karakter gerektirdiği öngörülmektedir (IFAC, Approaches).

Mesleki değer, etik ve davranışların öğrenilmesiyle ilgili her bir program yaklaşımı kendi ulusal ve kültürel çevre ve amaçlarını yansıtacağı için bütün programlarda bulunması gereken asgari unsurlar şunlardır (IAESB, IES 3, s. 66-68):

- Etiğin doğası,
- Ayrıntılı kurallara dayanan ve etiksel çerçeve oluşturan yaklaşım farklılıkları, avantajları ve sakıncaları,
- Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterliliğe ve özene bağlılık ve gizlilik gibi temel etik ilkelere uyum,
- Mesleki davranış ve teknik standartlara uyum,
- Bağımsızlık, şüphecilik, hesap verme ve toplum beklentileri kavramları,
- Etik ve meslek: sosyal sorumluluk,
- Kanunlar, düzenlemeler ve toplum yararı arasındaki ilişkiler de dahil olmak üzere etik ve yasa,
- Bireye, mesleğe ve topluma olan etik dışı davranışların sonuçları,
- İşletme ve iyi yönetim ile ilgili etik,
- Etik ve bireysel muhasebeci: etiğe aykırı davranışın kusurun duyurulması (gammazlama), çıkarların çatışması, etik ikilemler ve çözümleri.

Mesleki değer, etik ve davranışların öğrencilere aktarımının geliştirilmesi için ,

- Çok boyutlu örnek olay çalışmaları,
- Canlandırma,
- Seçilmiş metin ve videoların tartışılması,
- Etik ikilemlerin dahil olduğu gerçek yaşam iş şartlarının analizi,
- Deneyimli konuşmacılarla seminer düzenleme gibi katılımcı yaklaşımlar kullanılabilir (IAESB, IES 3, s. 69).

IFAC örgüt üyelerine destek sağlamak üzere dünya çapında profesyonel muhasebeci ve muhasebe öğrencilerine yüksek kalitede etik eğitim programları geliştirmeleri için IESBA tarafından Etik Eğitimi Aracı (Ethics Education Toolkit) geliştirilmiştir (IFAC, Ethics

Education Toolkit). IES4'ün gerçekleştirilmesine destek sağlamak için örnek olay çalışmaları ve destekleyici notlar, sunumlar, video klipler ve diğer öğretim materyalleri sunmaktadır. Sekiz başlık ve dört seviyede etik konuların ele alındığı etik eğitim aracının içeriği Tablo 2.4'te sunulmuştur (Daştan, 2009, s. 295).

**Tablo 2.4 Genel Hatlarıyla Etik Eğitim Aracı İçeriği**

Konu/Seviye	Bilgi	Hassasiyet	Yargı	Davranış
<b>Temel Yapı</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Etiğin tanımı</li> <li>• Etik kurumlar</li> <li>• Mesleğin ve meslek etiğinin tanımı</li> <li>• Muhasebe mesleğini etkileyen unsurlar</li> <li>• Muhasebeciler için etik çatı</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İşletme çıkar grupları</li> <li>• Çıkar gruplarının etik beklentileri ve muhasebenin beklentileri karşılama düzeyi</li> <li>• Etik düzenlemeler, bireysel etik ve etik etkileme</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İşletme ve piyasa ekonomisi</li> <li>• Devletin sosyal rolü ve düzenleyici birimler</li> <li>• İşletmelerde etik yönetim kavramı</li> <li>• Muhasebe meslek mensuplarının işletme ve ekonomideki rolü</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Etik etkilenme ve davranış örnekleri</li> <li>• Gelişim ve sorunlar düzenleyici birimler</li> <li>• Örneklerin analizi</li> </ul>
<b>Kavram ve Değerler</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Etik teoriler</li> <li>• Değerler ve erdemler</li> <li>• Bireylerin bilişsel ahlaki gelişimleri</li> <li>• Kültür ve etik</li> <li>• Muhasebe faaliyetleri ile etik teoriler, sosyal normlar, bireysel erdemler ve meslek etiği ilişkisi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya yönelik yaklaşımları ve etik davranış örnekleri</li> <li>• Muhasebe meslek mensupları ve bireyler için etik standartlar</li> <li>• Etik davranış üzerine kültür ve dinin etkisi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Etik sebepler ve etik olmayan davranışlara neden olan tehditler</li> <li>• Etik yargılama için beceri geliştirme</li> <li>• Eğitim ve öğretim faaliyetleri için mesleki değerler, etik ve davranış kavramları</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Farklı etik davranışlar için rasyonel yaklaşımların tartışılması</li> <li>• Etik problemler için etik standart ve ilkelerin uygulanması</li> </ul>

Tablo 2.4 (Devam) Genel Hatlarıyla Etik Eğitim Aracı İçeriği

Konu/Seviye	Bilgi	Hassasiyet	Yargı	Davranış
<b>Çevre, İşletme, Muhasebe Mesleği ve Düzenlemeler</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Muhasebe hizmetlerini etkileyen faktörler</li> <li>Çevrenin işletmeye etkisi</li> <li>Çevre değişmesi ve etkileri-beklentileri ve mesleğin değerlendirilmesi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Yasal ve düzenleyici reformlar</li> <li>Mesleğin kredibilitésinin yeniden kazanılması</li> <li>Etik tehditlere karşı korunmaya giriş</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Etik yargılamaya yönelik farklı yaklaşımlar</li> <li>Mevcut olaylara ilişkin inceleme ve teftiş raporlarının analizi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Farklı etik davranışlar için rasyonel yaklaşımların tartışılması</li> <li>Etik problemler için etik standart ve ilkelerin uygulanması</li> </ul>
<b>Muhasebe Meslek Etiği</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Muhasebe mesleği etik teorileri</li> <li>Mesleki davranış ilkeleri</li> <li>Muhasebe mesleğinin kişisel ve kurumsal düzenlemeleri</li> <li>Muhasebe mesleği için etik kurallar ve kişisel düzenleme süreçleri</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Etik davranış ve mesleki yeterlilik</li> <li>Muhasebede yaygın etik ikilem örnekleri</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Etik ve muhasebe mesleği alakasını koruma</li> <li>Meslekte kötü yönetimin etkisi</li> <li>Mesleğin korunması, etikle ilişkisi ve kredibilitésinin sağlanması</li> <li>Yüksek kalitede standartların korunması</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Disipline dayalı süreç yönetiminin esasları</li> <li>Etik kodların mecbur tutulma gerekçeleri</li> </ul>

Tablo 2.4 (Devam) Genel Hatlarıyla Etik Eğitim Aracı İçeriği

Konu/Seviye	Bilgi	Hassasiyet	Yargı	Davranış
<b>Karar Verme</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Etik karar verme</li> <li>• Karar verme ve etik karar verme arasındaki farklılıklar</li> <li>• Normatif etik teorilerin kullanılması-etik karar verme modelleri</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yasalar ve etik karar verme</li> <li>• Meslek kodlarının doğal yapısı ve ilkeleri</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Etik karar verme modelleri</li> <li>• Etik karar modellerinin kullanma nedenleri</li> <li>• Etik karar verme modellerinin faydaları</li> <li>• Takip edilen uygun davranışların korunması</li> <li>•</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kişisel etik ve koşullar</li> <li>• Durumsal etik</li> <li>• Etik davranışlar üzerine organizasyonel etkiler</li> </ul>
<b>Etik Tehdit ve Korunma</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Meslek mensuplarına yönelik etik tehditler</li> <li>• Etik korunma</li> <li>• Etik eğitimin geliştirilmesi</li> <li>• Etik yeterliliğin geliştirilmesi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vaka çalışmaları ve gerçek hayattan örnekler kullanarak etik tehditlerin değerlendirilmesi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Etik tehditlerin nedeni ve önemi</li> <li>• Etik korunmanın etkinliğini izleme</li> <li>• Örnek çalışmalar</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Etik karar verme yaklaşımları geliştirme</li> <li>• Etik davranışlar için sorumluluk yüklenme</li> </ul>



**Tablo 2.4 (Devam) Genel Hatlarıyla Etik Eğitim Aracı İçeriği**

<b>Konu/Seviye</b>	<b>Bilgi</b>	<b>Hassasiyet</b>	<b>Yargı</b>	<b>Davranış</b>
<b>İşletme Yönetimi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İşletme yönetimi</li> <li>• Muhasebenin işletme yönetimindeki rolü</li> <li>• Problem değerlendirmeye birimi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hesap verilebilirlik için kurumsal ve sosyal sorumluluk geliştirme</li> <li>• İşletme yönetiminin geliştirilmesi için düzenlemelerin yapılması</li> <li>• Ortakların yönetim etkinliği üzerindeki etkisi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kurumsal ve girişimci yönetimde uluslararası gelişmeler</li> <li>• Yönetimin mevcut sorunlarını analiz etme</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yönetim başarısızlığının etkisi</li> </ul>
<b>Sosyal ve Çevresel Meslekler</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kurumsal sosyal sorumluluğun arka planı</li> <li>• Muhasebenin gelişen rolü</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İşletmelerin sosyal sorumlulukları</li> <li>• Muhasebe mesleğinin işletme sosyal sorumluluğuna katkısı</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sürdürülebilirlik kavramı</li> <li>• Sosyal sorumluluğa ilişkin muhasebe kavramları</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Global raporlama girişimleri</li> <li>• Bilanço aktiflerinin sigorta ettirilmesi</li> <li>• Bilanço – aktif-raporlama ve etik davranışlar üzerine örnek çalışmalar</li> </ul>

Kaynak: Daştan, 2009, s. 296-299 (IFAC; Ethics Education Toolkit )

### 2.4.2 Muhasebe Eğitiminde Etiğin Yeri

Muhasebe mesleğinin itibarı büyük ölçüde meslek üyelerinin etik davranışları ve mesleki faaliyetlerde etik standartların uygulanmasına bağlı olduğu için etik eğitimi önemli olup 1980'lerden bugüne muhasebe öğrencilerinin etik gelişim ve davranışları üzerine birçok araştırma yapılmıştır ve yapılmaktadır (Daştan, 2009, s. 289).

Muhasebe öğrencilerinin ahlaki karar vermede, bilişsel yeteneklerini yeterince kullanıp kullanmadıklarıyla ilgili çalışmalar yapılmıştır. Bir bireyin bilişsel ahlak yeteneği, ahlaki karar verme sürecinde, bilişsel ahlak yapılarını uygulama derecesini ifade eder (Thorne, 2001, s.104). Sonuçlar, muhasebe öğrencilerinin muhasebeye özgü ahlaki ikilemlerde, bilişsel yeteneklerini tam olarak kullanmadıklarını ortaya koymakta ve eğitimcilere alternatif yaklaşım fırsatları önermektedir.

Sims (2002, s. 409), öğrencilerin etik ikilemlerle karşılaştığında, etik ikilemlerin tiplerinin farkında olup onları değerlendirebilmeleri gerektiğini belirtip güven geliştirmek için öğrencilerin, deneyimlerin paylaşılması için teşvik edileceği sınıf ortamları oluşturulmasını önermiştir.

Giacone ve diğ. (2003, s. 590), etiğin gerçek hayat ikilemlerine uygulanabileceğini belirtip öğrencilerin, gerçek hayat örnekleriyle etik karar-verme sürecini geliştirebileceklerini ifade etmiştir.

Çeşitli araştırmaların sonuçlarına göre muhasebenin teknik konularıyla karşılaştırıldığında etik, inançlar, davranışlar, mesleki sorumluluklar ve mesleki yargılar konularında muhasebe eğitimi oldukça yetersiz kalmaktadır (Fırat ve Üçoğlu, 2009, s. 56). Etik öğretimin işletme dersleri içerisinde yer alıp almaması gerektiği üzerine yapılan çalışmaların sayısı da hızla artmaktadır.

Öğretim elemanlarının bazıları etik öğretimini gereksiz bulmaktadır. Dolayısıyla, muhasebe öğrencilerine etik dersi vermek, gerekliliği, etkinliği ve ne kadar uygun olup olmadığı konusunda sık sık tartışılmaktadır. Bunun yanında etik dersi vermenin gerektiğine inanan öğretim elemanları konuyla ilgili kaynakların yetersizliğinden dolayı etik dersine ilgi göstermemektedir (Fırat ve Üçoğlu, 2009, s. 57). Muhasebe eğitimcilerinin farklı bakış

açılına rağmen muhasebe eğitiminde etiğin önemi artmaktadır.

Amerika’da Enron, WorldCom, Sunbeam, Xerox ve Tyco; Avustralya’da HHH ve Harris Scarfe ve Avustralya’da Parmalat gibi şirket skandal ve çöktüşleri, işletme ve muhasebe uygulamalarının eleştirilmesine neden olmuştur (Dellaportas ve diğ., 2006, s. 4). Özellikle de muhasebeciler ve denetçiler tarafından ortaya koyulan mesleki etikle ilgili eleştiriler söz konusudur. Muhasebe ve denetimdeki kamu güveni zayıflamıştır ve bazıları, muhasebe mesleğinin itibarını, mesleğin güvenilirlik kriziyle karşı karşıya olduğunu düşündürecek kadar vahim olarak görmektedirler. Bu durumlar güvenin korunması için etik liderliğinin önemini gündeme getirmiştir. Artık birçok mesleki program ve muhasebe müfredatında etik eğitimi ile ilgili farkındalık oluşmuştur. Muhasebe eğitiminde etiğe daha çok yer vermek ve üyelerdeki ahlaki davranışı geliştirmek, mesleğin güveninin korunmasının yollarından biri olarak görülmektedir.

Kayacan (2005, s. 368) dünyada etik değerler dersinin öncelikle 1960’larda ABD’de çeşitli işletme ağırlıklı üniversite programlarında ‘etik ilkeleri’ ve ‘iş ahlakı’ adları altında bağımsız bir ders olarak müfredatlara girmeye başladığını ve ardından kamusal alanda yapılan mevzuat değişiklikleri ile şirketlerde ‘etik komiteleri’ oluşturulup ‘etik sorumluları’ görevlendirilmeye başladığını ifade etmiştir.

Muhasebe eğitim müfredatına etik konuların dahil edilmesine yönelik araştırma ve tartışmalara kuramsal olarak Amerikan Muhasebeciler Birliği ve Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu raporlarıyla, bireysel olarak da Loeb (1988) ve Langenderfer ve Rockness (1989) vb. araştırmacılar yaptıkları araştırmalarla katkıda bulunmuşlardır (Daştan, 2009, 289). Bu araştırmalar etik eğitiminin muhasebe müfredatına katılımı, öğretim yöntemleri ve eğitim araç ve gereçlerinin geliştirilmesine önemli katkı sağlamıştır.

Loeb (1988) muhasebede etik eğitiminin gerekliliği, etik eğitiminin hedefleri ve muhasebe etiğini kimin öğretmesi gerektiği konularıyla ilgili çalışmasında, etik eğitiminin gerekli olduğunu ifade etmiştir. Etik öğretecek olan muhasebe akademisyenlerinin eğitilmesi veya muhasebe etiği öğretecek olan etikçilerin eğitilmesinin dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir.

Langenderfer ve Rockness (1989) etik yargı, iletişim ve analitik karar vermenin mesleki eğitimin bütünleşik parçaları olduğunu ve muhasebe müfredatına dahil edilmesi gerektiğini

ifade etmişlerdir. Gerçek hayat olaylarından alınan örneklerle etik konularının bütün muhasebe derslerinde tartışılması gerektiğini, bu tartışmaların öğrencileri meslekte karşılaştıkları etik ikilemlere hazırlayacağını ve bu ikilemlerin üstesinden gelmek için belirleyecekleri hareket biçimine yapı oluşturacağını belirtmişlerdir.

McNair ve Milam'ın (1993) muhasebe akademisyenleriyle yaptıkları çalışmada eğitmenlerin büyük çoğunluğu etiği derslerine dahil etmekte, yarısından çoğu da daha çok dahil edilmesi gerektiğine inanmaktadır. En çok kullanılan yöntem ders anlatımı olup örnek olay yazımı da sık kullanılan yöntemlerdendir. Ayrıca etik eğitiminde zaman yetersizliği ve materyallerin olmaması da problem olarak görülmektedir.

Blanthorne, Kovar ve Fisher (2007) muhasebe etiği eğitimi ile ilgili 1988'den 2007'ye kadar olan çalışmaları incelemişler ve çalışmaların özellikle şu konularda olduğunu tespit etmişlerdir:

- Etik öğretilmeli mi?
- Etik neden öğretiliyor (öğretilmiyor) ?
- Etik neden öğretilmeli?
- Ne öğretilmeli?
- Etik nerede öğretilmeli (öğretiliyor)?
- Etik nasıl öğretilmeli (öğretiliyor)?
- Etiğin mevcut kapladığı alan yeterli mi?

Muhasebe akademisyenlerinin de bu konularda görüşlerini almışlardır ve sonuç olarak, akademisyenlerin büyük çoğunluğu etiğin müfredata dahil edilmesinden yana olup en iyi öğretim yolunun örnek olaylarla olacağını ifade etmişlerdir.

Kıracı ve Elitaş (2009, s. 85) literatür incelendiğinde 2000'li yılların başında yaşanan muhasebe skandalları öncesinde muhasebe eğitiminde etik konulu çalışmalarda etik eğitiminin ayrı bir ders olarak gerekliliği veya etiğe genel olarak verilen önem konusunda tam bir görüş birliği söz konusu değilken, arka arkaya ortaya çıkan işletme iflaslarında muhasebe bölümlerinin ve denetim firmalarının hedef olarak gösterilmesi sonucunda 2000'li yıllardan sonraki çalışmalarda, muhasebe eğitiminde etik konusunun zorunluluğu ile ilgili görüşlerin arttığını belirtmişlerdir.

Muhasebe akademisyenlerinin etik eğitimi konusundaki sorunlarından biri dersi anlatırken kullanacakları kaynaktır (Altuk, 2006, s. 66). Amerika’da 1962 yılında Grimstad’ın akademisyenlere ve muhasebecilere yapmış olduğu “etik olayları toplama ve kaynak yaratma çağrısı” önemli sonuçlar vermiştir. Bunun sonucunda ortaya çıkan kitap ve sonrasında düzenli olarak yapılan etik toplantıları ve denetim firmalarının hazırladığı videoteypler, akademisyenler açısından önemli kaynak oluşturmuştur. Muhasebede etik eğitimi ile ilgili olarak akademisyenlerin karşılaştığı diğer önemli bir sorun da etik konusunun anlatımı ile ilgili olarak zaman darlığıdır. Bu sorun, hem gelişmekte hem de gelişmiş ülkelerde ortaya çıkmaktadır. Ancak, Enron skandalının ardından AACSB’nin (Amerikan İşletme Fakülteleri Birliği Akreditasyon Konseyi) almış olduğu karar sonrasında, akademisyenler programlarına etik konusunu da almak zorunda kalmışlardır.

#### **2.4.3 IFAC Muhasebe Etik Eğitimi Bildirgesi**

Uluslararası Eğitim Uygulamaları Bildirgeleri (International Education Practice Statements) IEPS, genel kabul görmüş doğruların uygulamasının gerçekleştirilmesinde IFAC üye örgütleri desteklemektedir (IFAC, IEPS 1, 2010, s. 117).

Uluslararası Eğitim Standartları IES 4 (*Mesleki Değerler, Etik ve Davranışlar*), IFAC örgüt üyelerinin profesyonel muhasebecilerin mesleki değerler, etik ve davranışları geliştirmesi için ön yeterlilik eğitim programı bölümü tahsis etmelerini gerektirmektedir. IEPS 1 (Uluslararası Eğitim Uygulamaları Bildirgesi 1), IES 4’ün uygulanmasında ve mesleki değerler, etik ve davranışların standarda uygun olarak geliştirilmesinde IFAC örgüt üyelerine yol göstermektedir.

IEPS 1, mesleki değerler, etik ve davranışın geliştirilmesi için iki yaklaşım düzenlemiştir. Ayrıca etik eğitiminin sağlanmasıyla ilgili çeşitli metotlar üzerinde iş ortamında öğrenme ve değerlendirmenin önemini de vurgulayarak kılavuzluk sağlar. IEPS’de düzenlenen Etik Eğitimi Süreci (Ethics Education Continuum) EEC, Muhasebe Üyeleri için Mesleki Etik İlkeleri ile uyumludur.

EEC, öğrenme sürecinde etik eğitimin amacına dayanan dört aşama tanımlar (IFAC, IEPS 1, 2010, s. 120):

1. aşama: Etik bilgisinin artırılması
2. aşama: Etik duyarlılığın geliştirilmesi
3. aşama: Etik yargının iyileştirilmesi
4. aşama: Etik davranışa sürekli bağlılığın korunması

EEC mesleki değerler, etik ve davranışlarını gelişiminin tekrarlayan bir süreç olduğunu kabul eder, bireylerin öğrenimlerini aşamalara yansıtılmaları ve etik bilgilerini, etik duyarlılıklarını ve etik yargılarını gözden geçirme ve düzeltmeye devam etmelerini gerektirir. Etik bilgisinin artırılması aşamasında öğrencilerin muhasebe mesleğiyle ilgili etik ve mesleki standartları anlamaları sağlanmalıdır. IFAC Etik kodlarında belirtilen, genel etik ilkeler ve temel mesleki etik ilkeleri bilgisi, mesleki çevre ve şartlarında etik karar verme ve davranışının gelişimi için gereklidir. Etik davranışa sürekli bağlılığın korunması profesyonel muhasebecilerin kariyerleri boyunca etik bilgilerini arttırmaya, etik duyarlılıklarını geliştirmeye ve etik yargılarını iyileştirmeye devam etmelerini gerektirir.

EEC aşamaları aşağıda kısaca açıklanmıştır (IFAC, IEPS 1, 2010, s. 122-123)

Etik bilgisini artırma aşamasında öğrencilerin muhasebecilik mesleğiyle ilgili uygun etik ve mesleki standartlarla ilgili anlayışlarını geliştirmeleri gerekmektedir. Mesleki çevre ve şartlarında etik karar verme ve davranışın gelişimi için IFAC Muhasebe Üyeleri için Mesleki Etik İlkeleri'nde belirtilmiş olan temel mesleki etik ilkeleri ve genel etik ilkeler bilgisi gerekmektedir. EEC'nin 1. aşaması, mesleki değerler, etik ve davranışlarla ilgili konularda temel bilgileri öğretir.

Etik duyarlılığı geliştirme aşamasında öğrencilerin etik bir tehdit veya konuyu anlama yeteneği, etik çözüme götüren alternatif davranış yollarının farkındalığı ve her bir alternatif davranış yolunun hissedarlar üzerindeki etkilerinin bilinmesi anlamına gelen etik duyarlılığı geliştirmeleri gerekmektedir. Bu aşamada etik eğitim programının profesyonel muhasebecilerin etik duyarlılıkla birlikte mesleki sorumluluk bilincinin geliştirilmesi ve iş ortamında karşılaşılabilecekleri temel etik ilkelere karşı olan etik tehdidin değerlendirilmesine odaklanması gerekir.

Mesleki yargılamalar, etik ile ilgili çekirdek değerlerin üzerine kuruludurlar. Bu aşama öğrenci ve profesyonel muhasebecilerin makul kararlar oluşturmak için etik bilgi ve etik duyarlılığı nasıl birleştireceklerini öğrendikleri uygulama aşamasıdır. 3. aşamada IFAC örgüt

üyeleri etik teoriler, sosyal sorumluluklar, mesleki etik ilkeleri ve etik karar verme modelleri vasıtasıyla, geliştirici etik karar verme beceriyle mesleki yargının iyileştirilmesi üzerine odaklanan etik eğitimi programları geliştirmeyi dikkate almalıdırlar.

Etik davranışa sürekli bağlılığın korunması aşaması, profesyonel muhasebecilerin temel etik ilkelere yönelik etik tehditlerin üstesinde gelebilmelerini ve IFAC'ın Etik İlkelerinde belirtilen temel ilkelerle tutarlı bir hareket yönünü seçebilmelerini gerektirir. 4. aşamada IFAC örgüt üyeleri mesleki çevre ve şartlarda etik davranışa sürekli bağlılık ve etik karar vermenin kuvvetlendirilmesi ve geliştirilmesine odaklanan etik eğitimi programları geliştirmeyi dikkate almalıdırlar.

IEPS, EEC'nin gerçekleştirilmesi için iki yaklaşım düzenlemiştir (IFAC, IEPS 1, 2010, s. 124): Konu yaklaşımı (topic approach) ve aşamadan aşamaya yaklaşımı (stage-by stage approach).

Konu yaklaşımında önyeterlilik eğitim programında birtakım konuların dahil edilmesini belirtir (IFAC, IEPS 1, 2010, s. 125). EEC'nin ilk üç aşamasını ön yeterlilik programının uygun bölümleriyle birleştirir. EEC'nin dördüncü aşaması yeterlilik sonrası eğitim programına girer.

Aşamadan aşamaya yaklaşımı EEC'nin ilk üç aşamasını ön yeterlilik eğitim programlarına dahil eder ve dördüncü aşamayı hem ön yeterlilik hem de yeterlilik sonrası eğitim programlarına dahil eder (IFAC, IEPS 1, 2010, s. 126).

#### **2.4.4 Türkiye'de Muhasebe Etiği Eğitimi**

Türkiye'de İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Fakültesi ve İşletme Fakültelerinin İşletme, İktisat, Maliye, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri, Kamu Yönetimi ve Ekonometri bölümleri ile Açıköğretim Fakültesi gibi yükseköğretim kurumlarında lisans düzeyinde muhasebe eğitimi verilmektedir. Önlisans muhasebe eğitimi, işletmelerin nitel ve nicel durumları, kayıt dışılık, toplumsal yapıdaki yolsuzluk ve yoksulluk gibi konular bir bütün olarak düşünüldüğünde muhasebe eğitiminde etiğin önemi ve gerekliliği anlaşılmaktadır.

Türkiye’de muhasebede etik eğitimi araştırma açısından gelişmekte olan bir alandır. Türkiye’de birçok üniversite, etiği ders programlarına dahil etmiştir, ancak sadece birkaç üniversite, muhasebe etiğini ders programlarına almışlardır. Genel olarak öğretim elemanlarının ilgilendikleri konulara ve geleneksel derslere yer verilmektedir (Altuk, 2006, s. 46).

Zaif ve Ayanoğlu (2007) İşletme bölümlerindeki ders programlarındaki muhasebe derslerinin yeterliliğini belirlemek amacıyla yaptıkları çalışmada İİBF İşletme Bölümlerinin ders programlarındaki muhasebe derslerinin yeterliliğini hem ders kredisi hem de ders sayısı bazında incelenmişlerdir. Türkiye’de en yüksek düzeyde muhasebe eğitimi İşletme Bölümlerinde verildiği için çalışmanın inceleme alanı, Türkiye'deki Devlet ve Vakıf Üniversitelerinin İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinde ve İşletme Fakültelerinde yer alan İşletme Bölümlerinin ders programları olmuştur. Muhasebe eğitiminde mesleğin gerektirdiği bilgi ve becerinin meslek üyesine kazandırılması için finansal muhasebe, raporlama yapısı, kapsamı ve finansal tabloların analizi, muhasebe ve denetim standartları, bütçeleme, maliyet ve yönetim muhasebesi, vergi, finansman, denetim, risk yönetimi ve iç kontrol, mesleki etik ve bağımsızlık gibi derslerin programlarda mutlaka yer alması gerektiğini belirtmişlerdir. Bu derslerin birçoğuna Türkiye'deki ders programlarında yer verildiğini ancak Muhasebe derslerinin toplamının oranı İşletme Bölümlerindeki derslerin % 14'üne tekabül ettiği için uygulamanın gereksinimlerini ve Muhasebe Eğitim Standartlarının önerilerini karşılamada yetersiz kalacağını ifade etmişlerdir. Bu ihtiyacı karşılamak ve muhasebe eğitiminde kaliteyi arttıracak ders programlarının oluşturulabilmesi için Türkiye’de İşletme Bölümlerinin yanı sıra Muhasebe veya Muhasebe-Finansman Bölümlerinin açılmasına duyulan ihtiyacı vurgulamışlardır.

Bu durumda meslek üyelerin alması gereken derslerin program içindeki oranının gereksinimleri karşılamada yetersizliği göz önünde bulundurulduğunda, muhasebe etiği dersinin verilme oranının da yetersiz olacağı görülmektedir..

Türkiye’de muhasebe etiği eğitimiyle ilgili bazı çalışmalar muhasebe etiğinin programdaki yerini, muhasebe dersleri veren akademisyenlerin bu konudaki görüşlerini ve etiğin muhasebede öğretilmesinde hangi yöntemlerin tercih edildiğini ortaya koymaktadır.

Kıracı ve Elitaş (2009) tarafından Türkiye’de muhasebe eğitiminde yer alan öğretim üyelerinin etik konusuna verdikleri önemi, etiğin muhasebe programlarındaki yerini, etik eğitiminde anlatılması gerekenleri, öğretim üyelerinin etik konusunda kullandıkları



yaklaşımların neler olduğu ve mevcut üniversitelerimizdeki etik konusunun durumunu ortaya koymak için yapılan çalışmada, öğretim üyelerinin %92'si etik konusunda muhasebe eğitiminde yer verilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Muhasebe eğitiminde etik konusuna yer verme gerekçeleri olarak muhasebe meslek üyeleri için ahlaki gelişimin çok önemli oluşu, muhasebe skandallarının dünyada muhasebecilerin imajını ve güvenilirliğini etkilediği için bunun tekrar yaşanmaması adına muhasebe eğitiminde etik konusuna yer vermenin çok önemli oluşu, IFAC'ın Uluslararası Eğitim Standartları'nda IES 4'e göre muhasebe eğitiminde etiğe yer verilmesi görüşü ve etik eğitiminin öğrencilerin ahlaki gelişimini arttıracak görüşleri, kabul gören gerekçelerdendir. Araştırma sonuçlarına göre lisansüstü eğitimde etik konulu ayrı bir dersin açılması görüşü, lisans eğitimindeki ayrı bir derse göre daha çok kabul görmekte olup etik konusunda verilecek eğitim şeklinde en çok kabul gören yöntem ise ders anlatımı ile örnek olay analizinin birlikte kullanılması ve sadece örnek olay analizinin kullanımıdır. Araştırmaya katılan kurumların çok azında etik ile ilgili ayrı bir ders söz konusu olup etik konusuna değinilen dersler daha çok genel muhasebe, finansal muhasebe ve denetimdir. Araştırmaya katılanlar verdikleri muhasebe derslerinde etik eğitimiyle ilgili en çok kısa hikayeler anlatma ve ders anlatımı yöntemlerini kullanmaktadır. Etik konusunda derslere yer verilmeme gerekçesi olarak da dersin uygun olmadığı, yeterli materyalin ve yeterli zamanın bulunmadığı belirtilmiştir

Çalıyurt (2007) tarafından Türkiye'de Kamu Üniversiteleri Muhasebe Etik Eğitimi konusunda İşletme Bölümü-Muhasebe Bilimdalı üzerine yapılan çalışmada, *çalışmaya katılan akademisyenlerin yarısından çoğunun kamu üniversitelerinde muhasebe derslerinde etik öğrettikleri, %38,3'ünün etik öğretimde ulusal ve uluslararası örneklerden yararlandığı, %23'ünün etik konuları finansal muhasebe derslerinde işlediği, %23'ünün de muhasebe etik eğitiminin ayrı bir ders olarak verilmesi gerektiğini ifade ettikleri* belirtilmektedir (Daştan, 2009, s. 300).

Altuk (2006) tarafından, muhasebeci yetiştiren üniversitelerin işletme bölümlerinde okuyan 4.sınıf öğrencilerinin muhasebe etiği ve muhasebedeki etik olaylar ile ilgili düşüncelerini ortaya koymak ve muhasebe etiği eğitimine bakış açısını araştırmak amacıyla yapılan çalışmada Marmara Bölgesi'ndeki iki üniversitenin işletme bölümünde okuyan son sınıf öğrencilerine anket uygulanmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre Muhasebe öğrencilerinin %85,8' i muhasebe etiği konusunda eğitim almamaktadır, konudan en çok genel muhasebe dersinde akademisyen, inisiyatif kullanarak bahsetmektedir ve öğrenciler, muhasebe dersleri içinde verilen konunun kendilerine iş hayatında yararlı olacağına inanmaktadır.

Sonuç olarak gelişmiş ülkelerle karşılaştırıldığında, Türkiye’de muhasebede etik eğitimi yeter sizdir. Uluslararası Eğitim Standartlarından IES 4’ün Türkiye’de de uygulanması ve geleceğin meslek üyelerinin teknik bilgi yanında iş ortamında karşılaştıkları etik ikilem ve çatışmaları çözebilecek etik duyarlılıkla donanmaları için meslek örgütlerine ve akademisyenlere epey iş düşmektedir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

# MUHASEBECİLERİN ETİKSEL YARGI DÜZEYİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

### 3.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmanın amacı muhasebe meslek mensuplarının etik yargı düzeylerini ve etik yargı düzeyi puanlarında demografik değişkenlere göre farklılaşma olup olmadığını tespit etmek, muhasebe meslek mensuplarının etikle ilgili ve muhasebe öğrencileri ve muhasebe etiği dersiyle ilgili görüşlerini incelemektir.

Yurtiçi araştırmalar incelendiğinde insan davranışlarında ve etik ikilemlerin çözümünde etkili bir araç olan etik yargı düzeyi ile muhasebeciler üzerinde pek fazla araştırmaya rastlanmamış olunması, bu konuda çalışma yapmaya motive etmiş olup bu çalışma, daha sonra bu alanda muhasebe meslek mensupları veya muhasebe öğrencileri üzerinde yapılacak çalışmalara kaynak ve katkı sağlayabilir, yeni konular üzerinde çalışılmasına teşvik edebilecektir.

### 3.2 Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini Antalya’da Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası’na (SMMM) kayıtlı olup halen aktif durumda olan ve bürosu olan 750 civarında Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) oluşturmaktadır. Örneklem olarak bunların arasından tesadüfi örnekleme yoluyla 150 kişi seçilip anket gönderilmiştir. Anketlerin geri dönüş sayısı 93’tür, geri dönüş oranı % 62’dir (93/150). Anketlerden Değerlerin Belirlenmesi Testi’nin tutarlılık koşullarına uymayan 5 anket değerlendirme dışı bırakıldığından, 88 anket üzerinden analiz yapılmıştır.

### 3.3 Veri Toplama Araçları

Araştırma yöntemi olarak 3 bölümden oluşan anket kullanılmıştır. İlk bölüm, etik ikilemler içeren ve muhasebecilerin etik yargı düzeyini ölçen Rest’in geliştirdiği 6 öykülük Değerlerin Belirlenmesi Testi’nin (DIT-Defining Issues Test) 3 öykülük kısa versiyonundan oluşmaktadır. 2. bölüm muhasebecilerin demografik özelliklerini içeren sorulardan

oluşmaktadır. 3. bölüm de muhasebecilerin etikle ilgili ve muhasebe öğrencileri ve muhasebe etiği dersiyle ilgili görüşlerini içeren sorulardan oluşmaktadır.

25 yıldan fazla bir süreden beri çeşitli çalışmalarda kullanılan Değerlerin Belirlenmesi Testi'nin değerlendirme (ve P Puanını hesaplama) el kitabı (Rest, 1986), Amerika'daki Minnesota Üniversitesi Etik Gelişim Merkezi'nden talep edilerek elde edilmiştir.

### 3.3.1 Değerlerin Belirlenmesi Testi

Araştırmanın bağımlı değişkeni olan etik yargı düzeyinin belirlenmesinde kullanılan Değerlerin Belirlenmesi Testi-DIT (Defining Issues Test), James Rest (1986) tarafından geliştirilip Akkoyun (1987) tarafından Türkçe'ye uyarlanmıştır. Değerlerin Belirlenmesi Testi Kohlberg'in kuramındaki 6 evreye dayanana ahlaki ikilem içeren 6 öyküden oluşmaktadır. Her öyküyle ilgili çeşitli yargıları ifade eden 12 düşünce verilmekte ve katılımcılardan, ne yapılacağına karar verilirken bu 12 düşüncenin her birini kendilerine uygunluk bakımından 5'li Likert ölçeği üzerinde önem sırasına göre (çok önemli, önemli, biraz önemli, az önemli, önemsiz) işaretlemeleri, daha sonra da bu 12 düşünce cümlesi içinde kararlarını etkileyen, kendilerinin en önemli bulduğu dört düşüncüyü yine önem sırasına göre (en önemli, ikinci en önemli, üçüncü en önemli, dördüncü en önemli) sıralamaları istenmektedir.

Her bir öykü için verilen 12 madde, deneklerin 2., 3., 4., 5A, 5B ve 6. evrelerdeki ahlaki yargı özelliklerini belirtmekte ve Rest'in (1986) el kitabında her bir öykü için her bir maddenin hangi evreye karşılık geldiği belirtilmektedir. Bu 12 maddede A aşaması ve M aşamasına denk gelen maddeler de bulunmaktadır. 3. ve 4. evre puanları geleneksel düzeye verilen ağırlığı gösterir. Deneklerin önem sıralamalarına denk gelen evreler işaretlenip el kitabındaki talimatlara göre 5A, 5B ve 6. evrelere denk gelen puanlar toplanarak P puanı elde edilir.

P puanı, bireyin ahlak ikilemleriyle ilgili karar verirken temel ahlak düşüncelerine verdiği önemi, başka bir ifadeyle, gelenek ötesi ahlaki yargı evrelerine verdiği ağırlığı ifade etmekte ve bireyin 5. ve 6. evreye verdiği ağırlığı göstermektedir.

5A puanları, sosyal uyuşmanın önemli olduğu ahlak anlayışını;

5B puanları, sezgisel insancılığın önemli olduğu ahlak anlayışını,

6. evre puanları ise ideal sosyal işbirliği ilkelerinin önemli olduğu ahlak anlayışını ifade etmektedir.

A puanı, gelenekleri, keyfiliği veya haksızlıklar sonucunda ulaşılan refaktan dolayı sosyal düzeni reddeden tutumu belirlemektedir.

M puanı, gösterişli görünen, ama anlamsız maddeleri ifade eder. M puanı her hangi bir düşünce evresini temsil etmez, bireyin, anlamdan çok, gösterişli olan ifadeleri onaylama eğilimidir. Bu yüzden buradaki yüksek bir puan, deneğin verisini ciddiye alma konusunda bir uyarı gibidir.

D puanı, bütün evrelere ilişkin ahlak yargılarının genel puanı ifade etmektedir.

Bu araştırmada DIT'ın P puanı kullanılarak değerlendirilmeler yapılmıştır.

Değerlerin Belirlenmesi Testi'ni değerlendirmeden önce deneğin anketinin güvenilirliği ile ilgili 2 kontrol yapılmaktadır. Kontrollerden biri M puanı kontrolüdür. Anlamsız maddelere verilen önemi ifade eden ve hiçbir evreyi temsil etmeyen M puanı 8 veya daha fazla olan (üçlü öykü versiyonu için 4 veya daha fazla olan) cevap kağıdı değerlendirmeye alınmaz. İkinci kontrol olan tutarlılık kontrolü, bireyin sıralamasıyla derecelendirmesinin karşılaştırılmasıdır. Eğer birey bir maddeyi “en önemli” olarak sıralamışsa, başka bir maddeyi bundan daha önemli olarak derecelendirmemiş olmalıdır. Yine bir maddeyi “ikinci en önemli” olarak sıralamışsa, birinci maddenin dışında bir başka madde, daha önemli olarak derecelendirilmemiş olmalıdır. Buna uymayan cevap kağıtları geçersiz olmaktadır. Tutarlılıkta kontrol edilecek 3 nokta daha bulunmaktadır:

- Herhangi bir tutarsızlığın olduğu öykü sayısı ikiyi geçmemelidir. Yani üç veya daha fazla öyküde tutarsızlık varsa, test geçersiz sayılmalıdır.
- Hiçbir öyküde sekizden fazla tutarsızlık olmamalı, herhangi bir öykünün dokuzdan fazla tutarsızlık taşıması durumunda test geçersiz sayılmalıdır.
- Birden fazla hikayede dokuzdan fazla madde aynı işaretlenmemelidir, buna göre iki hikayede on veya daha fazla madde aynı işaretlenmiş olursa test geçersiz sayılmalıdır (Rest, 1986).

### 3.3.1.1 Değerlerin Belirlenmesi Testinin Puanlanması

Değerlerin Belirlenmesi Testi'nin elle puanlanmasında her deneğin bilgileri için bir veri kağıdı hazırlanır. Veri kağıdında, her öyküye denk gelen 2, 3, 4, 5A, 5B, 6, A, M, P aşamaları için kutucuklar yer alır, öyküler satırları oluştururken, aşamalar sütunları oluşturur. Deneğin testinin sonundaki önemlilik sırasında belirtilen “en önemli”, “ikinci en önemli”, “üçüncü en önemli” ve “dördüncü en önemli” olarak işaretlenen maddelerin hangi aşamaya denk geldiği el kitabındaki listeden bulunur. en önemli için 4 puan, ikinci en önemli için 3 puan, üçüncü en önemli için 2 puan ve dördüncü en önemli için 1 puan verilerek bu puanlar veri kağıdında her bir öykünün ilgili aşamasına yazılır. Eğer her hangi bir öyküde seçimler aynı aşamaya denk gelmişse, her iki puan da ilgili aşamaya yazılır. Sonra veri kağıdında her bir aşama sütunundaki puanlar toplanır. Ham İlkeli Ahlak Puanı'nı (P) elde etmek için 5A, 5B ve 6. aşamaya denk gelen puanlar toplanır, ham puanın öykü sayısına bölünmesiyle de ham aşama puanı yüzdeye çevrilmiş olur (Rest, 1986).

### 3.3.1.2 Değerlerin Belirlenmesi Testi'nde 3 Öykülük Kısa Form

3 öykülük kümeler içinde 6 öykülük tam kümeyle en yüksek korelasyona sahip olan 3 öykülük kısa form olarak İlaç, Mahkum ve Gazete seçilmiştir. 160 denekli çalışmada 3'lü kısa versiyon ile 6'lı öykünün P puanı korelasyonu 0,93, 1080 denekli çalışma örneğinde de 0,91'dir. Kısa versiyon, 6 öykülü formula büyük ölçüde aynı özelliklere sahiptir (Rest, 1986).

El kitabında 3'lü kısa versiyon için de puanlamadaki ayrıntılar belirtilmiştir.

### 3.3.1.3 Değerlerin Belirlenmesi Testi'nin Geçerlik Çalışmaları

Değerlerin Belirlenmesi Testinin geçerliğiyle ilgili çeşitli çalışmalar yapılmış olup el kitabında belirtilen bilgiler aşağıdaki gibidir.

#### 3.3.1.3.1 Yüzey geçerliği (face validity)

Ahlaki yargıyla ilgili diğer birçok test gibi DIT da ahlaki problemlerle ilgili yargılarda bulunmayla ilgidir. DIT, sadece deneğin (örneğin, çalmak ya da çalmamak gibi) hangi hareketi tercih ettiğini sormaz, deneğin kararının arkasındaki nedenleri de dikkate alır ( Rest, 1986).

### 3.3.1.3.2 Grup ölçütü geçerliği (criterion group validity)

Grup ölçütü geçerliğinin temel stratejisi, değişik puanlar almaları beklenen, birbirlerinden farklı denek gruplarının, testin uygulanması sonucu değişik puanlar almalarıdır. Geçerliği ölçmek için Test (DIT), bir grup ahlak felsefesi ve siyasal bilgiler doktora öğrencileri ile 9. sınıf öğrencilerine verilmiştir. Yaşları küçük ve eğitimleri de doktora öğrencilerine göre daha az olduğu için puanlarının, doktora öğrencilerinininkine göre daha az olması beklenmiştir. Grup farklılıkları, yüksek derecede anlamlı çıkmıştır ( Rest, 1986; Kaya, 1993, Çırak, 2006).

### 3.3.1.3.3 Boylamsal Değişim Geçerliği (longitudinal validity)

Her gelişim ölçü aracının, belli zaman aralıkları ile test edilen deneklerde daha yüksek evreler yönünde gelişim göstermesi beklenir. DIT'nin boylamsal araştırmaları, dört yıl içinde önemli ilerleme trendleri belirtmiş olup deneklerin %66'sının ilerleme, %7'sinin ise gerileme gösterdiklerini ortaya koymuştur. Bu ilerlemenin kültürel değişimden daha çok bireysel "ontogenetik" değişime bağlı olduğu belirlenmiştir.

En ilginç çalışmalardan biri, zaman içinde önemli değişimler gösteren, ayrıca eğitim ve hayat deneyimi değişimlerini izleyen on yıllık boylamsal çalışmanın raporudur (Rest, 1986; Kaya, 1993, Çırak, 2006).

### 3.3.1.3.4 Birleştirici ve Ayrıcı İlişkiler Geçerliği (convergent-divergent correlations)

Bu geçerlikteki temel strateji, kuramsal açıdan ahlaki yargıya benzer değişkenlerin, kuramsal açıdan farklı değişkenlere göre, DIT ile daha yüksek korelasyonlar vermesidir. Diğer ahlaki yargı ölçü araçları ile örneğin, "Ahlaki Yargıların Anlaşılması Testi" ve Kohlberg'in değişik testleri ile DIT korelasyonları 0,60'lar ve 0,70'lere kadar çıkarken, diğer zihinsel gelişim ve zeka testleriyle korelasyonlar 0,20'lerden 0,50'lere, daha düşük olmaktadır. DIT'in diskriminant geçerliği, birçok çalışmayla desteklenmiş olup bazı çalışmalar, diğer değişkenler kontrol altındayken bile, DIT'in davranışı anlamlı biçimde öngördüğünü göstermektedir (Rest, 1986; Kaya, 1993, Çırak, 2006).

### 3.3.1.3.5 Deneysel Geliştirme Geçerliği

Eğer DIT ahlaki yargıyı ölçüyor ve ahlaki yargı da gelişimin ayrı bir alanı ise, ahlaki yürütmeyi geliştirme üzerine yoğunlaşmış deneyimler, DIT puanlarını yükselteceklerdir. Diğer taraftan eğer DIT, bireyin ahlaki ikilemlerle ilgili temel problem çözme stratejileri gibi esaslı bir şeyi değerlendiriyorsa ve özel bir sözcüğün öğrenilmesi veya belli sloganların öğrenilmesi gibi yüzeysel bir fenomeni ölçmüyorsa, ahlaki gelişimi uyarmadaki ilerleme, yavaş ve aşamalı olacaktır. Müdahale çalışmaları, eğitimsel müdahalelerle DIT puanlarındaki değişimin durumunu verecektir. Bu ahlak eğitimi müdahalelerindeki deneysel grupların hareketi yavaş olup değişim miktarı, uzun dönemli boylam çalışmalarından daha azdır. Bu alanda yapılan ilginç bir çalışmada, etik öğrencileri ile mantık öğrencileri karşılaştırılmış ve mantık öğrencilerinin puanlarının mantık testinde, etik öğrencilerin puanlarının ise, DIT’ de yükseldiği, bunun da her bir testin bilişsel gelişimin belli bir alanında hassas olduğu ve belli bir alana odaklandığı zaman özellikle odaklanılmış alanların daha etkili olduğu ortaya konulmuştur (Rest, 1986).

### 3.3.1.3.6 Numara Çalışmalarına Direnç (faking studies)

McGeorge (1975) bir grup deneğin “en yüksek ahlak ilkeleri”ni göstermek üzere test olmuşlar gibi DIT’ta “iyi numarası” yapmalarını istemiştir. Başka bir grubun “kötü numarası” yapmasını, üçüncü bir grubun da DIT’ı normal koşullarda uygulamasını istemiştir. “Kötü numarası” şartlarındaki puanlar, normal koşullardakinden daha düşük çıkmıştır, ama “iyi numarası” şartlarındaki puanlar, normal koşullardakinden daha yüksek değerdir (Rest, 1986). Bu bulgular, normal koşullar altında deneklerin en yüksek ahlak ilkeleri eğilimini uyguladıklarını, “iyi numarası ” testini uygulamanın, puanları kayda değer şekilde artırmadığını ortaya koymaktadır.

### 3.3.1.3.7 İç Yapı Çalışmaları Vasıtasıyla Geçerlik (validation through studies of internal structure)

Davison ve ark. (1978) DIT maddelerini ölçmek için Örtük Özellikler Kuramı (*Latent Traits Theory*) ve Çok Boyutlu Ölçekleme’nin (*Multidimensional Scaling*) gelişmiş modellerinden elde edilmiş ölçme teknikleri kullanmıştır. Maddelerin ölçü değerlerinde bir düzen bulmuştur. Maddeler kuramsal evrelerine göre gruplandığında bu grupların ortalamaları



2, 3, 4, 5 ve 6 şeklinde sıralanmakta, başka bir deyişle, deneysel değerler, kuramsal sıraya uymaktadır (Rest, 1986).

#### **3.3.1.4 Değerlerin Belirlenmesi Testi'nin Güvenirlik Çalışmaları**

Davison ve Robbins'in (1978) incelediği birçok çalışmada P ve D puanlarının test-tekrar test güvenirligi genellikle 0,70'ler ve 0,80'lerde ve Cronbach Alpha iç tutarlılık indeksi genellikle 0,70'lerde bulunmuştur (örneğin 160 denekli bir çalışmada P indeksi için Alpha değeri 0,77, 1080 denekli bir çalışmada da 0,77 bulunmuş, 3 hikayelik kısa formda da P indeksi için Alpha değeri 0,76 bulunmuştur) (Akt. Rest, 1986). Kaya (1993), 35 kişilik bir öğrenci grubuna 3 hafta arayla test-tekrar test yöntemiyle yapılan iki ayrı uygulamada testin güvenirlik katsayısını 0,61 olarak bulmuştur, araştırmanın amacı bakımından testin güvenirligi yeterli görülmüştür.

#### **3.3.1.5 Değerlerin Belirlenmesi Testi'nin Türk Toplumuna Uyarlanması Çalışması**

Kohlberg etik gelişim evrelerinin evrensel olduğunu ifade etmekte, Rest ise birçok kültürler arası çalışmanın sonucuna göre DIT puanlarındaki benzerliklerin farklılıklardan çok daha güçlü olduğunu belirtmektedir (Bay, 2002, s. 169).

Akkoyun (1987) tarafından testin Türkçe formu üzerinde çok az ifade değişikliği yapılarak Türkçe'ye uyarlama ve geçerlik çalışmaları yapılmıştır. Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesinin çeşitli bölümlerinde ve öğretmenlik sertifikası programında okuyan 130 öğrenciye ölçek uygulanmış ve P puanı hesaplanmıştır. Ayrıca 12 kişilik bir gruba da testin İngilizce ve Türkçe formları uygulanmıştır. DIT'in İngilizce-Türkçe test-tekrar test uygulamaları arasında 0,64 (0,05 düzeyinde anlamlı); Türkçe- Türkçe test-tekrar test uygulamasında 0,47 (0,05 düzeyinde anlamlı) güvenirlik katsayıları bulunmuştur. P puanı bakımından testin Türkçe ve İngilizce uygulamaları arasında önemli bir farklılığın olmadığı görülmüştür. Dört öykü için P puanının düzeltilmiş iç tutarlılık güvenirlik katsayısı 0,84 olarak bulunmuştur. DIT'in Türkçe formunun iç tutarlılığının, İngilizce formuyla benzer olduğu ve iç tutarlılığının yüksek olduğu görülmektedir. Ayrıca, DIT'in Türk grubundan elde edilen P puanları ile Amerikan gruplarınınkinin oldukça benzerlik gösterdiği görülmüş olup Akkoyun'un araştırmasının bulguları, DIT'in Türk kültüründe kullanılabileceğini göstermiştir (Kaya, 1993 ve Çırak,2006, Akkoyun, 1987).

Kaya'nın(1993) çalışmasında DIT'in Akkoyun (1987) tarafından uygulanan Türkçe formu kullanılmıştır. Akkoyun DIT'in dört öyküsünü kullanmış, Kaya (1993) ise DIT'in 5 öyküsünü kullanmıştır. 5. öykü üzerinde Türk kültürüne uygun olarak birkaç kelime değişikliği yapılmıştır (Kaya, 1993). Kaya'nın(1993) çalışmasında araştırma örneklemine giren Ondokuz Mayıs Üniversitesi öğrencilerinin P puanı (32,2) ile Amerikan öğrencileri ile yapılmış olan 57 araştırmanın ortalamasına ait P puanları (sırasıyla Ortaokul 21,9; Lise 31,8 ve Üniversite 42,3) karşılaştırıldığında, Ondokuz Mayıs Üniversitesi öğrencilerinin P puanı ortalamasının, Amerikan lise öğrencilerinin P puanı ortalamasına yakın olduğu görülmüş, Amerikan lise öğrencilerinin P puanı ortalamasıyla Ondokuz Mayıs Üniversitesi öğrencilerinin P puanı ortalaması arasında yapılan t-testi sonucunda da önemli bir fark görülmemiştir.

DIT'in üçlü versiyonunun (ilaç, mahkum, gazete) Çin'de bankacılık ve finans profesyonellerine uygulandığı çalışmada (Woodbine, 2002), öyküler Çince'ye çevrilmiştir. Dile uyarlanma çalışması amacıyla, 18 işletme öğrencisine önce orijinal versiyonu, 2 ay sonra Çince çevirisi uygulanmıştır. İstatistiksel analize uygun olan 13 öğrencinin sonuçlarının test tekrar test korelasyon değeri 0,82 ( $p<0,01$ ) bulunmuştur.

Bu çalışmada da 3 öykülük kısa versiyon uygulanmıştır. Öykülerin ikisi daha önce Akkoyun (1987)'un Türkçe'ye çevirdiği 4 öyküden alınmıştır, biri ise tez yazarı tarafından Türkçe'ye çevrilmiş, ayrıca İngilizce öğretmeni ve İngilizce yeminli tercüman olup üniversitede çalışmakta olan birkaç öğretim elemanına kontrol ettirilmiştir. Çevirinin, orijinaline uygun ve Türk toplumunun anlayacağı ifadelerle anlatılmasına özen gösterilmiştir. Testin Türkçe ve orijinal İngilizce versiyonları muhasebe ve finans alanında iyi derecede İngilizce bilen 20 meslek mensubuna 20 gün arayla uygulanmıştır. Değerlerin Belirlenmesi Testi'nin Türkçe'ye uyarlanmasında güvenilirliği belirlemek için iç tutarlılık ve test tekrar test güvenilirlik analizleri yapılmış ve Cronbach Alpha iç tutarlılık katsayısı 0,76 ve test tekrar test korelasyon katsayısı  $r=0,96$  ( $p<0,01$ ) olarak bulunmuştur. Bu sonuç, güvenirliliğin yüksek olduğunu göstermektedir. Akgül ve Çevik (2003, s.435-436)'ya göre Cronbach Alpha katsayısı için aralıklar ve ölçeğin güvenilirlik durumu şöyledir:

$0,00 \leq \alpha < 0,40$  ise ölçek güvenilir değildir.

$0,40 \leq \alpha < 0,60$  ise ölçek düşük güvenilirliktedir.

$0,60 \leq \alpha < 0,80$  ise ölçek oldukça güvenilirdir.

$0,80 \leq \alpha < 1,00$  ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

### 3.3.1.6 Değerlerin Belirlenmesi Testi'ni Türkiye ve Yurtdışı'nda Kullanan Bazı Çalışmalar

Türkiye'deki Değerlerin Belirlenmesi Testi'ni kullanan çalışmalar daha çok muhasebe dışındaki alanlarda olup bir kısmında Akkoyun (1987)'un Türkçe'ye çevirdiği 4 öyküden oluşan versiyon (Demirhan, 2007; Bayer, 2008; Cesur, 1997), bir kısmında 5 öykü (Kaya, 1993; Çırak, 2006), bir kısmında da 6 öykü (Ersoy, 1997) kullanılmıştır. İlaç, Doktorun İkilemi ve Mahkum öykülerden oluşan üçlü (Şengün, 2006) veya uygulandığı alana uygun DIT öykülerine benzer öyküler geliştirmiş 3'lü öykü formu kullanan çalışmalar da mevcuttur (Güler, 2006).

Bu çalışmalardan özellikle üniversite öğrencileriyle ilgili olanlardan üç tanesine ait bilgiler aşağıda sunulmuştur:

Kaya'nın (1993) Ondokuz Mayıs Üniversitesi'ne bağlı fakültelerin çeşitli bölümlerine devam eden öğrencilerin bazı kişisel değişkenleri ile ahlaki yargı düzeyleri arasındaki ilişkiyi incelediği çalışmasında araştırmanın bağımlı değişkeni olan ahlaki yargı düzeyini Değerlerin Belirlenmesi Testi (DIT) ile ölçmüştür. Ayrıca bağımsızlık değişkenleri olarak uyum düzeyini Hacettepe Kişilik Envanteri ile, benlik tasarımı düzeyini de Benlik Tasarımı Envanteri ile ölçmüş, diğer bağımsız değişkenler de kendisi tarafından hazırlanan Kişisel Bilgi anketiyle elde edilmiştir. Sonuçlara göre öğrencilerin ahlaki yargı düzeyleri geleneksel düzeyde olup ahlaki yargı düzeylerinde cinsiyete ve eğitim düzeyine göre anlamlı farklılıklar çıkmıştır. Kızların ahlaki yargı düzeyleri erkeklerden daha yüksek olup eğitim düzeyi yükseldikçe ahlaki yargı düzeylerinin de yükseldiği görülmüştür.

Cesur'un (1997) İstanbul Üniversitesi Psikoloji Bölümü ve İstanbul ve Yıldız Üniversiteleri Mühendislik Fakültesi öğrencileriyle bilişsel gelişimi ve bilişsel gelişimsel teori çerçevesinde ahlaki gelişimi incelediği çalışmasında, ahlaki gelişimin ölçülmesi için Değerlerin Belirlenmesi Testi'ni (DIT) bilişsel gelişim seviyesi için de Mantıklı Düşünme Testi'ni kullanmıştır. Sonuçlara göre psikoloji öğrencileri ve kızlar DIT'ta daha yüksek puanlar almışlardır.

Çırak'ın (2006), İnönü Üniversitesi Eğitim Fakültesi, İktisadi-İdari Bilimler Fakültesi ve Mühendislik Fakültesinin birinci ve dördüncü sınıflarına devam eden öğrencilerin ahlaki gelişim düzeyini ölçmek üzere Değerlerin Belirlenmesi Testi'ni (DIT) ve kendini

gerçekleştirme düzeyinin belirlenmesi için, Kişisel Yönelim Envanteri'nin ve diğer bağımsız değişkenlerle ilgili bilgi elde etmek için de Kişisel Bilgi Formunu kullandığı çalışmada, annenin öğrenim durumu, cinsiyet ve kendini gerçekleştirme düzeyi faktörlerinin, üniversite öğrencilerinin, ahlaki yargı yeteneği puanlarına etkide bulunduğu görülmüştür.

Yurt dışındaki Değerlerin Belirlenmesi Testi'ni kullanan çalışmaların çoğunda ya 6 öykülük versiyon (Ponemon, 1988; Bonawitz, 2002, Lovisky ve ark., 2007), ya da 3 öykülük kısa versiyon uygulanmıştır (Kelly, 2004; Woodbine, 2002, Galla, 2006).

Thoma ve Davison'ın (1983), Rest'in Değerlerin Belirlenmesi Testi (DIT)'ni uyguladıkları 20 birinci sınıf, 20 dördüncü sınıf üniversite öğrencisi ile 40 üniversite mezunu öğrencilerinin ahlaki gelişim düzeylerinde cinsiyet, yaş, eğitim ve olgunlaşma değişkenlerinin etkisinin olup olmadığını inceledikleri çalışmanın sonucunda, mezun öğrencilerin, ahlaki gelişim düzeyleri, üniversitede okuyan öğrencilere oranla daha yüksek bulunmuş, bu farkın olgunlaşma ve diğer değişkenlerden kaynaklanmış olabileceği düşünülmüştür. Ayrıca dördüncü sınıf öğrencilerinin ahlaki gelişim düzeyleri birinci sınıf öğrencilerinininkinden daha yüksek bulunmuştur (Akt. Çırak, 2006, s. 54; Çiftçi, 2008, s. 118).

Bonawitz'in (2002), etik dersinin mezuniyet için koşul olduğu bir yüksekokuldaki öğrencilerin etik gelişimlerini analiz edip karşılaştırmak için muhasebe, işletme ve işletme dışı alanlardaki öğrencilerle yaptığı çalışmada, etik dersi alan öğrencilerin etik gelişim düzeyi anlamlı olarak daha yüksek çıkmıştır. Kadın ve erkeklerle ayrı ayrı yapılan çalışmalara göre kadınların etik dersi alımından sonra etik gelişim düzeyinde bir artış olurken erkeklerde böyle bir artış olmamış, ayrıca kadınlarda yaşın etik gelişim düzeyine anlamlı bir etkisi varken erkeklerde etkisi olmamıştır. Sonuçlar muhasebe öğrencilerinin müfredatta etik dersi almasının etik gelişim seviyesini artıracakını göstermektedir.

Lovisky ve diğ. (2007) yönetsel ahlaki yargıyı ölçmek için Değerlerin Belirlenmesi Testi'nin (DIT)formatını kullanan bir ölçek geliştirmek için yaptıkları çalışmada iş deneyimi olan öğrencileri, MBA öğrencileri ve endüstriyel organizasyonel psikoloji alanında üç yıldan geçirmiş doktora öğrencilerine kendi geliştirdikleri Yönetsel Ahlaki yargı ölçeğini ve DIT'ı uygulamışlardır. Sonuçlar, yeni ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir ve yapı geçerliliği kanıtlanmıştır.

Ponemon'un (1988) çalışmasının amacı muhasebecilerin ahlaki çelişkiyle karşılaştıkları zamanki ahlaki yargı süreçlerini ortaya koymaktır. Bunun için bölgesel olarak Amerika'nın Kuzeydoğu bölgesinden muhasebecilerle görüşülüp mesleki rolleriyle ilgili olmayan varsayımsal bir ikilemi çözmeleri ve denetçiyle ilgili gerçek hayattaki bir etik ikileme dayanan bir çatışmayı çözmeleri istenmiştir. Ayrıca Amerika'daki daha büyük bir muhasebeci ve denetçi örneğine Değerlerin Belirlenmesi Testi (DIT) uygulanmıştır. Deneyim ve pozisyon düzeyi etik kapasitesiyle negatif ilişkili bulunmuştur.

Galla (2006), aynı zamanda doktora ve master öğrencisi olan finans ve muhasebe çalışanlarının etik yargı becerilerinin karşılaştırılması amacıyla büyük bir üniversite ve küçük yüksekokullarda yaptığı çalışmada kadın muhasebe ve finans çalışanlarıyla erkek muhasebe ve finans çalışanlarının etik yargı düzeyleri arasında fark bulamamış, yaş, lisansüstü eğitim alma ve etik dersi almanın etik gelişim düzeyinde anlamlı bir farklılık yaratmadığını gözlemiştir.

Kelly'nin (2004) üniversitedeki muhasebe öğreniminin başında ve sonunda muhasebe ve işletme öğrencilerinin genel ve muhasebe içerikli ahlaki yargılarının incelenmesi amacıyla yaptığı çalışmada, muhasebe programını tamamlayanlar eğitimine başlayanların ahlaki gelişim seviyesi arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır.

Woodbine'in (2002), ahlaki kararı etkileyen faktörleri inceleyen deneysel çalışmasında teorik altyapı, Vekalet teorisiyle ahlaki karar belirleyicilerini ve ahlaki karardan doğan motivasyonel tipolojileri birleştirmektedir. Çalışma Çin Halk cumhuriyeti'nde 400 finansal sektör çalışanına uygulanmıştır. Çalışmada kullanılan ölçüm araçlarından biri Değerlerin Belirlenmesi Testi (DIT) olup P puanı, batı toplumlarında yapılan testlerin puanlarından düşük çıkmıştır. Ahlaki yargı puanlarında cinsiyete ve eğitime göre anlamlı bir fark gözlenmemiştir. Ahlaki yargı puanı yaş grubuyla düşmekte olup deneyim P puanıyla negatif ilişkilidir.

### **3.3.2 Meslek Üyesinin Kişisel Bilgileri ile İlgili Sorular**

Araştırmanın bu bölümünde meslek üyesinin ünvanı, cinsiyeti, yaşı, öğrenim durumu, hayatının büyük kısmını geçirdiği yer, deneyimi, eğitimi sırasında "muhasebe etiği" kavramıyla nasıl karşılaştığı ve başka kişisel bilgileri ile ilgili 17 adet soru bulunmaktadır.

### 3.3.3 Meslek Üyesinin Etik ile ilgili Görüşlerini Belirleyen İfadeler

Bu bölümde meslek üyesinin etik ile ilgili görüşlerini saptamaya yönelik 10 adet ifade bulunmaktadır. Bu ifadeler “Kesinlikle Katılıyorum”dan “Kesinlikle Katılmıyorum”a değişen 7 seçenekten oluşan Likert tipi ifadelerdir. Güvenirlilik analizinde Cronbach Alpha katsayısı  $\alpha=0,69$  bulunmuş olup bu katsayı, oldukça güvenilir gruptadır.

### 3.3.4 Meslek Üyesinin Muhasebe Öğrencileri ve Muhasebe Etiği Dersi ile ilgili Görüşlerini Belirleyen İfadeler

Bu bölümde meslek üyesinin muhasebe etiği dersi ile ilgili görüşlerini saptamaya yönelik 10 adet ifade bulunmaktadır. Bu ifadeler “Kesinlikle Katılıyorum”dan “Kesinlikle Katılmıyorum”a değişen 7 seçenekten oluşan ifadelerdir. Güvenirlilik analizinde Cronbach Alpha katsayısı  $\alpha=0,67$  bulunmuş olup bu katsayı, oldukça güvenilir gruptadır.

## 3.4 Verilerin Toplanması ve Analizi

Verilerin toplanması, anketin e-postayla gönderilmesi ve yüz yüze görüşülerek doldurulması yoluyla yapılmıştır. Anketin geri dönüş oranını artırmak için bazı meslek mensuplarına telefonla ulaşıp anketin e-posta yoluyla doldurulması veya yüz yüze görüşme talep edilmiştir. Araştırmanın Türkçe’ye uyarlanması kapsamında kullanılan İngilizce ve Türkçe Değerlerin Belirlenmesi Testi anketleri de e-posta yoluyla gönderilmiştir. Elde edilen 93 adet anket, eksik veya yanlış cevap olup olmaması açısından incelenmiş ve Değerlerin Belirlenmesi Testi el kitabında Rest’in (1986), M puanının 4 ve daha fazla olması (üçlü öykü formu için) ve maddelerin sıralamaları ile derecelendirmeleri arasında tutarsızlık bulunması, herhangi bir öyküde dokuz veya daha fazla tutarsızlık yapılması, herhangi bir tutarsızlığın olduğu ikiden fazla öykü bulunması ve dokuz veya daha fazla maddenin aynı biçimde cevaplandırılması şeklinde belirttiği M puanı ve tutarlılık kontrollerinden geçirilmiş, ve koşullara uymayan 5 anket değerlendirme dışı bırakılmıştır. Bu durumda araştırmadaki analizler 88 anket üzerinden yapılmıştır.

Verilerin analizi bilgisayar ortamında SPSS 16.0 for Windows istatistik paket programıyla yapılmıştır. Demografik özellikler, meslek üyelerinin etik görüşleri ile muhasebe öğrencileri ve muhasebe etiği dersi ile görüşlerine ait veriler frekans ve yüzdelerle açıklanmış, gruplar arası karşılaştırmalarda bağımsız gruplarda t-testi, birden fazla gruba sahip değişkenler için

tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulamıştır. Verilerin analizinde anlamlılık değeri  $P < 0,05$  olarak kabul edilmiştir.

Analiz iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde meslek üyelerinin kişisel bilgileri, etik görüşleri ve muhasebe öğrencileriyle muhasebe etiği dersiyle ilgili görüşlerine ilişkin frekans ve yüzdelerle ilgili bulgular sunulmuştur. İkinci bölümde Değerlerin Belirlenmesi Testi'nden elde edilen, meslek üyelerinin etik yargı düzeyini ifade eden, araştırmanın bağımlı değişkeni olan P puanı ile ilgili oluşturulan hipotezlerin test edilmesiyle ilgili bulgular ve yorumlar sunulmuştur.

### **3.5 Değerlerin Belirlenmesi Testi'nden elde edilen P puanı ile ilgili hipotezler**

- H1-** Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri geleneksel düzeyde bulunmaktadır.
- H2-** Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında meslek unvanına göre önemli farklılık vardır.
- H3-** Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında cinsiyete göre önemli farklılık vardır.
- H4-** Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında yaşa göre önemli farklılık vardır.
- H5-** Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında öğrenim durumuna göre önemli farklılık vardır.
- H6-** Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında hayatının çoğunun geçtiği yere göre önemli farklılık vardır.
- H7-** Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında deneyime göre önemli farklılık vardır.

### **3.6 Bulgular ve Yorumlar**

Kişisel bilgiler, etikle ilgili görüşler ve muhasebe öğrencileri ve muhasebe etiği dersi ile ilgili görüşlerin frekans ve yüzdelerine ilişkin bulgular ile Değerlerin Belirlenmesi Testi'nden elde edilen P puanıyla ilişkili hipotezlerin test edilmesiyle ilgili bulgular aşağıda sunulmuştur:

### 3.6.1 Kişisel Bilgiler, Etik ile İlgili Görüşler ve Muhasebe Öğrencileri ve Muhasebe Etiği Dersi ile İlgili Görüşlerin Frekans ve Yüzdelerine İlişkin Bulgular

Meslek üyeleriyle ilgili kişisel bilgiler, meslek üyelerinin etik ile ilgili görüşleri ve meslek üyelerinin muhasebe öğrencileri ve muhasebe etiği dersi ile ilgili görüşlerine ilişkin frekans ve yüzdeler aşağıda tablolar halinde sunulmuş, yüzdeler göre de yorumları yapılmıştır.

#### 3.6.1.1 Meslek Üyelerinin Kişisel Bilgilerine İlişkin Bulgular

Meslek üyelerinin kişisel bilgilerine ilişkin anket sonuçlarının sayı ve yüzdeleri aşağıda Tablo 3.1’de belirtilmiştir:

**Tablo 3.1 Meslek Üyelerinin Kişisel Bilgileri**

Kişisel Bilgiler	Maddeler	Sayı	%
1. Mesleki Unvan	SM	30	34,1
	SMMM	58	65,9
2. Cinsiyet	Kadın	31	35,2
	Erkek	57	64,8
3. Yaş	26-35	37	42,0
	36-45	27	30,7
	46-55	22	25,0
	56 ve üzeri	2	2,3
4. Öğrenim Durumu	Ticaret lisesi	11	12,5
	Önlisans / MYO	5	5,7
	Lisans	63	71,6
	Lisansüstü	9	10,2
5. Hayatın Büyük Kısmının Geçtiği Yer	Köy	1	1,1
	Kasaba/İlçe	19	21,6
	Küçük şehir	16	18,2
	Büyük şehir	52	59,1
6. Yanlarında Çalışan Eleman Sayısı	Yalnız	18	20,5
	1-3	48	54,5
	4-6	16	18,2
	7-9	4	4,5
	10 ve üzeri	2	2,3
7. Mükellef sayısı	10 ve altı	22	25,0
	11-20	8	9,1
	21-30	21	23,9
	31-40	7	8,0
	41-50	11	12,5
	51 ve üzeri	19	21,6



<b>Kişisel Bilgiler</b>	<b>Maddeler</b>	<b>Sayı</b>	<b>%</b>
<b>8. Deneyim</b>	5 yıl ya da daha az	22	25,0
	6-10	17	19,3
	11-15	20	22,7
	16-20	14	15,9
	21 ve üstü	15	17,0
<b>9. Meslek Odasının Meslek Etiği Eğitimleri</b>	Evet	63	71,6
	Hayır	25	28,4
<b>10. Eğitimler dışındaki eğitim/konferans/panellere katılma</b>	Sürekli	22	25,0
	Zaman zaman	51	58,0
	Hayır	15	17,0
<b>11. Meslekle ilgili kanun, yenilik ve gelişmelerin takip edilmesi</b>	Sürekli	68	77,3
	Zaman zaman	20	22,7
<b>12. Mesleğin sevilmesi</b>	Evet	72	81,8
	Hayır	16	18,2
<b>13. “Muhasebe Etiği” kavramıyla nasıl karşılaştığı</b>	Genel/Finansal Muhasebe dersinde	18	20,5
	Yönetim Muhasebesi dersinde	7	8,0
	Muhasebe Denetimi dersinde	13	14,8
	Diğer derslerde	15	17,0
	"Muhasebe Etiği" ayrı ders olarak işlendi	7	8,0
	Hiçbir derste işlenmedi	28	31,8
<b>14. Çalışma Hayatında Etik Davranma Sebebi</b>	Eğitim	9	10,2
	Karakter özelliği	46	52,3
	Meslek yasası	7	8,0
	Gelenek ve inanç	8	9,1
	Ailede edinilen görgü, terbiye	13	14,8
	Diğer	4	4,5
	Etik davrandığına/davranacağına inanmama	1	1,1
<b>15. Meslek üyelerinin uyması gereken değerlerden en önemlisi</b>	Dürüstlük	30	34,1
	Tarafsızlık ve bağımsızlık	20	22,7
	Mesleki yeterlilik	17	19,3
	Sır saklama ve güvenilirlik	10	11,4
	Mesleki özen	11	12,5
<b>16. Etik kurallara aykırı faaliyetlerine neden olan en önemli sebep</b>	Eğitim yetersizliği	16	18,2
	Ülkedeki yasalar	3	3,4
	Müşteri baskısı	13	14,8
	Piyasa koşulları	14	15,9
	Daha çok kazanç isteği	25	28,4
	Denetim eksikliği	17	19,3
<b>17. Meslek Üyelerinin Geleceği Nasıl Gördükleri</b>	Parlak	18	20,5
	İyi olacağına ümidi var	61	69,3
	Ümitsiz	9	10,2

Tablo 3.1’de belirtilen anket sonuçlarına ilişkin yorum ve değerlendirmeler aşağıda maddeler halinde sunulmuştur:

**Mesleki Unvan:** Meslek üyelerinin %34,1'inin unvanı SM, %65,9'un da unvanı SMMM'dir.

**Cinsiyet:** Meslek üyelerinin %35,2'si kadın, %64,8'i erkektir. Yani meslek üyelerinin yarısından fazlası erkektir.

**Yaş:** Meslek üyelerinin çoğunluğu %42 ile 26-35 yaş grubunda olup en az ağırlıktaki yaş grubu %2,3 ile 56 ve üzeri yaş grubudur. Meslek üyelerinin %50'den fazlası 35 üstü yaş grubundadır

**Öğrenim durumu:** Meslek üyelerinin %71,6'sı Lisans mezunudur.

**Hayatın Büyük Kısmının Geçtiği Yer:** Meslek üyelerinin çoğunluğunun hayatı büyük şehirde geçmiş olup oranı %59,2'dir.

**Yanlarında Çalışan Eleman Sayısı ve Mükellef Sayısı:** Meslek üyelerinin ağırlıklı olarak %54'5'inin yanında 1 ila 3 eleman çalışmakta ve ağırlıklı olarak %25'inin mükellef sayısı 10 kişi ve altıdır.

**Deneyim:** Meslek üyelerinin %25,0'i 5 yıl ve daha az, %19,3'ü de 6-10 yıl, diğerleri 10 yıl ve üzeri deneyime sahiptir. Bu durumda araştırmaya katılan meslek üyelerinin çoğunluğu, mesleklerinde deneyimli kişilerdir.

**Meslek Odasının Meslek Etiği Eğitimleri Düzenlemesi ve Eğitimler Dışındaki Konferanslara Katılma:** Meslek üyelerinin %71,6'sının bağlı olduğu meslek odası, meslek etiği eğitimleri düzenlemekte, %25'i bağlı oldukları meslek odalarının düzenlediği eğitimler dışındaki eğitim/konferans/panellere sürekli katılmakta, %58'i de zaman zaman katılmaktadır.

**Meslekle ilgili Kanun, Yenilik ve Gelişmeleri Takibi:** Meslek üyelerinin %77'si meslekle ilgili kanun, yenilik ve gelişmeleri sürekli takibetmektedir.

**Mesleğin Sevilmesi:** Meslek üyelerinin %81,8'i mesleklerini sevmektedir.

**Eğitimleri Sırasında "Muhasebe Etiği" Kavramıyla Nasıl Karşılaşıldığı:** Meslek üyelerinin %31,8'i de "Muhasebe Etiği"ni hiçbir derste görmemiş, %8'i ise ayrı bir ders olarak görmüştür. "Muhasebe Etiği" %20,5 ile en çok Genel Muhasebe dersinde görülmüştür.

**Çalışma Hayatında Etik Davranma Sebebi:** Meslek üyelerinin çoğunluğu çalışma hayatında etik davranma sebebi olarak %52,3 ile karakter özelliğini görmektedir.

**Uyulması Gereken Değerlerden En Önemlisi:** Meslek üyelerine göre uyulması gereken değerlerden en önemlisinde en yüksek oran %34,1 ile dürüstlüktür.

**Etik Kurallara Aykırı Faaliyetlere Neden Olan En Önemli Sebep:** Meslek üyelerinin %28,4'üne göre etik kurallara aykırı faaliyetlere neden olan en önemli sebep, daha çok kazanç isteğidir. Onu %19,3 ile denetim eksikliği ve %18,2 ile eğitim yetersizliği izlemektedir.

**Muhasebecilik Mesleğinin Geleceğini Nasıl Gördükleri:** Meslek üyelerinin %69,3'ünün mesleğin geleceğinin iyi olacağına ümidi bulunmaktadır.

### 3.6.1.2 Meslek Üyelerinin Etik İlgili Görüşlerine İlişkin Bulgular

Tablo 3.2, meslek üyelerinin etikle ilgili görüşlerine ilişkin anket sonuçlarının sayı ve yüzdelerini ve ortalamalarını toplu olarak göstermektedir:

**Tablo 3.2 Meslek Üyelerinin Etik İlgili Görüşleri**

ETİK GÖRÜŞLER	Sayı %	1	2	3	4	5	6	7	Toplam	Ort.
		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kısmen Katılıyorum	Kararsızım	Pek Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum		
Etik olgusu duruma ve topluma göre değişir	N 11 % 12,5	30 34,1	15 17,0	1 1,1	-	20 22,7	11 12,5	88 100	3,60	
Bireylerin etik standartları, içinde buldukları toplumdan farklılık gösterebilir	N 15 % 17,0	40 45,5	9 10,2	6 6,8	3 3,4	11 12,5	4 4,5	88 100	2,90	
Toplumun etik standartlarına uymak gerekir	N 26 % 29,5	29 33,0	26 29,5	1 1,1	-	4 4,5	2 2,3	88 100	2,32	
Bir davranış, birine zarar verecekse yapılmamalıdır	N 35 % 39,8	30 34,1	13 14,8	3 3,4	3 3,4	3 3,4	1 1,1	88 100	2,11	
Meslek üyeleri yasal ve etik değerlere çok bağlıdır	N 2 % 2,3	7 8,0	33 37,5	17 19,3	15 17,0	10 11,4	4 4,5	88 100	3,93	
Meslek üyeleri tarafsızdır	N 6 % 6,8	8 9,1	39 44,3	12 13,6	10 11,4	11 12,5	2 2,3	88 100	3,60	
Meslek üyeleri mevzuatı çok iyi bilmektedir	N 3 % 3,4	23 26,1	34 38,6	7 8,0	12 13,6	9 10,2	-	88 100	3,33	
Meslek üyeleri müşterilerine ait bilgileri kendilerinde saklamaktadırlar	N 15 % 17,0	40 45,5	17 19,3	4 4,5	6 6,8	6 6,8	-	88 100	2,59	
Meslek üyeleri, yasaları ve kamu çıkarını, müşteri çıkarından daha üstte tutmaktadırlar	N 2 % 2,3	15 17,0	23 26,1	13 14,8	19 21,6	11 12,5	5 5,7	88 100	3,97	
Meslek üyelerinin “muhasabe etiği” dersini almış olması, muhasebecilik mesleğini yerine getirirken etik davranışa sebep olacaktır	N 13 % 14,8	17 19,3	27 30,7	13 14,8	10 11,4	6 6,8	2 2,3	88 100	3,18	

Tablo 3.2’de belirtilen anket sonuçlarına ilişkin yorumlar, aşağıda her bir görüş için genel katılma veya katılmama oranları bir arada değerlendirilerek sunulmuştur:

**“Etik olgusu duruma ve topluma göre değişir”:** Meslek üyelerinin %34,1’i bu görüşe katılmakta, %17,0’si kısmen katılmakta ve %12,5’i kesinlikle katılmakta olup genel olarak katılma oranı, %50’den fazladır.

**“Bireylerin etik standartları, içinde buldukları toplumdan farklılık gösterebilir”:** Bu görüşe %45,5 katılmakta, %17,0 kesinlikle katılmakta ve %10,2 kısmen katılmakta olup genel katılım oranı %70’ten fazladır.

**“Toplumun etik standartlarına uymak gerekir”:** Bu görüşe katılan %33,0, kesinlikle katılan ve kısmen katılan %29,5 olmak üzere genel katılım oranı %90’dan fazladır.

**“Bir davranış, birine zarar verecekse yapılmamalıdır”:** Meslek üyelerinin %39,8’i bu görüşe kesinlikle katılmakta, %34,1’i katılmakta ve %14,8’i kısmen katılmakta olup genel katılım oranı %80’den fazladır.

**“Meslek üyeleri yasal ve etik değerlere çok bağlıdır”:** Bu görüşe kısmen katılan %37,5, katılan %8,0 ve kesinlikle katılan %2,3 olup genel katılım oranı %50’den azdır.

**“Meslek üyeleri tarafsızdır”:** Bu görüşe kısmen katılan %44,3, katılan %9,1 ve kesinlikle katılan %6,8 olup kısmen katılma oranı ağırlıklı olmak üzere genel katılma oranı %60 civarındadır.

**“Meslek üyeleri mevzuatı çok iyi bilmektedir”:** Meslek üyelerinin %38,6’sı kısmen katılmakta, %26,1’i katılmakta ve %3,4’ü kesinlikle katılmakta olup kısmen katılım ağırlıklı olmak üzere genel katılım oranı %60’dan fazladır.

**“Meslek üyeleri müşterilerine ait bilgileri kendilerinde saklamaktadırlar”:** Bu görüşe katılan %45,5, kısmen katılan %19,3 ve kesinlikle katılan %17,0 olup genel katılım oranı %80’den fazladır.

**“Meslek üyeleri, yasaları ve kamu çıkarını, müşteri çıkarından daha üstte tutmaktadırlar”:** Bu görüşe kısmen katılan %26,1, katılan %17,0, kesinlikle katılan %2,3 olup genel katılım oranı %50’den azdır.

**“Meslek üyelerinin “muhasabe etiği” dersini almış olması, muhasebecilik mesleğini yerine getirirken etik davranışa sebep olacaktır”:** Meslek üyelerinin %30,7’si bu görüşe kısmen katılmakta, %19,3’ü katılmakta ve %14,8’i kesinlikle katılmakta olup kısmen katılım ağırlıklı olmak üzere genel katılım oranı %60’dan fazladır.

### 3.6.1.3 Meslek Üyelerinin Muhasebe Öğrencileri ve Muhasebe Etiği Dersi ile İlgili Görüşlerine İlişkin Bulgular

Tablo 3.3, meslek üyelerinin muhasebe öğrencileri ve muhasebe etiği dersi ile ilgili görüşlerine ilişkin anket sonuçlarının sayı ve yüzdelerini ve ortalamalarını toplu olarak göstermektedir:

**“Tablo 3.3 Meslek Üyelerinin Muhasebe Öğrencileri ve Muhasebe Etiği Dersiyle İlgili Görüşleri**

MUHASEBE ÖĞRENCİLERİ VE MUHASEBE ETİĞİ DERSİ GÖRÜŞLERİ	Sayı %	1	2	3	4	5	6	7	Toplam	Ort.
		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kısmen Katılıyorum	Kararsızım	Pek Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum		
Öğrenciler, yeterli muhasebe altyapısıyla mezun olmaktadırlar	N 3 % 3,4	7 8,0	27 30,7	8 9,1	17 19,3	20 22,7	6 6,8	88 100	4,28	
Öğrenciler, mevzuat konusunda yeterli bilgiye sahiptirler	N - % -	7 8,0	16 18,2	8 9,1	27 30,7	25 28,4	5 5,7	88 100	4,70	
Eğitimde “Muhasebe Etiği”ne daha çok önem verilmelidir	N 30 % 34,1	31 35,2	17 19,3	5 5,7	-	4 4,5	1 1,1	88 100	2,20	
Öğrencilerin zihinsel becerilerini geliştirecek yöntemler uygulanmalıdır	N 36 % 40,9	32 36,4	13 14,8	1 1,1	-	4 4,5	2 2,3	88 100	2,06	
Öğrencilerin ahlaki gelişim düzeyini geliştirecek yöntemler uygulanmalıdır	N 33 % 37,5	40 45,5	9 10,2	1 1,1	3 3,4	2 2,3	-	88 100	1,94	
“Muhasebe Etiği” müfredata ayrı bir ders olarak koyulmalıdır	N 29 % 33,0	24 27,3	20 22,7	10 11,4	3 3,4	1 1,1	1 1,1	88 100	2,33	
“Muhasebe Etiği”, müfredattaki temel muhasebe derslerinin bir bölümü olarak sunulabilir	N 10 % 11,4	33 37,5	21 23,9	12 13,6	5 5,7	7 8,0	-	88 100	2,89	
“Muhasebe Etiği” daha çok gerçek vak’a (örnek olay) çalışmaları şeklinde işlenmelidir	N 30 % 34,1	35 39,8	18 20,5	4 4,5	-	1 1,1	-	88 100	2,00	
Meslek üyeleri, “Muhasebe Etiği”nin önemini staj sırasında öğrencilere anlatmaktadırlar	N 14 % 15,9	13 14,8	28 31,8	11 12,5	12 13,6	6 6,8	4 4,5	88 100	3,32	
Meslek üyeleri, etik ikilemleri çözme açısından staj yapan öğrencilere iyi örnek olmaktadırlar	N 13 % 14,8	14 15,9	19 21,6	22 25,0	9 10,2	7 8,0	4 4,5	88 100	3,42	

Tablo 3.3'te belirtilen anket sonuçlarına ilişkin yorumlar, aşağıda her bir görüş için genel katılma veya katılmama oranları bir arada değerlendirilerek sunulmuştur:

**“Öğrenciler, yeterli muhasebe altyapısıyla mezun olmaktadır”:** Meslek üyelerinin %30,7'si bu görüşe kısmen katılmakta, %8,0'i katılmakta ve %3,4'ü kesinlikle katılmakta olup genel olarak katılma oranı %50'den azdır.

**“Öğrenciler, mevzuat konusunda yeterli bilgiye sahiptirler”:** Bu görüşe pek katılmayan %30,7, katılmayan %28,4 ve kesinlikle katılmayan %5,7 olup pek katılmama ağırlıklı olmak üzere genel olarak katılmama oranı %60'tan fazladır.

**“Eğitimde “Muhasebe Etiği”ne daha çok önem verilmelidir”:** Bu görüşe katılan %35,2, kesinlikle katılan %34,1 ve kısmen katılan %19,3 olup genel katılım oranı %80'den fazladır.

**“Öğrencilerin zihinsel becerilerini geliştirecek yöntemler uygulanmalıdır”:** Meslek üyelerinin %40,9'u bu görüşe kesinlikle katılmakta, %36,4'ü katılmakta ve %14,8'i kısmen katılmakta olup genel katılım oranı %90'dan fazladır.

**“Öğrencilerin ahlaki gelişim düzeyini geliştirecek yöntemler uygulanmalıdır”:** Bu görüşe katılan %45,5, kesinlikle katılan %37,5 ve kısmen katılan %10,2 olup genel katılım oranı %90'dan fazladır.

**“Muhasebe Etiği” müfredata ayrı bir ders olarak koyulmalıdır”:** Bu görüşe kesinlikle katılan %33,0, katılan %27,3 ve kısmen katılan %22,7 olup genel katılma oranı %80'den fazladır.

**“Muhasebe Etiği”, müfredattaki temel muhasebe derslerinin bir bölümü olarak sunulabilir”:** Meslek üyelerinin %37,5'i bu görüşe katılmakta, %23,9'u kısmen katılmakta ve %11,4'ü kesinlikle katılmakta olup genel katılım oranı %70'den fazladır.

**“Muhasebe Etiği” daha çok gerçek vak'a (örnek olay) çalışmaları şeklinde işlenmelidir”:** Bu görüşe katılan %39,8, kesinlikle katılan %34,1 ve kısmen katılan %20,5 olup genel katılım oranı %90'dan fazladır.

**“Meslek üyeleri, “Muhasebe Etiği”nin önemini staj sırasında öğrencilere anlatmaktadır”:** Bu görüşe kısmen katılan %31,8, kesinlikle katılan %15,9 ve katılan %14,8 olup kısmen katılım ağırlıklı olmak üzere genel katılım oranı %60'tan fazladır.

**“Meslek üyeleri, etik ikilemleri çözme açısından staj yapan öğrencilere iyi örnek olmaktadır”:** Meslek üyelerinin %21,6'sı bu görüşe kısmen katılmakta, %15,9'u katılmakta ve %14,8'i kesinlikle katılmakta olup kısmen katılım ağırlıklı olmak üzere genel katılım oranı %50'den fazladır.

### 3.6.2 Değerlerin Belirlenmesi Testi'nden Elde Edilen P Puanıyla İlişkili Hipotezlerin Test Edilmesiyle İlgili Bulgular

Değerlerin Belirlenmesi Testi'nden elde edilen p puanıyla ilişkili hipotezlerin test edilmesiyle ilgili bulgular tabloalr halinde yorumlarıyla ve önceki çalışmalarla karşılaştırmalarla sunulmuştur.

#### 3.6.2.1 H1 Hipotezinin Test Edilmesi

*“Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri geleneksel düzeyde bulunmaktadır”* hipotezinin testi için P puanının aritmetik ortalaması ve standart sapması ile P puanlarının “geleneksel” ve “gelenek ötesi” düzeylerinin frekans ve yüzdeleri incelenmiştir.

**Tablo 3.4 Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeylerinin Geleneksel/Gelenek Ötesi Ayrımı**

Etik Yargı Düzeyleri	Sayı	Yüzde
Geleneksel	75	85,2
Gelenek Ötesi	13	14,8
<b>Toplam</b>	<b>88</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.4'te görüldüğü gibi 88 meslek üyesinin 75'i yani %85,2'si “geleneksel” düzeyde, 13'ü yani %14,8'i ise “gelenek ötesi” düzeydedir.

**Tablo 3.5 P puanı Değerleri**

	N	Min.	Maks.	Ort.	S	Test Değeri=50		
						Sd	t	P
<b>P değerleri</b>	88	3,33	70,00	34,41	14,40	87	-10,151	0,000

**\*P<0,05 Anlamlı**

Rest (1986), birçok çalışmada P puanlarının “geleneksel” ve “gelenek ötesi” düzeyde gruplara ayrıldığını, kesim noktasının 50 olduğunu, P puanı 50 ve üzerinde olan grupların “gelenek ötesi” kabul edildiğini (P puanı 49 ve aşağısında olan grupların “geleneksel”

olduğunu) ifade etmiştir. Ancak birçok çalışmada da P puanı 50 ve üzerinde olan pek fazla denek olamayacağını belirtmiştir.

Değerlerin Belirlenmesi Testi'nden alınabilecek P puanı, en yüksek "100", en düşük "0" olmaktadır. Tablo 3.5'te görüldüğü gibi bu çalışmada en düşük puan 3,33, en yüksek puan da 70 olmuştur. Araştırmaya katılan 88 meslek üyesinin Etik Yargı Düzeyi P puanı ortalaması 34,41 ve standart sapması 14,40 bulunmuştur. Test değerinin (kesim noktası) 50 olduğu Tek Örneklem t-testi sonucuna göre hesaplanan t değeri -10,151 olup ( $P < 0,05$ ) sonuç istatistiksel olarak anlamlıdır. Araştırmaya katılan meslek üyeleri "geleneksel" düzeydedir.

Kaya'nın (1993) çalışmasında da üniversite öğrencileri geleneksel düzeyde yer almıştır. Woodbine'nin (2002) çalışmasında P puanı, batı toplumlarında yapılan testlerin puanlarından düşük çıkmıştır. Ponemon (1988)'un çalışmasındaki muhasebecilerin P puanı da geleneksel düzeyde bulunmuştur.

Bu durumda "Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri geleneksel düzeyde bulunmaktadır" hipotezi doğrulanmıştır. Kohlberg, geleneksel düzeydeki bireylerin başkalarıyla ilgilenen, başkalarıyla karşılıklı ilişkiler içinde olan, başkalarının beklentilerini gerçekleştiren ve grubundaki olağan ödev ve haklara saygı gösteren, kanunlar ve diğer yasal düzenlemelere sıkı sıkıya bağlı kişiler olduğunu belirtmiştir.

Meslek üyelerinin sadece %14,8'i gelenek ötesi, %85,2'si ise geleneksel düzeyde olup üyelerin büyük çoğunluğu toplumda varolan etik kural ve kalıpları kabul etme yönünde eğilim gösterdikleri görülmektedir.

### 3.6.2.2 H2 Hipotezinin Test Edilmesi

*"Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında meslek unvanına göre önemli farklılık vardır"* hipotezinin testinde etik yargı düzeyi puanlarının meslek unvanına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek için bağımsız t-testi yapılmıştır.



**Tablo 3.6 Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Arasında Meslek Unvanına Göre Yapılan t-testi Sonuçları**

Meslek Unvanı	N	Ort.	S	Sd	t	P
SM	30	31,98	13,95	86	-1,143	0,256
SMMM	58	35,67	14,59			

**\*P>0,05 Anlamsız**

Tablo 3.6’da görüldüğü gibi SM’lerin etik yargı düzeyi puanı ortalaması 31,98, SMMM’in etik yargı düzeyi puanı ortalaması ise 35,67’dir. Ancak iki grubun puan ortalaması arasında hesaplanan t değeri -1,143 olup (P>0,05) istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılığa rastlanmamıştır. Bu durumda “Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında meslek unvanına göre önemli farklılık vardır” hipotezi doğrulanmamaktadır.

Bu hipotez kurulurken gerek eğitim, gerek müşterilerle etkileşim yönünden SMMM’lerin etik yargı düzeyi puanlarının SM’lerden daha yüksek olacağı düşünülmüştür, ancak etik yargı düzeylerinde meslek unvanına göre anlamlı farklılık bulunamamıştır. Bu durumda SM ve SMMM’lerin kültür, deneyim ve müşteri etkileşimi bakımından birbirlerine yakın şartlarda olmalarından dolayı etik yargı düzeylerinin farklılaşmadığı düşünülebilir.

### 3.6.2.3 H3 Hipotezinin Test Edilmesi

“Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında cinsiyete göre önemli farklılık vardır” hipotezinin testinde etik yargı düzeyi puanlarının cinsiyete göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek için bağımsız t-testi yapılmıştır.

**Tablo 3.7 Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Arasında Cinsiyete Göre Yapılan t-testi Sonuçları**

Cinsiyet	N	Ort.	S	Sd	t	P
Kadın	31	39,44	16,54	86	2,48	0,015
Erkek	57	31,68	12,41			

**\*P<0, 05 Anlamlı**

Tablo 3.7’de göre kadınların etik yargı düzeyi puanı ortalaması 39,44, erkeklerin etik yargı puanı ortalaması ise 31,68’dir. İki grubun puan ortalaması arasında hesaplanan t değeri 2,48 olup ( $P < 0,05$ ) istatistiksel olarak anlamlı olup farklılık kadınlar lehine gerçekleşmiştir. Kadınların etik yargı düzeyi puanı daha yüksektir. Bu durumda “*Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında cinsiyete göre önemli farklılık vardır*” hipotezi kadınlar lehine doğrulanmıştır.

Diğer çalışmalara bakıldığında, Kaya’nın (1993), Armstrong’un (1987), Ponemon ve Gabhard’ın (1993), Shaub’un (1994) çalışmalarında kadınların etik yargı düzeyi puanları erkeklerden daha yüksek çıkmıştır. Cesur’un (1997) çalışmasında cinsiyet etkisine göre hipotez geliştirilmemiş olmasına rağmen, kadınların etik yargı düzeyi puanları daha yüksek çıkmıştır. Çırak’ın (2006) çalışmasında erkekler daha geleneksel düzeyde çıkmışlardır. Gala (2006) ve Woodbine’in (2002) çalışmalarında etik yargı düzeyi puanlarında cinsiyete göre anlamlı bir farklılık çıkmamıştır.

Erkeklerin hareket ve kararlarında daha bağımsız olacak şekilde yetiştirildikleri düşünülse de bu çalışmadaki sonuç için kadınların diğer kişilerle olan ilişkilerinde olaylara sadece kendi açılarından değil, kendilerini başkalarının yerine koyarak da bakıp empati kurabildikleri, düşünce yapısı olarak daha esnek olup belli kalıpların dışına çıkıp insan haklarına daha saygılı ve daha evrensel olmaya eğilimli oldukları düşünülebilir.

#### **3.6.2.4 H4 Hipotezinin Test Edilmesi**

“*Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında yaşa göre önemli farklılık vardır*” hipotezinin testinde etik yargı düzeyi puanlarının yaşa göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek için tek yönlü varyans analizi yapılmıştır.

Tablo 3.8 incelendiğinde 26-35 yaş grubundaki meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları 35,38, 36-45 yaş grubundaki meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları 32,09, 46-55 yaş grubundaki meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları 36,34, 56 ve üzeri yaş grubundaki meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları ise 26,66 olup meslek üyelerinin yaşlarına göre etik yargı düzeyi puanları arasında anlamlı bir farklılaşma olmadığı görülmektedir ( $F=0,605$ ,  $P > 0,05$ ).

**Tablo 3.8 Etik Yargı Düzeyleri Arasında Yaşa Göre Farklılaşmayla İlgili Varyans Analizi (ANOVA)**

Yaş	N	Ort.	S	Sd	F	P
26-35	37	35,38	16,64	3	0,605	0,614
36-45	27	32,10	13,59	84		
46-55	22	36,34	11,33	87		
56 ve üzeri	2	26,66	14,14			
<b>TOPLAM</b>	88	34,41	14,40			

\*P>0,05 Anlamsız

Bu durumda, “*Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında yaşa göre önemli farklılık vardır*” hipotezi doğrulanmamaktadır.

Rest (1986) öğrenci gruplarında yaşın etik yargı düzeyi ile ilişkili olduğunu, ama yetişkin gruplarında bu ilişkinin görülmediğini ifade etmiştir. Diğer çalışmalara bakıldığında Kaya (1993), Cesur (1997), Çırak (2006), Galla (2006)’nın çalışmalarında da yaş ile etik yargı düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. Woodbine’in (2002) çalışmasında ise yaş gruplarında etik yargı düzeyi puanı yaş ilerledikçe düşmüştür.

Bu çalışmanın sonucunda da yaşa göre etik yargı düzeyleri arasında anlamlı farklılık bulunamamıştır, sonuç, birçok çalışmanın sonucuyla benzeşmektedir. Rest’in (1986) de belirttiği gibi, bu çalışmanın örneklemindeki meslek üyelerinin belli bir yaşın üzerindeki yetişkinler olmalarından dolayı etik yargı düzeylerinde farklılaşma olmadığı düşünülebilir.

### 3.6.2.5 H5 Hipotezinin Test Edilmesi

“*Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında öğrenim durumuna göre önemli farklılık vardır*” hipotezinin testinde etik yargı düzeyi puanlarının öğrenim durumuna göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek için tek yönlü varyans analizi yapılmıştır.

**Tablo 3.9 Etik Yargı Düzeyleri Arasında Öğrenim Durumuna Göre Farklılaşmayla İlgili Varyans Analizi (ANOVA)**

Öğrenim Durumu	N	Ort.	S	Sd	F	P
Ticaret lisesi	11	32,98	13,40	3	0,110	0,954
Önlisans/MYO	5	32,66	13,21	84		
Lisans	63	34,54	14,24	87		
Lisansüstü	9	36,29	19,11			
<b>TOPLAM</b>	88	34,41	14,40			

**\*P>0,05 Anlamsız**

Tablo 3.9 incelendiğinde ticaret lisesi mezunu meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları ortalaması 32,98, önlisans/MYO mezunu meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları ortalaması 32,66, lisans mezunu meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları ortalaması 34,54, lisansüstü mezunu meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları ortalaması ise 36,39'dur. Lisans ve Lisansüstü mezuniyetinde puan artmaktadır, ancak meslek üyelerinin öğrenim durumlarına göre etik yargı düzeyi puanları arasında anlamlı bir farklılaşma olmadığı görülmektedir (F=0,110, P>0,05).

Bu durumda “*Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında öğrenim durumuna göre önemli farklılık vardır*” hipotezi doğrulanmamaktadır.

Rest (1986) eğitim seviyesinin etik kapasiteyi yükselten bir faktör olduğunu belirtmiştir. Diğer çalışmalara bakıldığında Cesur (1997)'un ve Woodbine'nin (2002) çalışmalarında etik yargı düzeyi puanlarında eğitime göre, Gala'nın (2006) çalışmasında da lisansüstü eğitime göre anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. Bu çalışmada etik yargı düzeyi puanlarında eğitime göre anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. Eğitimin insanların birtakım değerler, adalet ve seçim özgürlükleri konusunda bilinçlenmelerine katkıda bulunup bakış açılarının genişletmelerini sağlar, meslek üyelerinin de %80'den fazlası Lisans ve üstü eğitime sahiptir; diğerlerinin de çeşitli konularda bilinçlenme ve bakış açılarını genişletme konusunda kendilerini geliştirdiği düşünülebilir.

### 3.6.2.6 H6 Hipotezinin Test Edilmesi

“Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında hayatının çoğunun geçtiği yere göre önemli farklılık vardır” hipotezinin testinde etik yargı düzeyi puanlarının hayatlarının çoğunun geçtiği yere göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek için tek yönlü varyans analizi yapılmıştır.

**Tablo 3.10 Etik Yargı Düzeyleri Arasında Hayatlarının Çoğunun Geçtiği Yere Göre Farklılaşmayla İlgili Varyans Analizi (ANOVA)**

Hayatın Çoğunun Geçtiği Yer	N	Ort.	S	Sd	F	P
Köy	1	30,00		3	0,973	0,410
Kasaba/İlçe	19	30,70	12,05	84		
Küçük şehir	16	38,91	16,74	87		
Büyük şehir	52	34,47	14,44			
<b>TOPLAM</b>	88	34,41	14,40			

\*P>0,05 Anlamsız

Tablo 3.10'a göre, hayatının çoğunun geçtiği yer köy olan meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları ortalaması 30,00, kasaba/ilçe olan meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları ortalaması 30,70, küçük şehir olan meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları ortalaması 38,91, büyük şehir olan meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları ortalaması ise 34,47'dir. Meslek üyelerinin hayatlarının çoğunun geçtiği yere göre etik yargı düzeyi puanları arasında anlamlı bir farklılaşma olmadığı görülmektedir (F=0,973, P>0,05).

Bu durumda “Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında hayatının çoğunun geçtiği yere göre önemli farklılık vardır” hipotezi doğrulanmamaktadır.

Diğer çalışmalara bakıldığında Kaya (1993) ve Çırak'ın (2006) çalışmalarında etik yargı düzeyi puanlarında hayatlarının çoğunun geçtiği yere göre anlamlı bir farklılık görülmemiştir. Rest (1986) yurtdışında yapılan bir çok çalışmada etik yargı düzeyi puanlarıyla hayatın çoğunun geçtiği yer arasında önemli ilişkiler olmadığını belirtmiştir.

Hipotez kurulurken, hayatının çoğunu büyük şehirlerde geçirenlerin küçük şehirlerde ve köy/kasaba ve ilçelerde geçirenlere göre, küçük şehirlerde geçirenlerin de köy/kasaba ve ilçelerde geçirenlere göre daha yüksek etik yargı düzeyi puanlarının olacağı düşünülmüştür.

Çünkü sosyo-ekonomik ve kültürel olanaklar ve kişiler arası etkileşim şehirlerde daha çok olmakta, bireylerin olaylara daha geniş bir perspektiften bakmasını sağlamaktadır. Ayrıca küçük yerleşim birimlerinde geleneklerin ve toplum baskısının etkisi daha çok görülmektedir. Ancak hipotez doğrulanmamış, meslek üyelerinin etik yargı düzeylerinde hayatlarının çoğunun geçtiği yere göre anlamlı bir farklılık bulunamamıştır ve sonuç, birçok çalışmanın sonucuyla benzeşmektedir. Artık bilgiye daha kolay ulaşılabildiği için daha küçük yerleşim yerlerinde yaşayanların da farklı çevrelerin farklı değerlerinden haberdar oldukları ya da yerleşim yerleri farklı olsa da benzer sosyo-ekonomik ve kültürel ortamlardan geldikleri düşünülebilir.

### 3.6.2.7 H7 Hipotezinin Test Edilmesi

“*Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında deneyime göre önemli farklılık vardır*” hipotezinin testinde etik yargı puanlarının deneyime göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek için tek yönlü varyans analizi yapılmıştır.

**Tablo 3.11 Etik Yargı Düzeyleri Arasında Deneyime Göre Farklılaşmayla İlgili Varyans Analizi (ANOVA)**

Deneyim	N	Ort.	S	Sd	F	P
5 yıl ve daha az	22	36,48	19,56	4	0,364	0,834
6-10	17	36,47	14,79	83		
11-15	20	32,33	11,19	87		
16-20	14	32,58	12,01			
21 ve üzeri	15	33,55	11,78			
<b>TOPLAM</b>	88	34,41	14,40			

**\*P>0,05 Anlamsız**

Tablo 3.11'e göre deneyimi 5 yıl ve daha az olan meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları ortalaması 36,48, 6-10 yıl deneyimli meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları ortalaması 36,47, 11-15 yıl deneyimli meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları ortalaması 32,33, 16-20 yıl deneyimli meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları ortalaması 32,58, deneyimi 21 yıl ve üzeri olan meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları ise 33,55'tir. Deneyimi az olan meslek üyelerinin P puanı artmaktadır, ancak meslek üyelerinin

deneyimlerine göre etik yargı düzeyi puanları arasında anlamlı bir farklılaşma olmadığı görülmektedir ( $F=0,364$ ,  $P>0,05$ ).

Bu durumda “*Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri arasında deneyime göre önemli farklılık vardır*” hipotezi doğrulanmamaktadır. Etik yargı düzeyinin, yaş değişkeni gibi, iş hayatında geçirilen yıllardan pek etkilenmediği, etik yargı sürecini etkileyecek olaylarla karşılaşma sıklığının benzer olduğu düşünülebilir.

Diğer çalışmalara bakıldığında Woodbine (2002) ve Ponemon’un (1988) çalışmalarında etik yargı düzeyi puanı ile deneyim arasında negatif bir ilişki gözlenmiştir. Woodbine (2002) deneyim arttıkça azalan P puanlarının yaşla ilişkili olabileceğini ifade etmiş ve Çin’deki eğitim sürecindeki genel değişimler ile sosyal ve kültürel perspektiflerin etkili olabileceğini belirtmiştir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Davranışsal Muhasebe, muhasebe ile davranış bilimlerinin birleşiminin ürünüdür, davranış bilimlerinin görünümü ve metodunun, muhasebe problemlerine uygulanmasını ifade eder. Davranışla ilgili muhasebe çalışmasına uygulanan üç perspektif vardır:

- Muhasebecinin teknik fonksiyonlarının davranış üzerine etkisi,
- Muhasebecilerin davranışı,
- Muhasebe bilgisinin bilgiyi alanlar üzerine etkisi.

Davranışsal Muhasebe araştırmalarının çoğunun ortak hedefi, insanların bilgiyi nasıl işlediğini öğrenmektir. Araştırmanın biçimlendirilmesi, bir araya getirilmiş sonuçların analizi ve bireyin davranışı üzerine çalışmaların hepsi bu amaca katkıda bulunurlar.

Davranışsal muhasebe, muhasebecilerin ve muhasebe fonksiyon ve raporlarından etkilendikleri için muhasebeci olmayanların davranışlarının incelenmesi şeklinde tanımlanabilir ve muhasebecilerin kararlarının, muhasebenin çalışanlar, yöneticiler ve yatırımcıların davranışı üzerindeki etkisini ve muhasebe bilgisinin kullanıcıların kararı üzerindeki etkisini inceler.

“*Davranışsal Muhasebe Çerçevesinde Etik Konusunun Değerlendirilmesi*” isimli bu tezin amacı, davranışsal muhasebe konusunu ve uygulamalarını tanıtmak ve davranışsal muhasebe çerçevesinde etik konusunu, etik gelişim düzeyini ve muhasebede etik eğitimi konusunu muhasebe mesleği açısından incelemektir.

Bugüne kadar yapılan Davranışsal Muhasebe alanındaki çalışmalar özellikle, yönetsel kontrol, muhasebe bilgisini işleme, denetim, organizasyonel sosyoloji, davranışsal muhasebe araştırmaları ve etik konularında yoğunlaşmışlardır. Gerek muhasebecilerde olması gereken özellikler, gerek işletmelerdeki muhasebe uygulamaları, gerek denetim kararları, gerekse muhasebe eğitiminin içeriğinde, etik konusu işlenmektedir. Bu yüzden bu tezde de Davranışsal Muhasebe çerçevesinde, firmalardaki muhasebe uygulamaları açısından, muhasebecilik mesleğini icra edenler açısından ve eğitim açısından etik konusu değerlendirilmiştir.



Muhasebecilerin sosyal sorumluluklarını yerine getirirken toplumun güveninin sağlanması ve mesleğin itibarının korunması için etik davranışları ve etik kurallara uymaları çok önemlidir. Özellikle etik ikilemlerle karşılaştıklarında veya mesleklerini yerine getirirken zaman zaman düştükleri çelişkilerde yaşadıkları karar verme zorluklarını aşabilmeleri için meslek etiği kuralları ve muhasebecilerin etik gelişim düzeyleri çok önemli rol oynamaktadır. Bu sorunları iyi tanımlamalı, uygulayacakları davranışların etkileyeceği tarafları ve davranışların sonuçlarını da hesaba katarak etik standartlara uygun kararlara varmaları gerekir.

Kohlberg'in bilişsel ahlaki gelişim teorisindeki ahlak ikilemlerinde, birey bir ahlak kuralına uymak ile insanların sorunlarına eğilmek arasındaki çatışmayla karşı karşıyadır. Kohlberg'in teorisine göre bireyin ahlaki gelişimi, gelenek öncesi, geleneksel ve gelenek sonrası düzeyler olmak üzere, her biri ikişer aşamadan oluşan üç temel düzeyde ilerler. Ahlaki yargı ve gelişiminin gelenek öncesi düzeyinde ahlaki yargı, birey odaklıdır ve karar almadaki hakim güç, kişisel kazancın maksimize edilmesi veya kişisel kaybın minimize edilmesi veya yok edilmesidir. Geleneksel düzeyde ahlaki yargı, ilişkiler odaklıdır; toplum içinde yaşama kavramının önemi artar. İçinde bulunulan grubun normlarına odaklanılır ve birey dışarıdan uygulanan kanunlar ve diğer yasal düzenlemelere sıkı sıkıya bağlıdır. Gelenek sonrası düzeyde ahlaki yargı, ilkeler odaklıdır, birey, özgürlüğe, eşitliğe, birlikteliğe, bireyin esenliğine ve birey onuruna saygıya yönelik soyut ahlaki prensipleri geliştirir. Verilen kararların toplumun yararına olması önemlidir ve bireyin kendi etik ilkeleri önem kazanır (Fleming ve diğ.,2009, s. 15). Daha üst düzeyler ahlaki olgunluğu, yani adaletli bir yargıyı temsil etmektedir.

Rest, Kohlberg tarafından tanımlanan ahlaki gelişimin altı aşamasına dayanan, geçerli, tarafsız ve güvenilir bir bilişsel etik yargı ve gelişimi ölçüm aracı olan Değerlerin Belirlenmesi Testi'ni (DIT) geliştirmiştir. DIT, Minnesota Üniversitesi'nde geliştirilmiş olup 40'tan fazla ülkede kullanılmaktadır ve kullanımıyla ilgili çok çalışma yayınlanmıştır. DIT, muhasebe etiği araştırma çalışmalarında muhasebe öğrencilerinin etik gelişim düzeyini, işletme öğrencileriyle veya başka bilim dalından öğrencilerle karşılaştırmada; muhasebe firmalarındaki muhasebecilerin etik gelişim düzeyini kıdemlerine göre veya diğer yükseköğretim mezunlarıyla karşılaştırmada çok kullanılmıştır. Etik ikilemleri çözerken bireylerin etik gelişim düzeyini ölçmek için yapılan çalışmalarda daha yüksek DIT puanı alan muhasebecilerin, daha yüksek etik gelişim düzeyi olduğu kabul edilmiştir. Bu araştırmaların birçoğu muhasebecilerin etik gelişim düzeylerinde demografik özelliklerin de etkisini

incelemiştir. Rest, etik yargı düzeyini geleneksel düzey ve gelenek ötesi düzey olmak üzere ikiye ayırmıştır. DIT'den elde edilen P puanının 50 ve üzerinde olması, gelenek ötesi düzeyde olduğu şeklinde, 49 ve daha düşük olması da geleneksel düzeyde olduğu şeklinde yorumlanmıştır.

Bu çalışmanın amaçları kapsamında Değerlerin Belirlenmesi Testiyle muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri ölçülmüş ve etik yargı düzeyi puanlarında demografik değişkenlere göre farklılaşma olup olmadığı tespit edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre şu sonuçlara ulaşılmıştır:

- Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları geleneksel düzeydedir. Yani bu aşamadaki bireyler başkalarıyla ilgilenen, başkalarıyla karşılıklı ilişkiler içinde olan, başkalarının beklentilerini gerçekleştiren ve grubundaki olağan ödev ve haklara saygı gösteren, kanunlar ve diğer yasal düzenlemelere sıkı sıkıya bağlı kişilerdir.

Kohlberg ve Rest'e göre geleneksel gruptaki bireyler, içinde buldukları kurumun normlarıyla uyuşan kuralları daha çok desteklemektedir (Ponemon, 1988, s. 242). Bu kurum muhasebe firması, firmadaki bir bölüm veya müşteri organizasyonun personeli de olabilir. Eğer söz konusu kurum, mesleğin kendisi olarak algılanırsa, geleneksel muhasebeci, yayınlanmış kural ve ilkelere daha çok uyacaktır. Eğer bireyler gelenek ötesi olsalardı, kurum tarafından teşvik edilenden ayrı olarak kendi etik pozisyonlarını daha iyi oluşturabilirlerdi. Daha yüksek etik kapasitedeki birey, kendi çalışma grubu, firması veya mesleği tarafından iyi tanımlanmamış etik çatışmalarda daha iyi yargılarda bulunabilir. Mesleki uygulama dinamik bir çevrede gerçekleştiği için muhasebecilerin karşılaştığı birçok çatışma, muhasebe firması veya mesleğinin dilinde belirtilmemiş olabilir. Bu yüzden, gelenek ötesi düzeydeki birey, karmaşık etik çatışmalarla başa çıkmada ve önyargısız bir etik strateji geliştirmede, geleneksel düzeydeki bireylere göre daha donanımlıdır.

- Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları arasında cinsiyete göre anlamlı bir farklılaşma görülmüştür. Kadınların etik yargı düzeyi puanları, erkeklerden daha yüksek bulunmuştur. Kadınların diğer kişilerle olan ilişkilerinde olaylara sadece kendi açılarından değil, kendilerini başkalarının yerine koyarak da bakmakta olup düşünce yapısı olarak daha esnek olduğu düşünülebilir.

- Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyi puanları arasında meslek unvanı, yaş, öğrenim durumu, hayatının çoğunun geçtiği yer ve deneyime göre anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

Yine çalışmanın amacı kapsamında meslek üyelerinin kişisel bilgileri, etikle ilgili ve muhasebe öğrencileri ve muhasebe etiği dersiyle ilgili görüşleri incelenmiştir. Elde edilen bulgulara göre şu sonuçlara ulaşılmıştır:

- Meslek üyelerinin çoğunluğu, etik olgusunun duruma ve topluma göre değişeceğine ve bireylerin etik standartlarının, içinde buldukları toplumdan farklılık gösterebileceğine inanmaktadır.
- Meslek üyelerinde, toplumun etik standartlarına uymak gerektiği ve bir davranışın, birine zarar verecekse yapılmaması gerektiği görüşü hakimdir.
- Meslek üyelerinin yarısından çoğu, genel olarak meslek üyelerinin yasal ve etik değerlere çok bağlı olmadığına ve yasaları ve kamu çıkarını, müşteri çıkarından daha üstte tutmadıklarına inanmaktadır.
- Meslek üyelerinin yarısından çoğu meslek üyelerinin tarafsız olduğuna, mevzuatı çok iyi bildiğine ve meslek üyelerinin muhasebe etiği dersini almış olmasının, muhasebecilik mesleğini yerine getirirken etik davranışa sebep olacağına inanmaktadır.
- Meslek üyelerinin çoğunluğu meslek üyelerinin müşterilerine ait bilgileri kendilerinde sakladığına inanmaktadır.
- Meslek üyelerinin yarısından çoğu öğrencilerin yeterli muhasebe altyapısıyla mezun olduğuna inanmamaktadır.
- Meslek üyelerinin yarısından çoğu öğrencilerin, mevzuat konusunda yeterli bilgiye sahip olduğuna inanmaktadır.
- Meslek üyelerinin eğitiminde muhasebe etiğine daha çok önem verilmesi, öğrencilerin zihinsel becerilerini geliştirecek yöntemler uygulanması, öğrencilerin ahlaki gelişim düzeyini geliştirecek yöntemler uygulanması ve muhasebe etiğinin müfredata ayrı bir ders olarak koyulması gerektiği görüşü hakimdir.
- Meslek üyelerinin yarısından çoğu muhasebe etiğinin, müfredattaki temel muhasebe derslerinin bir bölümü olarak sunulabileceğine inanmaktadır.

- Meslek üyelerinde muhasebe etiğinin daha çok gerçek vak'a (örnek olay) çalışmaları şeklinde işlenmesi gerektiği görüşü hakimdir.
- Meslek üyelerinin yarısından çoğu, meslek üyelerinin muhasebe etiğinin önemini staj sırasında öğrencilere anlattığına ve etik ikilemleri çözme açısından staj yapan öğrencilere iyi örnek olduklarına inanmaktadır.

Davranışsal muhasebe ve etik konularıyla ilgili araştırmalarımızın sonuçlarına göre şu önerilerde bulunulabilir:

- Muhasebede eğitiminde etiğe daha çok yer verilmesi için muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin de görüşü alınarak gerekli düzenlemeler yapılmalıdır,
- Etiğin muhasebe eğitimi müfredatında ayrı bir ders olarak mı verileceği, yoksa muhasebe dersleri içinde mi anlatılacağı belirlenmeli,
- Muhasebe etiğinin hangi yollarla öğretilmesi konusu incelenmeli, örnek olaylardan yararlanılmalıdır. Bu uygulamaların yerine getirilmesi, mesleki etik eğitime katkıda bulunacak ve daha donanımlı ve bilinçli meslek üyelerinin yetişmesini sağlayacaktır.
- Meslek mensuplarının geliştirilmesi açısından meslek odaları daha sık seminer ve konferanslar düzenlemeli,
- Etik standartlara uyulmasını sağlayacak düzenlemeler yapılmalı,
- Muhasebe mesleğinde etik yargı düzeyi ile ilgili daha çok çalışma yapılmalı ve meslek odası işbirliğinde bilgilendirme yayınlarına dönüştürülmelidir. Bu uygulamaların yapılması, muhasebecilik mesleğinin etik kurallara uygun olarak yerine getirilmesine katkı sağlayacaktır.

Sonuç olarak, davranışsal muhasebe, muhasebe bilgilerinin ve alınan kararların insan davranışları üzerindeki etkisini ve bu bilgilerin nasıl kullanıldığını incelerken hem muhasebe standartlarının oluşturulmasına yardımcı olur, hem de bireylerin yeniliklere açık olmalarını sağlar.

Günümüzün hızla değişen şartlarında toplum güveninin sağlanıp muhasebecilik mesleğinin toplumdaki yerinin sağlanması ve mesleğin itibarı, meslek üyelerinin etik davranışlar sergileyip etik standartlara uymasına bağlı olduğu için dünyanın birçok yerinde muhasebe etiği eğitimine verilen önem, gittikçe artmaktadır. Muhasebede etik eğitimi, geleceğin muhasebecilerinin mesleki kararlarda etik ikilemlerle karşılaştıklarında etik kriterleri

tanımlayabilmeleri ve etik kurallara bağlı karar verebilmelerini, meslekteki belirsizliklerin nasıl ele alınacağını öğrenmelerini, kendi davranışlarını sorgulayıp diğerlerinin davranışlarını dikkate almalarını, etik sorunların farkında olmalarını ve etik sorumluluk bilinci geliştirmelerini sağlayacaktır.

Muhasebe skandalları sonrasında muhasebe eğitiminde etik konusunun gerekliliği görüşü, tüm dünyada artmıştır ve uluslar arası düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Bu düzenlemeler çerçevesinde ülkemizde de kendi ulusal ve kültürel değerlerimizi de içeren muhasebe etiği eğitimi programının, mesleki örgüt ve akademisyenler işbirliğinde uygulanması, hızla değişen dünya şartlarında, muhasebecilik mesleğinin güven ve itibarını koruyacak etik duyarlılıkla donanmış meslek yeleri yetiştirilmesine katkıda bulunacaktır.

## KAYNAKÇA

AICPA, <http://www.aicpa.org/about/code/index.html>, (20.03.2010).

Akgül, B. A., “İşletmelerde Yeni Performans Ölçümleme Sistemleri”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 24, (Ekim, 2004), 73-82.

Akgül, A. ve Çevik, O., İstatistiksel Analiz Teknikleri-SPSS’te İşletme Yönetimi Uygulamaları, Emek Ofset Ltd. Şti, Ankara, 2003.

Akkoyun, F., “Empatik Eğilim ve Ahlaki Yargı, Psikoloji Dergisi”, Cilt 6, Sayı 21, Ankara, 1987.

Alam, K. F., “Ethics and Accounting Education”, Teaching Business Ethics, Vol. 2, (1998), 261–272.

Altuk, V. E., Türkiye’de Muhasebe Etiği Eğitimi, Trakya Üniversitesi , Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Edirne, 2006.

Ana Britannica Genel Kültür Ansiklopedisi, Ana Yayıncılık A.Ş. ve Encyclopaedia Britannica, Inc., Hürriyet Ofset Matbaacılık ve Gazetecilik A.Ş., İstanbul, Cilt 1, 1994.

Aranya, N. ve Ferris, K. R., A Reexamination of Accountants' Organizational-Professional Conflict, The Accounting Review, 59 (1), (1984), 1-15.

Argüden, Y. ve Sağdıç, E., Mükemmellik Modeli ve Balanced Scorecard, Balanced Scorecard, Arge Danışmanlık Yayınları, İstanbul, (2000), 9-16.

Armstrong M. B., “Moral Development and Accounting Education”, Journal of Accounting Education, Vol. 5, No.1, (1987), 27-43.

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

Ayboğa, H., “Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek - Etiği - Ahlakı”, Ege Akademik Bakış Dergisi, Sayı 1, No. 2, 2001, 28-44.

Aydın, İ. P., Yönetmel Mesleki ve Örgütsel Etik, Pegem Yayıncılık, Ankara, 2002.

Aydın, İ., Eğitim ve Öğretimde Etik, Pegem Yayıncılık, Ankara, 2006.

Bamber, E. M., “Opportunities in Accounting Behavioral Research”, Behavioral Research in Accounting, Vol. 5, (1993), 1-29.

Başkale, H. ve Bahar, Z., “Piaget’ nin Bilişsel Gelişim Kuramıyla İlgili Bir Gözden Geçirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hemşirelik Yüksekokulu Elektronik Dergisi, Sayı 1, No. 2, (2008), 133-147, <http://deuhyo.fizwig.com/baskale.PDF>, (14.03.2010).

Bay, D., “A Critical Evaluation of the Use of The DIT in Accounting Ethics Research”, Critical Perspectives on Accounting, Vol. 13, (2002), 159-177.

Bayer, F., Çocuk Eğitim Evleri ve Ankara Çocuk ve Gençlik Kapalı Ceza İnfaz Kurumunda Kalmakta olan Ergenlerin Ahlaki Yargı Düzeylerinin İncelenmesi, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008.

Bayraktar, R., Davranış Bilimlerine Giriş, (Ed: E. Özkalp), Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir, 2002.

Bean, F. B. ve D’Aquila, J. M., “Accounting Students as Surrogates for Accounting Professionals when Studying Ethical Dilemmas : A Cautionary Note”, Teaching Business Ethics, Vol. 7, No. 3, (2003), 187-204.

Birnberg J. G. ve Shields J. F., “Three Decades of Behavioral Accounting Research”, Behavioral Research in Accounting, Vol. 1, (1989), 23-74.

Blanthorne, C. B., Kovar, S. E. Ve Fisher, D. G., "Accounting Educators' Opinions about Ethics in the Curriculum: An Extensive View", *Issues in Accounting Education*, Vol. 22, No. 3, (2007), 355-390.

Blay, a. D., "Independence Threats, Litigation Risk, and the Auditor's Decision Process", *Contemporary Accounting Research* , Vol. 22, No. 4, (2005), 759-789.

Bonawitz, M. F., *Analysis and Comparison of the Moral Development of Students Required to Graduate with an Ethics Course*, Florida International University Yayınlanmamış Doktora Tezi, Miami, Florida, 2002.

Brownell, P., *Participation in the Budgeting Process : When it Works and When it Doesn't*, Alfred P. Sloan School of Management, Massachusetts Institute of Technology, Cambridge, Massachusetts, 1980.

Brownell, P., "The role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation and Organizational Effectiveness", *Journal of Accounting Research*, Vol. 20, No. 1, (1982a), 12-27.

Brownell, P., "A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control", *The Accounting Review*, Vol. 57, No. 4, (1982b), 766-777.

Burgstahler, D. ve Sundem, G. L., "The Evolution of Behavioral Accounting Research in the United States, 1968-1987", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 1, (1989), 75-108.

Cammann, C., "Effects of the Use of Control Systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1, No. 4, (1976), 301-313.

Caplan E. H, "Behavioral Accounting: A Personal View", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 1, (1989), 109-123.

Carroll, R.F., *Ethics Education in the Accounting Curriculum*, Dalhousie University Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1996.



Cesur, S., *The Relationship Between Cognitive and Moral Development*, Boğaziçi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 1997.

Cesur, S. ve Küyel, N., “Ebeveyn Tutumları ve Gençlerin Ahlaki Muhakeme ve Ahlaki Yönelimleri Arasındaki İlişkiler”, *Psikoloji Çalışmaları Dergisi*, Cilt 29, Sayı 29, (2009), 1-33, <http://iudergi.com/index.php/psikoloji/article/viewArticle/4>, (10.03.2010).

Chan S.Y.S. ve Leung P., “The Effects of Accounting Students’ Ethical Reasoning and Personal Factors on Their Ethical Sensitivity”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 4, (2006), 436-457.

Chenhall, R. H., “Authoritarianism and Participative Budgeting: A Dyadic Analysis”, *The Account Review*, Vol. 61, No. 2, (1986), 263-272.

Chow, C. W., Cooper, J. ve Waller, W., “Participative Budgeting: Effects of a Truth-inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance”, *Accounting Review*, Vol. 63, No. 1, (1988), 111-122.

Civelek, M. A., “Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, Alanya, Antalya, 30 Nisan-4 Mayıs 1997 (<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr>), (15.03.2010).

Cohen J.R., Pant L.W. ve Sharp, D.J., “The Effect of Gender and Academic Discipline diversity on the Ethical Evaluations, Ethical Intentions and Ethical Orientation of Potential Public Accounting Recruits”, *Accounting Horizons*, Vol. 12, No. 3, (1998), 250-270.

Cohen J.R., Pant L.W. ve Sharp, D.J., “An Examination of Differences in Ethical Decision-Making Between Canadian Business Students and Accounting Professionals”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 30, No. 4, (2001), 319-336.

Corman S. ve McKnight R., Information Skills Accounting Graduates Need to Have-Some Preliminary Results, Proceedings of the American Society of Business and Behavioral Sciences, Vol. 7, No. 1, (2000), 229-236.

Çırak, G. K., Üniversite Öğrencilerinin Ahlaki Yargı Yetenekleri ve Ahlaki Yargı Yetenekleri ile Kendini Gerçekleştirme Düzeylerinin Karşılaştırılması, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana, 2006.

Çiftçi, M., Disiplin Cezası Alan ve Almayan Lise Öğrencilerinin Ahlaki Yargı Yetenekleri Bilişsel Çarpıtmaları ve Empatik Becerilerinin Karşılaştırılması, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erzurum, 2008.

Çiftçi, N.,” Kohlberg'in Bilişsel Ahlak Gelişimi Teorisi: Ahlak ve Demokrasi Eğitimi”, Değerler Eğitimi. Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, (2003), 43-77.

Çiftçi, Y. ve Çiftçi, B.,” Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslar arası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 10, (Eylül 2003), 79-95.

Çukacı, Y. C., “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 8, Sayı 1, (2006), 89-111.

Daştan, A., “Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 26, Sayı 1, (2009), 281-311.

Dellaportas S., “Making a Difference with a Discrete Course on Accounting Ethics”, Journal of Business Ethics, Vol. 65, No. 4, (2006), 391-404.

Dellaportas S., Leung P., Cooper B.J. ve Jackling B., “IES 4 - Ethics Education Revisited”, Australian Accounting Review , Vol. 16, No. 1, (2006), 4-12.

Demirhan, T. D., Yoğun Düşünme Eğitimi Programının Suçlu Çocukların Ahlaki Yargılarına Etkisinin İncelenmesi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2007.

Dunk, A. S., “Behavioral Research in Management Accounting: The Past, Present, and Future”, *Advances in Accounting Behavioral Research*, Vol. 4, Der. Hunton, J., 25-45, Elsevier Science Ltd., Netherlands, 2001.

Eker, M., “The Impact of Budget Participation on Managerial Performance via Organizational Commitment: A Study on the Top 500 Firms in Turkey”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 64, Sayı 4, (2009), 118-136.

Elitaş, C. ve Ağca, V., “Firmalarda Çok Boyutlu Performans Değerleme Yaklaşımları: Kavramsal Bir Çerçeve”, *Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 8, Sayı 2, (Aralık 2006). 343-370.

Erden, M. ve Akman, Y., *Eğitim Psikolojisi-Gelişim-Öğrenme-Öğretme*, Arkadaş Yayınevi, Ankara, 1998.

Erdoğan, İ., *İşletmelerde Davranış*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1994.

Ergün, H. ve Gül, K., “Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarının Algılanışı”, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 25, (Ocak,2005), 143-154.

Ersoy, N. M., *Adalet Alanında Çalışan Bu Konuda Eğitim Görenlerin Ahlaki Gelişim Evrelerinin İncelenmesi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 1997.

Eşkazan, A. R., *İç Denetimin Değişen Dünyasında İç Denetçiler*, *TİDE İç Denetim Dergisi*, Sayı 6, (2003), <http://www.dosadenetim.com/mesleki.html>, (15.03.2010).

Eynon, G., Hill, N. T. Ve Stevens, K. T., “Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession”, *Journal of Business Ethics*, Vol 16, (1997), 1297-1309.

Ferris, K. R. ve Haskins, M. E, "Perspectives on Accounting Systems and Human Behaviour", *Accounting, Auditing& Accountability Journal*, Vol. 1, No. 2, (1988), 3-15.

Fırat, F. Z. ve Üçoğlu, D., Muhasebe Eğitiminde Etiğin İş dñnyasına, Öğretim Elemanlarına ve Öğrencilere Yansımaları, XXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı Ed. Taner, T. ve Öncü, S., (20-24 Mayıs 2009, Alaçatı-Çeşme), 51-63.

Finn, D. W., Chonko, L. B. ve Hunt, S. D., "Ethical Problems in Public Accounting: The View from the Top", *Journal of Business Ethics*, Vol. 7, No. 8, (1988), 605-615.

Fleming, D. M., Romanus, R. N. ve Lightner, S. M., "The Effect of Professional Context on Accounting Students' Moral Reasoning", *Issues in Accounting Education*, Vol. 24, No. 1, (2009), 13-30.

Flesher, D. L. Ve Zanzig, J. S., "Management Accountants Express a Desire for Change in the Functioning of Internal Auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15, No. 7, (2000), 331-337.

Forsyth, D. R., "A Taxonomy of Ethical Ideologies", *Journal of Personality and Social Psychology*, Vol. 39, (1980), 175-184.

Galla, D., Moral Reasoning of Finance and Accounting Professionals: An Ethical and Cognitive Moral Development Examination, Nova Southeastern University Yayınlanmamış Doktora Tezi, Florida, 2006.

Germirli, N., "Performans Sisteminin Performansı Performans Yönetimi Sistemi'nde Uygulama Etkinliği", *KalDer Forum*, (Nisan-Mayıs-Haziran, 2002), 1-5

Giocalone R.A., Jurkiewicz C.L. ve Knouse, S.B., "A Capstone Project in Business Ethics: Building an Ethics Training Program", *Journal of Management Education*, Vol. 27, No. 5, (2003), 590-607.

Govindarajan, V., "Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 9, No. 2, (1984), 125-135.

Gökalp, F., "Genel Hatları ile Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye'deki Şirketlere Etkisi", *Analiz*, Cilt 5, Sayı 14, (2005), 107-115.

Gramling, A. A., Johnstone, K. M. ve Mayhew, B. W., "Behavioral Research in Auditing: Past, Present, and Future Research", *Advances in Accounting Behavioral Research*, Vol. 4, Der. Hunton, J., 47-75, Elsevier Science Ltd., Netherlands, 2001.

Grendon, Y., "The Difficult Client-Acceptance Decision in Canadian Audit Firms: A field investigation", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 18, No. 2, (2001), 283-310.

Grendon, Y., "On the Role of the Organization in Auditors' Client-Acceptance Decisions", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, No. 7, (2002), 659-684.

Gül K. ve H. Ergün, "Muhasebe Mesleğinde Etik", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı 11, (2004), 1-132.

Güler, E. D., *Ortaöğretim Kurumlarında Beden Eğitimi Dersinin Çocuğun Ahlakı Gelişimine Etkisi*, Selçuk Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2006.

Güngör, A. A., "Ahlaki (Törel) Gelişim", *Eğitim Psikolojisi*, 109-136, Der.Ulusoy, A., Anı Yayıncılık, Ankara, 2008.

Güredin, E. *Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler*, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, Alanya, Antalya, 30 Nisan-4 Mayıs 1997 (<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr>), (16.03.2010).

Hammermeister J., Management Control Systems, Strategy and Organization Effectiveness: A Transaction Cost Economics Perspective, Nova Southeastern University Yayınlanmamış Doktora Tezi, Florida, 2005.

Hartono, J., "The Recency Effect of Accounting Information", Gadjah Mada International Journal of Business, Vol. 6, No. 1, ( 2004), 85-116.

Hayes, D. C., "The Contingency Theory of Managerial Accounting", The Accounting Review, Vol. 52, No. 1, (1977), 22-39.

Hirst, M. K., "Accounting Information and the Evaluation of Subordinate Performance: A Situational Approach", The Accounting Review, Vol. 56, No. 4, (1981), 771-784.

Hirst, M. K., "Reliance on Accounting Performance Measures, Task Uncertainty, and Dysfunctional Behavior: Some Extensions", Journal of Accounting Research, Vol. 21, No. 2, (1983), 596-605.

Hirst, M. K. ve Yetton, P., "Influence of Reliance on Accounting Performance Measures and Job Structure on Role Ambiguity for Production and Non-Production Jobs", Australian Journal of Management, Vol. 9, No. 1, (1984), 53-61.

Hofstedt T. R.ve Kinard J. C., "A Strategy for Behavioral Accounting Research", The Accounting Review, Vol. 45, No. 1, (1970), 38-54.

Hopwood, A. G., "An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation", Empirical Research in Accounting: Selected Studies, Journal of Accounting Research, Vol.10, (Supp. 1972), 156-182.

Hopwood, A. G., An Accounting System and Managerial Behavior, Saxon House, London, 1973.

Hunt, D. M., "Ahlak Kuralları ve Muhasebe Eğitime Etkileri", Gelecek Yüzyılda Muhasebe Eğitimi, Der.Pekdemir, R., 151-17, TÜRMÖB Yayınları, No. 139, Ankara, 2000.

IAESB, International Education Standards,

<http://www.ifac.org/Education/Resources.php#Publications>, (20.03.2010).

IAESB, IES 3: Professional Skills and General Education, 58-64,

<http://www.ifac.org/Education/Resources.php#Publications>, (20.03.2010).

IAESB, IES 4: Professional Values, Ethics and Attitudes, 65-70,

<http://www.ifac.org/Education/Resources.php#Publications>, (20.03.2010).

IFAC, International Ethics Standards, <http://web.ifac.org/publications/international-ethics-standards-board-for-accountants> (20.03.2010).

IFAC, IEPS 1, Approaches to Developing and Maintaining Professional Values, Ethics, and Attitudes, 116-140, <http://www.ifac.org/Education/Resources.php#Publications>, (10.03.2010).

IFAC, Approaches to the Development and Maintenance of Professional Values, Ethics and Attitudes in Accounting Education Programs,

<http://www.ifac.org/Education/Resources.php#Publications>, (10.03.2010).

IFAC, Ethics Education Toolkit, <http://web.ifac.org/publications/international-accounting-education-standards-board/ethics-education-toolkit#ethics-education-toolkit-do>, (10.03.2010).

İnceoğlu, M., Tutum-Algı-İletişim, Kesit Tanıtım Ltd. Şti., Ankara, 2004.

İşseveroğlu, G., “İşletmelerde sosyal Sorumluluk ve Etik”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt 8, Sayı 2, (2001), 55-68.

Iyer, V. M. ve Rama, D. V., “Client’s Expectations on Audit Judgments: A Note”, Behavioral Research in Accounting, Vol. 16, (2004), 63-74.

Johnstone, K. M., Sutton, M. H. ve Warfield. T. D., “Antecedents and Consequences of Independence Risk: Framework for Analysis”, Accounting Horizons, Vol. 15, No. 1, (2001), 1-18.

Kağıtçıbaşı, Ç., İnsan ve İnsanlar, Cem Ofset Matbaacılık, İstanbul, 3. baskı, 1979.

Kamin, J. Y. ve Ronen, J., “Effects of Budgetary Control Design on Management Decisions: Some Empirical Evidencde”, *Decision Sciences*, Vol. 12, (1981), 471-485.

Kaplan, R. S. ve Norton, D. P., “The Balanced Scorecard--Measures That Drive Performance”, *Harvard Business Review*, Vol. 70, No. 1, (1992), 71-79.

Kaplan, R. S. ve Norton, D. P., “Linking the Balanced Scorecard to Strategy”, *California Management Review*, Vol. 39, No. 1, (1996), 53-79.

Kaplan, R. S. ve Norton, D. P., “Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I”, *Accounting Horizons*, Vol. 15, No. 1, (2001), 87-104.

Karcher, J. N., *Auditors' Ability to Discern the Presence of Ethical Problems*, The Florida State University Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1992.

Kaya, M., *Bazı Kişisel Değişkenlere göre Üniversite Öğrencilerinin Ahlaki Yargıları*, Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Samsun, 1993.

Kayacan, M., *Anonim Şirketlerin Sosyal Sorumlulukları ve Etik Değerler*, I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, (20 - 24 Nisan 2005, Belek, Antalya), 353-371, <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr>, (15.03.2010).

Kaygusuz, S. Y., “Yenilikçi Yönetim Muhasebesi anlayışında sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı 16, (Eylül 2005), 61-79.

Kelly, P. T., *An Examination of the Moral Reasoning of Accounting Students*, University of Connecticut, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Connecticut, 2004.

Kılavuz, M. A. ve Gürses, İ., “Kuşakların Ahlaki Değerleri Birlikte Öğrenmesi: Kohlberg’in Ahlakî Gelişim Kuramı Açısından Bir Değerlendirme”, Süleyman Demirel Üniversitesi



Uluslararası Davraz Kongresi, 24-27 Eylül, 2009, <http://idc.sdu.edu.tr/tammetinler/dinkultur/dinkultur7.pdf>, (20.03.2010).

Kıracı, M. ve Elitaş, C., Muhasebe Eğitiminde Etik: Muhasebe Öğretim Üyelerinin Bakışları ve Yaklaşımları Üzerine Bir Araştırma, XXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı Ed. Taner, T. Ve Öncü, S., (20-24 Mayıs 2009, Alaçatı-Çeşme), 63-89.

Kirby, A J., Reichelstein, S., Sen, P. K. ve Paik, T., “Participation, Slack and Budget-based Performance Evaluation”, Journal of Accounting Research, Vol. 29, (1991), 109-128.

Koçel, T., İşletme Yöneticiliği, Arıkan Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2007.

Kohlmeyer III, J. M. ve Hunton, J. E., “Budgetary Slack Creation and Task Performance: Comparing Individuals to Collective Units”, Advances in Accounting Behavioral Research Vol. 7, Der. Hunton, J., 97-122, Elsevier Science Ltd. Netherlands, 2004.

Kotar, E., Muhasebe Denetimi Mesleğinde “Ahlak” ın Yeri ve Önemi, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, Alanya, Antalya, 30 Nisan-4 Mayıs 1997 (<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr>), (16.03.2010).

Köse, A. K. ve Yılmaz, F., “Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ın Mesleki Kuralları”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Belek, (16 – 20 Nisan 2003).

Kren, L., “The Role of Accounting Information In Organizational Control: The State of the Art”, Behavioral Accounting Research: Foundations and Frontiers, Der. Arnold, V., Sutton, S.G., American Accounting Association, Sarasota, 1997.

Kutlu, H. A., “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilimleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt 63, Sayı 2, (2008), 143-170.

Langenderfer, H. Q. ve Rockness, J. W., “Integrating Ethics into the Accounting Curriculum: Issues, Problems and Solutions”, Issues in Accounting Education, Vol. 4, No. 1, (1989), 58-69.

Leibenstein, H., "X-Efficiency: From Concept to Theory", *Challenge*, (Septemb-Oct, 1979), 13-22.

Libby, R. ve J. Luft, "Determinants of Judgment Performance in Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation and Environment", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, No. 5, (1993), 425-450.

Lipe, M. G. ve Salterio, S. E., "The Balanced Scorecard: Judgmental effects of Common and Unique Performance Measures", *The Accounting Review*, Vol. 75, No. 3, (2000), 283-298.

Loeb, S. E., "Survey of Ethical Behavior in the Accounting Profession", *Journal of Accounting Research*, Vol. 9, (Autumn 1971), 287-306.

Loeb, S. E., "Teaching Students Accounting Ethics: Some Crucial Issues", *Issues in Accounting Education*, Vol. 3, No. 2, (1988), 316-329

Lord A. T., "The Development of Behavioral Thought in Accounting", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 1, (1989), 124-149.

Lovisky, G. E., Trevino, L. K. ve Jacobs, R. R., "Assessing Managers' Ethical Decisionmaking: An Objective Measure of Managerial Moral Judgment", *Journal of Business Ethics*, Vol. 73, (2007), 263-285.

Lowe, A. E. ve Shaw, R. W., "An Analysis of Managerial Biasing: Evidence from a Company's Budgeting Process", *Journal of Management Studies*, Vol. 5, (Oct., 1968), 304-315.

Lukka, K., "Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, (1988), 281-301.

Martinov-Bennie, N. ve Pflugrath, G., "The Strength of an Accounting Firm's Ethical Environment and the Quality of Auditors' Judgments", *Journal of Business Ethics*, Vol. 87, (2009), 237-253.

Mercin, L., “Piaget ve Kohlberg’in Ahlak (Moral) Gelişim Kuramlarının Özellikleri ve Karşılaştırılması”, Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi, Sayı 5, (Mart 2005), 73–86, <http://www.akader.info/sbard/sayilar/2005Mart/73-86.pdf>, (19.03.2010).

McNair F. ve Milam E.E., “Ethics in Accounting Education: What is Really Being Done”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 12, No. 10, (1993). 797-809.

Memiş, Ü. M., “Etkin ve Başarılı bir iç Denetim için Gerekli Koşullar”, *Mali Çözüm*, Sayı 85, (Ocak-Şubat), (2008), 75-91.

Merchant, K. A., “Budgeting and the Propensity to Create Budgetary Slack”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, (1985), 201-209.

Merchant, K. A. ve Manzoni, J. F., “ The Achievability of Budget Targets in Profit Centers:A Field Study”, *Accounting Review*, Vol. 64, (July, 1989), 539-558.

Meyer M. ve Rigsby J. T., “A Descriptive Analysis of the Content and Contributors of Behavioral Research in Accounting 1989-1998”, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 13, (2001), 253-278.

Mintz, S. M., “Virtue Ethics And Accounting Education”, *Issues In Accounting Education*, Vol. 10, No. 2, (1995), 247-267.

Mugan, C. Ş. ve Atay, D. Ö.,” Contextual Effects on Ethical Sensivity and Penalty Judgments”, *Teaching Business Ethics*, Vol. 7, No. 4, (2003), 341–363.

Nahartya, E., *Budgetary Participation and Stretch Targets: The Effects of Procedural Justice on Budget Commitment and Performance under a Stretch Budget Condition*, University of Kentucky, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Lexington, Kentucky, 2003.

Nouri, H. ve Parker, R. J., “The Effect of Organizational Commitment on the relation between Budgetary Participation and Budgetary Slack”, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 8, (1996), 74-90.

O’Leary, C. Ve Radich, R., “An Analysis of Australian Final Year Accountancy Students’ Ethical Attitudes”, *Teaching Business Ethics*, Vol. 5, No. 3, (2001), 235-249.

Onsi, M., “Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack”, *Accounting Review*, Vol. 48, (1973, July), 535-548.

Otley, D. T., “Budget Use and Managerial Performance”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 16, No. 1, (1978), 122-149.

Özbirecikli, M., “Ana Hatlarıyla IFAC Muhasebeci Eğitimi Standartları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 33, (Ocak 2007), 73-80.

Özbirecikli, M. ve Ölçer, F., “Strateji Odaklı Performans Ölçüm Sistemi: Balanced Scorecard-BSC”, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, (2002), Cilt 31, Sayı 2, 31-48,

[[http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli\\_yayinlar/dergiler/kasim2002/kas02b/index.html](http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/dergiler/kasim2002/kas02b/index.html)], (14.03.2010).

Özkanlı, Ö., “Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 5, Sayı 3, (2003), 107-124.

Özkol E., Kök D., Çelik M. ve Gönen S., “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelere Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı 15, (2005),107-124.

Özuluçan, A., *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001.

Parker, L. D., Ferris, K. R. ve Otley, D. T., *Accounting for the Human Factor*, Prentice Hall, Australia, 1989.

Pincus, K. V., “Audit Judgment Confidence”, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 3, (1991), 39-65.

Ponemon, L. A., A Cognitive-Developmental Approach to the Analysis of Certified Public Accountants' Ethical Judgements, Union College New York Yayınlanmamış Doktora Tezi, New York ,1988.

Ponemon L.A. ve Gabhart D.R.L., Ethical Reasoning in Accounting and Auditing, Research Monograph Number 21, CGA-Canada Research Foundation, Vancouver, 1993.

Ponemon, L. ve Glazer, A., "Accounting Education and Ethical Development:The Influence of Liberal Learning on Students and Alumni in Accounting Practice", Issues in Accounting Education, Vol. 5, No. 2, (1990), 195-208.

Psikonet, <http://www.pskonet.com/konu.asp?kid=156> (Şema tanımı) (10.03.2010).

Puttee, C., Business Ethics: Fact or Fiction-A Look at the Applicability, Acceptability and Adaptability of Ethical Values in the Business Sector, University of Wollongong Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gwynneville, Australia, 2005.

Rebele, J. E. Ve Michaels, R. E., "Independent Auditors' Role Stress: Antecedent, Outcome, and Moderating Variables", Behavioral Research in Accounting, Vol. 2, (1990), 124-153.

Report of the Committee on the Relationship of Behavioral Science and Accounting, The Accounting Review, Vol. 49, No. 4, (1974 Supplement), 127-139.

Resmi Gazete, Sayı : 26675, 19.10.2007, <http://rega.basbakanlik.gov.tr/#>.

Resmi Gazete, Sayı : 27387, 25. 10. 2009,

<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=370&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf>.

Rest, J., DIT Manual for the Defining Issues Test. Third Edition, Center for the Study of Ethical Development, University of Minnesota, 1986.

Rest, J., Narvaez, d., Bebeau, M. ve Thoma, S., "A Neo-Kohlbergian Approach: The DIT and Schema Theory", Educational Psychology Review, Vol. 11, No. 4, (1999), 291-324.

Riahi-Belkaoui, A., *Accounting, a Multiparadigmatic Science*, Quorum Books, Greenwood Publishing Group, Westport, Connecticut, 1996.

Riahi-Belkaoui A., *Behavioral Management Accounting*, Quorum Books, Greenwood Publishing Group, Westport, Connecticut, 2001.

Saban, M. ve Atalay, B., “Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı 16, (2005), 49-60.

Sabuncuoğlu Z. ve Tüz, M., *Örgütsel Psikoloji*, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001.

Selimoğlu, S. K., *Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı*, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, Alanya, Antalya, 30 Nisan-4 Mayıs 1997 (<http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr>), (16.03.2010).

Selimoğlu, S. K.,”Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik”, *Mali Çözüm Dergisi*, Özel sayı, (Kasım, 2006), 437-456.

Schiff, M. ve Lewin, A. Y., “Where Traditional Budget Fails”, *Financial Executive*, Vol. 36, No. 5, (1968, May), 259-268.

Seymen, O. A. Ve Bolat, T., “Kohlberg’in Bilişsel Ahlakî Gelişim Modelinden Yararlanan Etiksel Karar Verme Modellerinin Karşılaştırmalı Analizi”, *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 7, Sayı 13, (2007), 24-61.

Shaub, M. K., Finn, D. W. Ve Munter, P., “The Effects of auditors’ Ethical Orientation on Commitment and Ethical Sensitivity”, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 5, (1993), 145-169.

Shaub M. K., “An Analysis of The Association of Traditional Demographic Variables With The Moral Reasoning of Auditing Students And Auditors”, *Journal of Accounting Education*, Vol. 12, No. 1, (1994), 1-26.

Sims R.R., "Business Ethics Teaching for Effective Learning", *Teaching Business Ethics*, Vol. 6, No. 4, (2002), 393-410.

Sisaye, S., "An Overview of the Social and Behavioral Sciences Approaches in Management Control Research", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 10, (1998), 11-26.

Sorensen J. E., "Professional and Bureaucratic Organization in the Public Accounting Firm", *The Accounting Review*, Vol. 42, No. 3, (1967), 553-565.

Sorensen J. E., "The Behavioral Study of Accountants: A New School of Behavioral Research in Accounting", *Managerial and Decision Economics*, Vol. 11, (1990), 327-341.

Sözbilir, N., *Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Afyon, 2000.

Staehr, L. J. ve Byrne, G. J., "Using the Defining Issues Test for Evaluating Computer Ethics Teaching", *IEEE Transactions on Education*, Vol. 46, No. 2, (2003), 229-234.

Stanga, K. G. Ve Turpen, R. A., "Ethical Judgements on Selected Accounting Issues: An Empirical Study", *Journal of Business Ethics*, Vol. 10, No. 10, (1991), 739-747.

Şafak, Z., *İlköğretim Okullarında Çalışan Öğretmenler ve Yöneticilerin Bilişsel Ahlaki Yargı Yeteneklerinin Çok Boyutlu Olarak İncelenmesi (İstanbul Anadolu Yakası Örneği)*, Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008.

Şengün, M., "Lise Son Sınıf Öğrencilerinin Ahlaki Düşünce ve Yargıları-Samsun İli Örneği", *Dinbilimleri Akademik Araştırma Dergisi*, Cilt 6, Sayı 4, (2006), 297-316.

Şimşek, M. Ş., Akgemci, T. ve Çelik, A., *Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış, Adım Matbaacılık ve Ofset*, Konya, 2003.

Thompson, J.D., *Organizations in Action*. New York, New York: McGraw-Hill, 1967.

Thorne, L., "The Development of Two Measures to Assess Accountants' Prescriptive and Deliberative Moral Reasoning", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 12, (2000), 139-169.

Thorne L., "Refocusing Ethics Education in Accounting: An Examination of Accounting Students' Tendency to Use Their Cognitive Moral Capability", *Journal of Accounting Education*, Vol. 19 (2001), 103-117.

Toker, B., "Motivasyonda Kullanılan Özendirme Araçlarının İş Doyumuna Etkileri: Beş ve Dört Yıldızlı Otel İşletmelerinde Bir Uygulama", *Ege Akademik Bakış*, Cilt 8, Sayı 1, (2008), 69-91.

Tubbs, R. M., "The Effect of Experience on the Auditor's Organization and Amount of Knowledge", *The Accounting Review*, Vol. 67, No. 4, (1992), s. 783-801.

Türk, Z., *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Litabevi, Adana, 2004.

Uşul H., *Davranışsal Muhasebe*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2007.

Uyar, S., "Uluslararası Eğitim Standartları (IES) ve Akdeniz Üniversitesinde Muhasebe Eğitimi," *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 10, Sayı 1, (Mart 2008), 79-107.

Uysal, Ö. Ö., "Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu'nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Cilt 4, Sayı 13, (2004), 17-30.

Ünsal, A. , "Muhasebe Etik Eğitim Sistem Bileşenlerinde Sürekli Etkin Eğitim", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 22, (2009), 409-422.

Watkins, A. L. ve Iyer, V. M., "Expanding Ethics Education: Professionals can Participate", *The CPA Journal*, Vol. 76, No. 2, (2006), 68-69.

Woodbine, G. F., *Moral Choice in an Agency Framework and Related Motivational Typologies as Impacted by Personal and Contextual Factors for Financial Institutions in China*, Curtin University of Technology Yayınlanmamış Doktora Tezi, Perth, Australia, 2002.



Wright, D. Ve Croxen, M. (Çev. Öngen, D.), (Ahlak Yargısının Gelişimi) Moral Development: A Cognitive Approach, The Open University Press, London, 1976 .

Yayla, H. E. ve Cengiz, E., “Muhasebe Mesleğinin Tercih Edilmesinde Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Çalışması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 16, 2005, 147-168.

Yüksel, M. “Modernleşme Bağlamında Hukuk ve Etik İlişkisine Sosyolojik Bir Bakış”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt 57, Sayı 1, (2002), 178-195.

Zaif, F. Ve Ayanoglu, Y., “Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye’de Bir İnceleme”, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 9, Sayı 1, (2007), 115-136.

EK

## ANKET FORMU

Sayın Meslek Üyesi,

Bu anketteki sorular, “Davranışsal Muhasebe” konusuyla ilgili olarak Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora tez çalışmasında kullanılmak üzere hazırlanmıştır. İlk bölümde 3 kısa öykü ile ilgili görüşlerinizi belirteceğiniz sorular, daha sonraki bölümlerde genel bilgilerle ilgili çoktan seçmeli sorular ve derecelendirmeniz için etik ve muhasebe öğrencilerinin eğitimiyle ilgili ifadeler yer almaktadır. Anketten elde edilen sonuçlar, sadece tez çalışmasına veri teşkil edip, kesinlikle saklı tutulacak ve üçüncü bir kişi veya kurumla paylaşılmayacaktır.

Çalışmaya zaman ayırıp emek verdiğiniz için teşekkür ederim.

Öğr. Gör. Filiz Angay KUTLUK

e-posta: [angay@akdeniz.edu.tr](mailto:angay@akdeniz.edu.tr)

## A- DEĞERLERİN BELİRLENMESİ TESTİ

Bu test, insanların sosyal problemler hakkında ne düşündüklerini anlayabilmek için hazırlanmıştır. İnsanlar, genellikle doğru ve yanlış konusunda farklı görüşlere sahiptirler. Bu testteki problemlere, herhangi bir matematik probleminde olduğu gibi ‘doğru cevap’ bulmak söz konusu değildir. Bu testte, 3 öykü üzerindeki düşünceleriniz sorulup sosyal problemlerle ilgili olarak neler düşündüğünüz öğrenilmeye çalışılacaktır.

## 1- İLAÇ ÖYKÜSÜ

Bir kadın kanserin özel bir türüne yakalanmış ve ölmek üzeredir. Doktorlar, onu tek bir ilacın kurtarabileceğini söylerler. İlaç ise, şehirdeki bir eczacının bulduğu bir tür radyumdur. Eczacı, ilaç için maliyetinin 10 katı olan ücret istemektedir. Hasta kadının kocası, tanıdığı herkesten borç isteyerek ilaç parasının ancak yarısını toplayabilmiştir. Koca, eczacıya karısının ölmekte olduğunu söyleyerek ilacı kendisine satmasını, paranın üstünü daha sonra tamamlayacağını anlatır. Ancak, eczacı ‘ilacı ben buldum ve ondan para kazanacağım’ diyerek ilacı satmayı reddeder. Koca da ümitsizlikten eczacının dükkanına girip ilacı çalmayı düşünmektedir.

**Koca ilacı çalmalı mı? (Seçeneklerden birini seçiniz):**

- a) Evet       b) Kararsızım       c) Hayır

Yukarıdaki öykü ile ilgili olarak verilen aşağıdaki 12 maddeyi okuyarak, size göre her maddenin önemlilik derecesini belirtmek için **Çok Önemli–Önemli–Biraz Önemli–Az Önemli–Önemsiz seçeneklerinden birini (X) işareti ile işaretleyiniz.** Anlamadığınız madde olursa, ‘Önemsiz’ seçeneğini işaretleyiniz.

Örneğin 1. madde sizin için ‘Çok Önemliyse’, 1. maddenin solundaki kutucukları (x) ( ) ( ) ( ) ( ) şeklinde, 2. madde ‘Az Önemliyse’, 2. maddenin solundaki kutucukları ( ) ( ) ( ) (x) ( ) şeklinde işaretleyiniz.

**ÖNEM DERECESESİ**

<b>Çok Önemli</b>	<b>Önemli</b>	<b>Biraz Önemli</b>	<b>Az Önemli</b>	<b>Önemsiz</b>
-------------------	---------------	---------------------	------------------	----------------

- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 1- Toplum yasalarının korunması.  
 ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 2- Karısını seven bir kocanın çalmasının doğal olması.  
 ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 3- Hırsızlığın bir yararının olduğu bu durumda, Koca'nın vurulma veya hapse girme riskini göze alması.  
 ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 4- Koca'nın iyi bir güreşçi olması veya güreşçi arkadaşlarının olması.  
 ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 5- Koca'nın kendisi için mi, yoksa başkasının yararı için mi hırsızlık yaptığı.  
 ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 6- Eczacının, kendi bulduğu bir ilaç için haklarına saygı gereği.  
 ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 7- Yaşamın değerinin, toplumsal ve kişisel sona erdirilmesinden daha kapsamlı olup olmadığı.  
 ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 8- İnsanların birbirlerine nasıl davranacakları konusundaki değer yargılarının esasının ne olacağı.  
 ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 9- Eczacının, zaten sadece zenginleri koruyan kanunların arkasına saklanması.  
 ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 10- Bu durumda kanunların bireyin en temel hakkını engeller durumda olup olmaması.  
 ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 11- Eczacının, bu kadar zalim ve açgözlü olduğu için soyulmayı hak etmesi.  
 ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 12- Bu durumda, hırsızlığın tüm topluma ne yarar sağlayacağı.

**Not:** Yukarıdaki maddeleri cevaplandırdıktan sonra, şimdi bu **12 maddeden sizce en önemli olan dört tanesini seçiniz.** Seçtiğiniz bu dört maddeyi önem sırasına koyarak, (...) parantezler içine madde numaralarını yazınız. Örneğin, sizin için en önemli olan 3. madde ise ve ikinci derecede önemli olan 7. madde ise,

En önemli ( 3 )

2. önemli ( 7 ) gibi doldurunuz:

<b>Önemlilik Sırası</b>	<b>Madde No</b>
<b>En önemli</b>	( )
<b>2. önemli</b>	( )
<b>3. önemli</b>	( )
<b>4. önemli</b>	( )

**2-KAÇAN MAHKUM ÖYKÜSÜ**

Bir mahkum, hırsızlık suçundan 10 yıla mahkum olmuştur ve hapiste yatmaktadır. Fakat birkaç sene sonra, hapisten kaçar ve yeni bir şehre başka bir isim ile yerleşir. Sekiz sene yoğun bir şekilde çalışıp kendi işini kurmak için para biriktirir. Kurduğu işte müşterilerine adil davranır, çalıştırdığı işçilere iyi para verir. Kazandığı paranın büyük bir kısmını da hayır kurumlarına yatırır. Ancak, bir gün eski bir komşusu, onun sekiz yıl önce polisten kaçan ve polisin aradığı adam olduğunu anlar.

**Komşu, bu adamı polise ihbar edip, tekrar hapse girmesine neden olmalı mıdır?**

**(Seçeneklerden birini seçiniz):**

- a) Evet       b) Kararsızım       c) Hayır

Yukarıdaki öykü ile ilgili olarak verilen aşağıdaki 12 maddeyi okuyarak, size göre her maddenin önemlilik derecesini belirtmek için **Çok Önemli–Önemli–Biraz Önemli–Az Önemli–Önemsiz seçeneklerinden birini (X) işareti ile işaretleyiniz.** Anlamadığınız madde olursa, 'Önemsiz' seçeneğini işaretleyiniz.

**ÖNEM DERECESESİ**

Çok Önemli	Önemli	Biraz Önemli	Az Önemli	Önemsiz
------------	--------	--------------	-----------	---------

- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 1- Mahkum'un, kötü bir adam olmadığını ispat edecek kadar düzgün bir yaşam sürdüğü.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 2- Cezadan kaçmış her suçlunun, daha çok suça sebep olması.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 3- Hapishane ve kanun baskısı olmadan daha rahat yaşanacağı.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 4- Mahkum'un topluma karşı borcunu ödeyip ödemediği.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 5- Toplumun, Mahkum'a adil davranıp davranmadığı.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 6- İyi bir insanın, toplumdan ayrı hapse konmasının ne yarar sağlayacağı.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 7- İnsanların, Mahkum'u hapse gönderecek kadar zalim olmaları.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 8- Mahkum bırakılırsa, hapisteki diğer insanlara haksızlık olacağı.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 9- Komşunun, Mahkum'un iyi bir arkadaşı olup olmadığı.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 10- Durum ne olursa olsun, kaçmış bir suçluyu ihbar etmenin vatandaşlık görevi olduğu.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 11- İnsanların istekleri ile toplumun yararının bir arada nasıl sağlanabileceği.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 12- Mahkum'un hapse girmesinin, ona veya bir başkasına yararı olup olmayacağı.

**Not:** Yukarıdaki maddeleri cevaplandırdıktan sonra, şimdi bu **12 maddeden sizce en önemli olan dört tanesini seçiniz.** Seçtiğiniz bu dört maddeyi önem sırasına koyarak, (...) parantezler içine madde numaralarını yazınız.

<u>Önemlilik Sırası</u>	<u>Madde No</u>
En önemli	( )
2. önemli	( )
3. önemli	( )
4. önemli	( )

**3- GAZETE ÖYKÜSÜ**

Lise son sınıf öğrencisi olan Ahmet, düşüncelerinin çoğunu ifade edebilmek için öğrencilere yönelik bir gazete çıkarmak istemektedir. Uluslararası anlaşmazlıklarda ordunun kullanılması fikrine ve erkeklerin saç uzatmasının yasaklanması gibi okul yönetiminin bazı fikirlerine karşı gazetesinde görüş belirtmek istemektedir.

Ahmet gazete çıkarmaya başlayacağı zaman Müdür'den izin ister. Müdür, her baskı öncesi yazıların kendi onayına sunulması şartıyla kabul eder. Ahmet, kabul edip onay için Müdür'e birçok yazı sunar. Müdür hepsini onaylar ve Ahmet 2 hafta içinde 2 baskı çıkarır.

Ancak Müdür, Ahmet'in gazetesinin bu kadar dikkat çekeceğini beklememiştir. Öğrenciler gazeteden dolayı öyle heyecanlılardır ki, saçla ilgili düzenlemeyi ve diğer okul kurallarını protesto etmeye başlarlar. Kızgın aileler, Ahmet'in fikirlerine karşı çıkarlar. Müdür'ü arayıp gazetenin vatansever bir çizgide olmadığını ve basılmasının durdurulmasını isterler. Müdür, büyüyen galeyanın sonucu olarak, Ahmet'e, gazete baskısını durdurma talimatı verir. Sebep olarak, Ahmet'in faaliyetlerinin okul için yıkıcı faaliyetler olduğunu belirtir.

**Müdür, gazetenin basılmasını durdurmalı mıdır? (Birini seçiniz):**

- a) Evet       b) Kararsızım       c) Hayır

Yukarıdaki öykü ile ilgili olarak verilen aşağıdaki 12 maddeyi okuyarak, size göre her maddenin önemlilik derecesini belirtmek için **Çok Önemli-Önemli-Biraz Önemli-Az Önemli-Önemsiz**

seçeneklerinden birini (X) işareti ile işaretleyiniz. Anlamadığımız madde olursa, 'Önemsiz' seçeneğini işaretleyiniz.

### ÖNEM DERECESİ

Çok Önemli	Önemli	Biraz Önemli	Az Önemli	Önemsiz
------------	--------	--------------	-----------	---------

- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 1- Müdür'ün öğrencilere karşı mı, yoksa ailelere karşı mı daha sorumlu olduğu.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 2- Müdür'ün, gazetenin uzun bir süre basılabileceği veya gazete basımını birer birer onaylama sözü vermiş olması.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 3- Müdür gazetenin basımını durdursa da öğrencilerin protestoya başlayıp başlamayacağı.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 4- Okulun huzuru tehdit altındayken, müdürün öğrencilere talimat verme hakkının olup olmaması.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 5- Müdürün bu durumda "Hayır" deme özgürlüğünün olup olmaması.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 6- Müdürün, gazetenin basımını durdurmakla, önemli problemlerin tartışılmasına engel olup olamayacağı.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 7- Müdürün talimatının, Ahmet'in ona olan güvenini kaybetmesine sebep olması.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 8- Ahmet'in gerçekten okuluna sadık ve ülkesine karşı vatansever olması.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 9- Gazetenin basımının durdurulmasının, öğrencilerin eleştirel düşünme ve yargı eğitimi üzerine etkisinin ne olacağı.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 10- Ahmet'in, kendi düşüncelerini yayınlamasıyla, başkalarının haklarını bir şekilde çiğnemiş olması.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 11- Okulda olup biteni en iyi bilen olarak, müdürün, bazı kızgın ailelerden etkilenmiş olması.
- ( ) ( ) ( ) ( ) ( ) 12- Ahmet'in nefret ve hoşnutsuzluğu kışkırtmak için gazeteyi kullanması.

**Not:** Yukarıdaki maddeleri cevaplandırdıktan sonra, şimdi bu **12 maddeden sizce en önemli olan dört tanesini seçiniz.** Seçtiğiniz bu dört maddeyi önem sırasına koyarak, (...) parantezler içine madde numaralarını yazınız.

<u>Önemlilik Sırası</u>	<u>Madde No</u>
En önemli	( )
2. önemli	( )
3. önemli	( )
4. önemli	( )

## B- MESLEK ÜYESİ İLE İLGİLİ SORULAR

Aşağıdaki sorulardan size uygun olan seçeneği işaretleyiniz:

- 1) Meslek unvanınız nedir? a) SM ( ) b) SMMM ( ) c) YMM ( )
- 2) Cinsiyetiniz? a) Kadın ( ) b) Erkek ( )
- 3) Yaşınız? a) 25 ve altı ( ) b) 26-35 ( ) c) 36-45 ( ) d) 46-55 ( ) e) 56 ve üstü ( )
- 4) Öğrenim durumunuz?
  - a) İlköğretim ( )
  - b) Ticaret Lisesi ( )
  - c) Önlisans / MYO ( )
  - d) Lisans ( )
  - e) Lisansüstü ( )
- 5) Hayatınızın büyük kısmını nerede geçirdiniz?
  - a) Köy ( )
  - b) Kasaba/İlçe ( )
  - c) Küçük şehir ( )
  - d) Büyükşehir ( )
  - e) Yurtdışı ( )
- 6) Yanınızda kaç eleman çalışıyor?
  - a) Yalnızım ( )
  - b) 1-3 ( )
  - c) 4-6 ( )
  - d) 7-9 ( )
  - e) 10 ve üstü ( )
- 7) Mükellef sayınızı belirtiniz.
  - a) 10 ve altı ( )
  - b) 11-20 ( )
  - c) 21-30 ( )
  - d) 31-40 ( )
  - e) 41-50 ( )
  - f) 51 ve üstü ( )
- 8) Kaç yıldır bu meslektesiniz?
  - a) 0-5 ( )
  - b) 6-10 ( )
  - c) 11-15 ( )
  - d) 16-20 ( )
  - e) 21 ve üstü ( )
- 9) Bağlı olduğunuz meslek odası, meslek etiği eğitimleri düzenliyor mu?
  - a) Evet ( )
  - b) Hayır ( )
- 10) Bağlı olduğunuz meslek odasının düzenlediği eğitimler dışındaki eğitim/konferans/panellere katılıyor musunuz?
  - a) Sürekli ( )
  - b) Zaman zaman ( )
  - c) Hayır ( )
- 11) Meslekle ilgili kanun, yenilik ve gelişmeleri takip edebiliyor musunuz?
  - a) Sürekli ( )
  - b) Zaman zaman ( )
  - c) Hayır ( )
- 12) Mesleğinizi seviyor musunuz?
  - a) Evet ( )
  - b) Hayır ( )
- 13) Eğitiminiz sırasında, dersleriniz arasında “muhasabe etiği (mesleki ahlak kuralları)” kavramıyla nasıl karşılaştınız?
  - a) Genel / finansal muhasabe dersinde işlendi ( )
  - b) Maliyet muhasabesi dersinde işlendi ( )
  - c) Yönetim muhasabesi dersinde işlendi ( )
  - d) Muhasebe denetimi dersinde işlendi ( )
  - e) Diğer derslerde ( )
  - f) “Muhasebe etiği”, ayrı bir ders olarak işlendi ( )
  - g) Hiçbir derste işlenmedi ( )
- 14) Çalışma hayatınızda etik davrandığınızı/davranacağınıza inanıyorsanız, bunun en önemli sebebi aşağıdakilerden hangisidir? (Bir tane işaretleyiniz).
  - a) Eğitim ( )
  - b) Karakter özelliğim ( )
  - c) Meslek Yasası ( )
  - d) Gelenek ve inanç ( )
  - e) Ailede edindiğim görgü, terbiye ( )
  - f) Diğer ( )
  - g) Etik davrandığıma/davranacağıma inanmıyorum ( )
- 15) Meslek mensuplarının uyması gereken değerlerden sizce en önemlisi hangisidir? (Bir tane işaretleyiniz).
  - a) Dürüstlük ( )
  - b) Tarafsızlık ve bağımsızlık ( )
  - c) Mesleki yeterlilik ( )
  - d) Sır saklama ve güvenilirlik ( )
  - e) Mesleki özen ( )
- 16) Meslek mensuplarının etik kurallara aykırı faaliyetlerine neden olan en önemli sebep sizce nedir? (Bir tane işaretleyiniz).
  - a) Eğitim yetersizliği ( )
  - b) Ülkedeki yasalar ( )
  - c) Müşteri baskısı ( )
  - d) Piyasa koşulları ( )
  - e) Daha çok kazanç isteği ( )
  - f) Denetim eksikliği ( )
- 17) Muhasebecilik mesleğinin geleceğini nasıl görüyorsunuz?
  - a) Parlak ( )
  - b) İyi olacağına ümidim var ( )
  - c) Ümitsiz ( )



## Ö Z G E Ç M İ Ş

**Adı ve SOYADI** :Filiz ANGAY KUTLUK

**Doğum Tarihi ve Yeri** :28.10.1967/Alanya

**Medeni Durumu** :Evli

### **Eğitim Durumu**

**Mezun Olduğu Lise** :Antalya Lisesi

**Lisans Diploması** :Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü

**Yüksekisans Diploması:** Akdeniz Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı (2000-2003)

**Tez Konusu** : Davranışsal Muhasebe Çerçevesinde Etik Konusunun Değerlendirilmesi

**Yabancı Dil / Diller** : İngilizce ve Almanca

### **İş Denevimi**

**Çalıştığı Kurumlar** : OFO HOTEL/ANTALYA-Sağlık Merkezi Şefi (1993-2001)  
Akdeniz Üniversitesi S.B.E Araştırma Görevlisi (2001-2003)  
Akdeniz Üniversitesi Korkuteli MYO-Öğretim Görevlisi (2003-..)

**Adres** :Vatan Sitesi F-Blok D:30/Meltem/ANTALYA

**Tel. no** :(242) 238 58 65