

FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİM UYGULAMALARI KAPSAMINDA DAVRANIŞSAL MUHASEBE TEORİSİNE BAKIŞ*

Dr. Engin ERGÜDEN**

Prof. Dr. A. Fatih DALKILIÇ***

Doç. Dr. Can Tansel KAYA****

Doç. Dr. A. R. Zafer SAYAR*****

Derleme Makalesi / *Review Article*

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Özel Sayı 2018; 20, ös411- ös425

ÖS
411

ÖZ

Psikoloji bilimi ile finansın kesişimi olarak nitelendirilebilecek olan davranışsal finans uzun yıllardır finans literatüründe yer almasına ve oldukça çok sayıda akademik çalışmaya konu olmasına rağmen davranışsal muhasebe bu bağlamda daha geride kalmıştır. Oysa ki Amerika Muhasebe Birliği'nin (AAA) muhasebe eğitiminde psikoloji ile ilgili konuları dahil etme yönündeki çağrısı 1970'li yıllara kadar geriye gitmektedir. Finansal raporları hazırlayan muhasebecilerin sıklıkla mesleki yargılarına göre karar vermek durumunda kalmaları ve raporların bu doğrultuda şekillenmesinin yanı sıra bu raporları denetleyenlerin mesleki şüphecilik ile hareket ediyor oluşu davranışsal muhasebenin etki alanını ortaya koymaktadır. Çalışmanın amacı davranışsal muhasebenin teorik altyapısını ve ilgili olduğu teorileri ortaya koymak ve finansal raporlama ve denetim uygulamalarındaki yansımalarını incelemektir. Bu doğrultuda ilgili finansal raporlama ve denetim standartları da ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Davranışsal Muhasebe, Muhasebe teorisi

JEL Sınıflaması: M40, M42, M49

* Makale gönderim tarihi: 19.06.2018; kabul tarihi: 10.08.2018

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir'de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı'nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

** Yeditepe Üniversitesi, engin.erguden@erlerdenetim.com, orcid.org/0000-0026-2011-2012

*** Dokuz Eylül Üniversitesi, goztepe35@gmail.com, orcid.org/0000-0003-3986-0422

**** Yeditepe Üniversitesi, can.kaya@yeditepe.edu.tr, orcid.org/0000-0002-2177-4932

***** TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, zsayar@turmobil.org.tr, orcid.org/0000-0002-2731-8209

Atıf: Ergüden, E., Dalkılıç, A. F., Kaya, C. T. ve Sayar, A. R. Z. (2018). Finansal raporlama ve denetim uygulamaları kapsamında davranışsal muhasebe teorisine bakış. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös411- ös425

BEHAVIORAL ACCOUNTING THEORY IN THE SCOPE OF FINANCIAL REPORTING AND AUDITING APPLICATIONS

ABSTRACT

Although behavioral finance, that can be described as the intersection of psychology and finance, has been in the financial literature for many years and is subject to a great number of academic studies, behavioral accounting has lagged behind in this context despite the call of the American Accounting Association (AAA) to include psychology-related issues in accounting education goes back to the 1970s. Accountants who prepare financial reports frequently make decisions according to professional judgment so they shape the financial reports accordingly; auditors of these reports are acted with professional skepticism. These two facts reveals the domain of behavioral accounting. The aim of the current study is to demonstrate the theoretical background of behavioral accounting and other theories linked and to examine the implications of financial reporting & auditing practices. In this respect, related financial reporting and auditing standards are also addressed.

Keywords: Behavioral Accounting, Accounting Theory

JEL Classification: M40, M42, M49

1. DAVRANIŞSAL MUHASEBEYE GİRİŞ

1.1. Davranışsal Muhasebe: Tanım ve Kapsam

Davranışsal muhasebe araştırmalarının temeli; Fama'nın 1965 yılında yapmış olduğu hisse senetleri fiyatlarının rassal olarak hareket ettiğini ifade eden çalışması ve yine 1970 yılında ileri sürmüş olduğu "Etkin Piyasalar Hipotezi" kavramına karşı oluşturulan teorilerden olmaktadır (Usul ve Çağlan 2018).

Davranışsal muhasebe, özellikle son 15 yılda muhasebe alanında yaşanan büyük değişimin ön plana çıkardığı konular arasında yer almaktadır. 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 (Angay Kutluk 2010). Usul'e (2007) göre davranışsal muhasebe, karar alıcıların psikolojik yapılarına odaklanır ve davranış bilimlerinin muhasebe üzerindeki etkilerini anlamaya çalışır. Bu bağlamda davranışsal muhasebe, muhasebe bilgileri ve problemleri ile insan davranışları arasında ilişki kurarak;

a. alınan kararların işletme ve birey üzerindeki etkisini ölçer ve anlamaya yardımcı olur,

b. stratejik planlama ile örgüt davranışları arasında ilişki kurarak; düşüncelerin ölçülmesini ve raporlanmasını sağlar,

c. birey davranışlarının işletme politikaları ile uyumlaştırılmasını ve yeniliklere açık olmasını sağlar,

d. muhasebe standartlarının oluşturulmasına yardımcı olurken, psikoloji ve sosyoloji bilimlerini kullanarak, bu bilgilerin nasıl kullanıldığını irdeler.

1.2. Etki Alanı, Alt Başlıkları

Önceleri sadece kayıt işleminden ibaret olduğu düşünülen geleneksel muhasebenin kapsamı da genişlemiştir. Yaşanan tüm bu gelişmelerin ve değişimlerin ardından muhasebe biliminin bir alt dalı olarak davranışsal muhasebe oluşmuştur. Kişilerin bir muhasebe olayı ile karşılaşmaları neticesinde sergileyecekleri davranışları ele alarak bunları incelemeye çalışan davranışsal muhasebenin ortaya çıkmasının temelinde davranışsal iktisadın büyük bir yeri vardır (Marşap ve Okan Gökten 2016). Sadece rasyonel bakış açısıyla matematiksel modeller kullanılarak davranışsal boyutunun yok sayılması, muhasebenin eksik kalmasına neden olmaktadır. Bu nedenle bilginin üretilmesi, işlenmesi ve satılması aşamalarının sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi için, bu bilgileri kullanan insanın davranışsal boyutu göz ardı edilmemelidir (Ülkü 2012, 48).

ÖS
413

2. DAVRANIŞSAL MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA

2.1. Mesleki Yargı

Davranışsal muhasebe ve finansal raporlamanın nerede kesiştiği gibi bir soruya verilecek ilk yanıt kanımızca mesleki yargı olgusudur. Bu doğrultuda farklı tanımlar değerlendirildiğinde, mesleki yargının muhasebe ve denetim literatüründe Gibbins ve Mason (1988) tarafından yapılmış ve genel kabul görmüş tanımı şu şekildedir: “mesleki yargı; gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında ve meslekle ilgili standartlar doğrultusunda, deneyimli ve bilgili kişilerce gerçekleştirilen yargıdır.” Bu tanım temel alınarak mesleki yargının bazı özelliklerinden söz etmek gerekirse şu noktaların sıralanması doğru olacaktır:

- a. mesleki yargı anlamlı bir tercih içermelidir,
- b. mesleki yargı süreci sorunu tanımlama ve sorunun farkında olmadan karar vermeye uzanan bir süreci içermelidir,
- c. mesleki yargı kişinin iş sorumlulukları ile ilgili olmalıdır,
- d. mesleki yargı kişisel düzeyde dürüstlük gibi değerleri barındırmalıdır,
- e. mesleki yargı gerekli ve özel bilgi gerektirmeli, mesleki standartlar ve mevcut uygulama ile ilgili olmalıdır,
- f. mesleki yargı benzeri sorunlar ve benzer durumlarla ilgili deneyime dayalı olmalıdır,
- g. mesleki yargı mutlaka ve mutlaka mesleki tarafsızlığa izin veren koşullar altında

gerçekleştirilmelidir; tarafsızlık ve objektifliğin olmadığı bir yerde mesleki yargının doğru şekilde işlemesi mümkün olmayacaktır.

Sağlam bir ekonomi bilgisine ve temeline sahip; muhasebe ve denetim teorisine hakim olan bir meslek mensubu için standartlar içinde yer alan muhasebe bilgisini anlayabilmek hiç de zor olmayacaktır. Meslek mensubu açısından bakıldığında güçlüklerle karşılaşılan kısım gerçekleşen işlemlerin ve yürütülen operasyonların altındaki ekonomik gerçeklerin yani başka bir ifade ile ticari özün belirlenmesi sürecidir. Örneğin maddi olmayan varlıkların satışında; varlığa ait risk ve getirilerin transferi, potansiyel teknolojik sorunlar gibi işletmenin iş modeli ile ilgili bazı noktaların belirlenmesi zor olabilmektedir. Örneğin TMS 18'den TFRS 15'e geçişin yaşanması ve hasılatın belirlenmesine ilişkin bakış açısının ve yaklaşımın kökten değişime uğraması buna örnek olarak verilebilir. Dolayısıyla muhasebeciyi zorlayan, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ya da standart bilgisi değil, maddi olmayan varlıkla ilgili bileşenleri belirlemeye yarayan teknik bilgidir. Son yıllarda özellikle denetim firmalarında mühendislik, matematik ve hukuk gibi muhasebe dışındaki alanlardan mezun çalışanların sıklıkla istihdam edilmesinin arkasında yatan nedenlerden biri de bu bahsedilen teknik bakış açısına olan ihtiyaçtır.

ÖS
414

Muhasebecilerin ve denetçilerin mesleki yargılarından faydalanmaları finansal raporlamanın özünü oluşturmaktadır. Mesleki yargının sağladığı esneklik ve kavrama olmadan finansal muhasebe standartları ve kuralları hantal, sonuçsuz ve işlevsiz duruma gelmektedir. Finansal muhasebe, değişik koşullar altında farklı düzeylerde mesleki yargının kullanımını gerektirmektedir. İki deneyimli ve bilgili muhasebeci aynı koşullar ve benzer olaylar karşısında farklı sonuçlar doğuran yargıda bulunabilirler (Dalkılıç 2008).

Mesleki yargı oldukça geniş kapsamlı kurallar, muhasebe prensipleri, kanunlar, muhasebe standartları ve etik kurallardan oluşan bir yapı içinde yer almaktadır. Muhasebe sürecindeki uygulayıcılar mesleki yargı konusunda bahsi geçen bu yapının oluşturduğu çatının altında hareket etmek zorundadırlar. Dolayısıyla mesleki yargı sürecinin işleyişiyle ilgili kısıtlayıcı bir çevre bulunmaktadır. Mesleki yargı süreci kusursuz ve mükemmel değildir. Mantık hataları, bilgi eksikliği, zaman baskısı gibi insana özgü bazı kısıtlardan etkilenmeye açıktır. Sürecin büyük bir bölümü özel, bilinç dışı tarzda ve doğrudan gözlemlenemez yapıdadır.

Mesleki yargının sağlıklı bir biçimde kullanılabilmesi için muhasebe teorisi bilgisi gerekmektedir. Oysa ülkemizdeki halihazırdaki üniversite ders içerikleri incelendiğinde 'muhasebe teorisi' içerikli bir dersin olmadığı görülmektedir. Ayrıca ülkemizde muhasebe teorisi kitabı sayısı yok denecek kadar azdır. Mevcut Türkçe muhasebe kitaplarında bölümlerin başında uluslararası kitaplarda görülen öğrenim amaçları, beklenen çıktılar gibi kavramlar yer almamaktadır; oysa bu tarz bir pedagoji mesleki yargıyı geliştirecek bir yol haritası sayılabilmektedir. Uluslararası kitaplar incelendiğinde genelde çok yazarlı oldukları, yüzlerce muhasebe hocasının hakemliğinden ve değerlendirmesinden geçtikleri, bölümlerde yer alan örnekler, resimler ve şekiller için ayrıca profesyonel ekiplerin çalıştığı görülmektedir. Muhasebe eğitiminde öğrencilerin alanla ilk temasını sağlayan materyal doğal olarak ders kitaplarıdır. Bu bakımdan muhasebe kitaplarının önemi çeşitli araştırmacılar tarafından özellikle vurgulanmıştır (Guthrie, Parker ve Gray 2004; Huczynski 2011; Richardson 2004). Literatürde ders kitapları ile ilgili oldukça detaylı ve farklı perspektiflerde araştırmalara rastlamak mümkündür. Bu

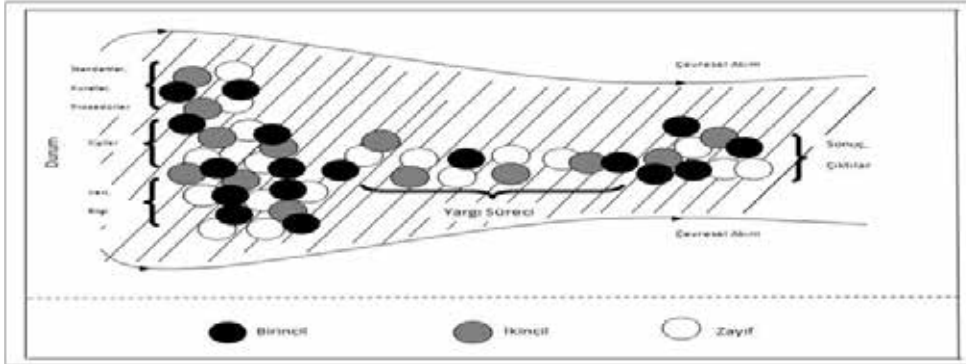
araştırmalar ilk muhasebe dersi olması bakımından finansal muhasebe dersini ve kritik düşünmeyi içinde barındırması ve karar verme sürecini ön plana çıkarması bakımından yönetim/maliyet muhasebesini özellikle farklı olarak ele almışlardır. Bu çalışmaların odak noktalarından birisi de mesleki yargının muhasebe eğitiminin en başından itibaren öğrencilere sağlıklı bir şekilde aktarılmasıdır.

2.2. Mesleki Yargı-Finansal Raporlama Standardı İlişkisi

Finansal raporlama standartları ve mesleki yargı beraber düşünüldüğünde aslında her bir muhasebe standardının bireysel bir görüş veya yargının yerini tuttuğunu söylemek Skinner ve Milburn'un (2001) görüşüyle uyumlu olacaktır. Bu açıdan bakıldığında muhasebe standartlarının var olmasının sebebinin de bu doğrultuda mesleki yargının belli bir çerçeveye oturtulması sayılabilir. Aksi halde her muhasebeci farklı bir görüşe sahip olacak ve karmaşık bir durum ortaya çıkacaktır. Bu bağlamda her standart aslında onu hazırlayan bir grup insanın kolektif yargısı olmaktadır. Burada sorulması gereken; kolektif yargının standartta ne zaman yer alması gerektiğidir.

**ÖS
415**

Mesleki yargının çalışmamızda yapılan tanımında da görüldüğü üzere standartlar ışığında gerçekleştirildiği yer almaktadır. Mesleki yargı ile standartlar arasındaki ilişki açık ve net olmamasına karşın oldukça önemlidir. Standartlar bilgisiz ve acemi çalışanlar için değil; belirli düzeyde uzmanlık ve deneyim sahibi meslek mensuplarını hedefleyerek hazırlanmaktadır. Mesleki yargının tanımı dikkate alındığında; yargının deneyimsiz kişilerce değil, uzman ve deneyimli kişilerce yapılan bir eylem olduğu açıkça belirtilmektedir. Şekil 1'de mesleki yargı sürecinde kişiyi etkileyen/ilgilendiren unsurlar görülmektedir.



Şekil 1. Mesleki Yargı Süreci

Kaynak: Gibbins ve Mason 2002, 21

Standartların mesleki yargıyı farklı şekillerde gerektirdikleri görülmektedir. Standartların mükemmel olmalarını beklemek mümkün değildir, bu bağlamda bazen yeterli ve açıklayıcı olamayabilirler. Bu durumda standardın genel olarak özünü yansıtacak şekilde mevcut duruma ilişkin bir yaklaşım ancak mesleki yargı ile belirlenebilmektedir. Aynı finansal tablo setini konu alan birden fazla otoritenin hazırladığı standart olması durumunda; hatta bu standartların kimi yerde birbirinin kapsamı içine girmesi durumunda çelişkiyi ortadan kaldırarak muhasebe uygulaması belirlemek mesleki yargı ile olanaklıdır. Yani esasen hangi durumda hangi standardın kullanılacağını belirlemek bile bir mesleki

yargı kullanımını gerektirmektedir. Son olarak konu ile ilgili birçok standardın varlığı meslek mensubunu bilgi yoğunluğuna götürecektir. Yığın şeklindeki bilgilerden konu ile ilgili olanları seçmek; hazırlanacak ek bilgilerin kullanıcıya marjinal getirisini düşünmek ve bilgiyi sunmak mesleki yargı sürecini oldukça güçleştirmektedir.

Mesleki yargı süreci kusursuz ve mükemmel değildir. Mantık hataları, bilgi eksiliği, zaman kısıtı gibi insana özgü bazı kısıtlardan etkilenmeye açık yapıdadır. Sürecin büyük bir bölümü özel, bilinç dışı tarzda ve gözlemlenemez yapıdadır (FEE 2007).

3. DAVRANIŞSAL MUHASEBE VE DENETİM

Ös
416

Muhasebe mesleği ve davranış bilimi birbirine bağlanmıştır, çünkü muhasebe belirli birimin yerine getirdiği davranış seviyesini yani performansı ölçer ve raporlar. Muhasebe mesleğinin alt bir uzmanlık alanı olan denetimde bireysel, grup ve organizasyonel olmak üzere bütün seviyelerde davranışı yaratan bir faktördür. Denetim dinamik bir süreçtir ve denetim süreci ile istisnai bir performansın ödüllendirilmesi gibi yeni davranışlar da yaratılır.

3.1. Denetçinin Denetim İşi İle İlgili Tutum ve Davranışının Belirleyicileri

Karar verme kişisel bir faaliyet olup, denetim çevre ve şartlarında grup ve organizasyonel konularından yoğun şekilde etkilenebilmektedir (Parker ve diğerleri 1989, 90-91). Bu kapsamda da denetçi müşteri seçim aşamasında, denetimin planlanması, risk değerlemesi ve değerlendirilmiş risklere karşılık verilmesi sürecinde ve denetimin raporlaması aşamasında gerçekleşme ihtimali olan denetim riski denetçi davranışında en önemli belirleyici faktör olacaktır. İnsan davranışlarının nedenleri genellikle kişisel farklılıklara veya kişilik, tutum, algı, önceki öğrenim ve motivasyon gibi faktörlere bağlanmaktadır. Denetim işinin çevre ve şartlarında ise aşağıda bahsedilen belirleyiciler önem kazanmaktadır:

3.1.1. Organizasyonel ve Profesyonel Çatışma

Aranya ve Ferris'in (1984, 4-5), çalışmalardan çıkan sonuçlara göre, işletmelerin meslek profesyonellerine mesleki yargılarına göre davranma fırsatı bu fırsatı verme derecelerine göre değişebilmekte, profesyonel iş ortamlarının profesyonel değer sistemlerini daha çok yansıttıklarını ve meslek ile ilgili enformel kontrollere inanma gücünden dolayı, diğer organizasyonlardan daha az bürokratik olduklarını ifade etmişlerdir.

3.1.2. Rol Belirsizliği ve Stres

Kişinin mesleki profesyonel değerleri ve organizasyonel sadakati arasındaki veya kendisi ve günlük bazda denetçinin birlikte çalışması gereken müşteri çalışanları arasındaki çatışma kişiyi olumsuz olarak etkiler (Parker ve diğerleri 1989, 92).

Denetçi değişimindeki yüksek derecede devir hızı, denetim çalışma alanında sıkça görülen rol belirsizliği, çatışma ve stres ile ilişkilidir. Rol çatışması ve iş stresi yüksek derecede pozitif olarak ilişkilirken, 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, 127).

3.1.3. İş Özellikleri

Denetim çalışmalarının gerçekleştirildiği çevre, denetlenen işletmenin sektör ve riskli bir işletme olup olmadığı ve mesleğin belli özellikleri, denetçilerin işten mutsuz olmalarına bazen de ayrılmalarına neden olan faktörlerdir (Parker ve diğerleri 1989, 93). Gönüllü veya gönülsüz olarak ayrılan denetçilerin çıkış görüşmeleri sonuçlarının incelenmesinde iş çevresinin çeşitli nitelikleri iş devrinin sonlanmasında temel sebepleri arasındadır.

3.2. Denetçinin Etik Yönelimi

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) denetçiler için Meslek Etik Yasası'nı çıkarmıştır. Bu yasaya göre uyulması gereken kurallar; dürüstlük ve tarafsızlık, etik çatışmalarının engellenmesi, mesleki yeterlilik, gizlilik, vergi uygulamaları, ülkedeki teknik standartlara ve etik kurallara öncelik verilmesi ve meslek mensupları hakkında basında yayın yapılmamasıdır. Türkiye'de ise, IFAC tarafından yayınlanan "Uluslararası Denetim Standartları" ile uyumlu olacak şekilde meslek etiği kuralları, Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından, SMMM ve YMM'lerin Çalışma ve Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik'te ve SPK tebliğinde düzenlenmiştir.

Denetim çalışmanın sonuçlarına göre denetçilerin etik yönelimleri, mesleğe bağlılık ve sadakat seviyelerini etkilemiştir (Shaub ve diğerleri 1993, 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 sarf etmek 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.

3.3. Denetçinin Çalışma süresi

Bir işletme ile bir denetim firması arasındaki uzun süreli hizmet sözleşmelerinin, denetim firmasının, müşteri yönetiminin çıkarlarıyla özdeşleşmesine yol açabileceği, bu durumda denetim firmasının gerçekten bağımsız faaliyette bulunmasının zorlaşacağı ve bağımsızlığı zedeleyeceği ifade edilmiştir (Iyer ve Rama 2004, 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. Bu süre KGK ve SPK bağımsız denetimleri için 7 yıldır.

3.4. Denetim Dışı Hizmetler

2002 yılına meydana gelen ve tarihin en büyük muhasebe skandalı ve şirket yolsuzluğu vakası olan Enron Vakası öncesi dünyanın gelişmiş ekonomilerde bağımsız denetim şirketleri kendi esas işleri olan bağımsız denetim haricinde diğer verdikleri danışmanlık hizmetleri karşılığında denetim hizmetlerinden aldıkları ücretten çok daha fazla ücret elde etmişlerdir. Denetçinin tarafsızlığı ile ilgili müşteri algılaması da önemlidir, çünkü algılamalar, faaliyetleri etkileyebilir (Iyer ve Rama 2004, 66).

3.5. Denetçinin Deneyimi ve Diğer Faktörler

Denetçinin deneyimi ve bilgisi, denetçinin yargı kalitesinin önemli belirleyicilerinden biridir (Martinov-Bennie ve Pflugrath 2009, 240). Denetim görevi, kişisel hüküm uygulaması gerektirdiğinde, genel denetim deneyiminin denetçinin yargı performansını olumlu etkilediği ortaya çıkmıştır. İçerik olarak karışık ve yoğun olmayan denetim işlerinde, 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.

Denetçinin iş deneyimi arttıkça denetçiler, olumlu görüşle sonuçlanan kararda daha güvenilir olmakta ve şartlı görüş veya olumsuz görüşle sonuçlanan kararda daha az güvenilir olmaktadır. Hangi tür görüşü verilerse versinler, kararları önceki beklentilerine uyarsa daha güvenilirlik yüksek, karar beklentilerden uzaklaşırsa denetçi açısından güvenilirlik düşük olmaktadır.

3.6. Denetçinin Bağımsızlık Riskini Etkileyen Faktörler

Bağımsızlık riski, denetçinin bağımsızlığının tehlikeye düşebilmesi olarak tanımlanan risktir (Johnstone ve diğerleri 2001, 1-2). Bağımsızlık riskine neden olan çevresel şartlardan biri, bağımsızlık riskinin oluşması için denetçi için gerçek, ya da hissedilen nedeninin olmasıdır.

Bir denetçi veya denetim firmasının uzun süreli ve iyi bir iş ilişkisinde olduğu ve denetim 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 gerektiği ifade edilir Blay (2005).

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

3.7. Sarbanes-Oxley Yasası ve Denetim Firmasının Bağımsızlığı

ABD’de yaşanan Enron, Xerox ve worldcom gibi şirket yolsuzluklarının, 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, 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, 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, 22-23; Gökalp 2005, 110):

- (1) Defter tutma ya da denetim müşterisinin muhasabe 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 7 yılda bir rotasyona tabi tutulmalıdır (Uysal 2004, 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, 112)

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: X, No: 25 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”inde bir sorumlu ortak baş denetçinin, bir müşteri şirket ile yapılan bağımsız denetim sözleşmesinde, en çok 7 hesap dönemi görev alabileceği, sorumlu ortak baş denetçinin aynı müşteri şirketin denetim çalışmalarında görev alabilmesi için en az 3 hesap döneminin geçmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.

3.8. Mesleki Şüphencilik

Mesleki şüphencilik modern denetimin temel özelliklerinden biri olmasına rağmen tanımı ve ölçülmesi konusunda ortak bir görüş bulunmamaktadır. Denetim standartları da mesleki şüphencilik konusunda gereken rehberliği göstermedikleri yönünde eleştirilmektedir (Dalkılıç ve Oktay 2011, 65)

Mesleki şüphecilik kavramına Uluslararası Denetim Standartları'nın (UDS) birkaç yerinde değinilmektedir. Kavram ilk olarak standart setinin hemen başında yer alan terimler sözlüğünde karşımıza çıkmakta ve “mesleki şüphecilik sorgulayıcı bir zihni ve kanıtın eleştirisel değerlendirilmesini içeren davranıştır” şeklinde tanımlanmaktadır (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları 2008, 42).

UDS 240'ın 12-14. paragraflarında ve SPK tebliği 30. kısım madde 8'de denetçinin mesleki şüphecilikle hareket etmesi gerektiği yer almaktadır. Bu standartlara göre denetçi, elde edilen bilgilerin hile nedeniyle önemli yanlışlıkları içerebileceği, dolayısıyla denetçinin sürekli kuşku içinde olması gerektiği vurgulanmaktadır.

ÖS
420

4. DAVRANIŞSAL MUHASEBE: YÖNETİM MUHASEBESİ

Davranışsallık, işletme fonksiyonlarının tümüne nüfuz etmiş olup; yönetsel kademelerin faaliyetlerinde yadsınamaz ve dikkate alınması şart olan bir değişken olarak karşımıza çıkmaktadır. Yönetim ve organizasyon alanının tabanını teşkil eden davranışsal çalışmalar; psikoloji biliminin zengin alt yapısının kalitatif işletme fonksiyonlarıyla da entegre edilmesiyle birlikte davranışsal muhasebenin literatürdeki ilk ayak izlerine rastlamaktayız. Davranışsal muhasebenin evrim süreci incelendiğinde, sürecin öncülüğünü psikoloji tabanlı çalışmaların yürüttüğünü; ancak ibrenin yavaş yavaş muhasebe tabanına oturduğunu görmekteyiz (Argyris 1950; Argyris 1952; Stedry 1960; Devine 1960; Becker ve Green 1962; Becker 1967; DeCoster ve Fertakis 1968; Hofstedt ve Kinard 1970; Hopwood 1972; Jones 1976). Diğer taraftan, davranışsal muhasebenin konular itibariyle daha yakın anabilim dalı olarak, kökenini bireylerin davranışlarının en beklenen rasyonel davranış modellerinden ne derece farklılık gösterdiğini inceleyen davranışsal ekonomi ve finansal piyasalardaki rasyonel olmayan davranış bütünü ve yatırımcıların yanlış paylarını ortaya çıkarma çabasında olan; insan davranışlarının hisse senedi fiyatları ve endeks getirilerinin oluşumunda ne ölçüde etkili olduğunu araştıran davranışsal finans oluşturur (Kaya 2017; Sulik-Górecka ve Strojek-Filus 2017). Özellikle Behavioral Assumptions of Management Accounting çalışmasıyla toparlayıcı bir rol üstlenen Edwin Caplan, bugünkü literatür ivmesine yön ve hız veren araştırmacı olmuştur (Caplan 1966). 2000li yıllara gelindiğinde, literatürün davranışsal muhasebede ağırlığını en fazla yönetim muhasebesine verdiğini görmekteyiz (Tin ve diğerleri 2017). Birnberg ve Shield (1989) ile başlamış daha sonra Meyer ve Rigsby (2001) tarafından geliştirilmiş olan konuya ait literatürdeki aşamalı sınıflandırma sonuçları şu şekildedir: Yönetim muhasebesi (% 16.52), genel konular (% 12.39), denetim (% 9.09), finansal muhasebe (% 7.43), muhasebe araştırmaları (% 4.95), vergi (% 3.30), etik (% 3.30), maliyet muhasebesi (% 2.47) ve son olarak da sermaye piyasaları (% 1.65).

Birnberg (2000), yönetim muhasebesi içerisindeki davranışsal öğelerin, maliyet muhasebesi, modern yönetim muhasebesi ve postmodern yönetim muhasebesi olmak üzere üç tarihsel döneme ayırmaktadır. Tarafsız bir değerlendirme yapıldığında ise, bu üç döneme, Shank ve Govindarajan (1988) tarafından öne sürülen stratejik yönetim muhasebesinin izlerinin de dahil edilmesi gereği öne çıkmaktadır. Geleneksel işletme yapısına bakıldığında, Drucker'ın (2012) SMART objectives gözlüğüyle bakılamayan, oldukça dikey, merkezîyetçi, hiyerarşik

katmanların çok olduğu, formal yapının çok yoğun gözlemlendiği, çalışanların yetki ve sorumluluk alanlarının kısıtlı olduğu görülmektedir. Böyle bir düzende karar verici (ler) in sorumluluk muhasebesi mevhumuna da belirgin derece uzak olduğu bilinmektedir. Durum böyleyken, davranışsal muhasebenin davranışsal boyutunu göz ardı ettiği bir gerçektir.

Muhasebe bilimi, sürekli gelişim gösteren dinamik yapısı ile birlikte, kendini devamlı yeni evrim koridorlarından geçirebilmeyi başarmakla işletmeler için kurmay bir birim halindedir. Bu kurmay birim derinlemesine incelendiğinde geçmiş veriyi esas alan, kesinlik çerçevesi içinde doğrulanabilirlik esasını gerektiren, iç paydaşlara olduğu kadar daha ağırlıklı dış paydaşlar için zorunlu olarak hazırlanan finansal muhasebe, kronolojik olarak literatürde kendine yer edinmiştir. Diğer taraftan, gelecek odaklı, yönetim için kesinlik çerçevesi içerisinde doğrulanabilirlik esasını yerine ilgili ve zamanlı bilgiyi karar vericilere sağlamayı hedef alan ve sadece iç paydaşları işteğal konusu alan yönetim muhasebesi, bahsi geçen kurmay birimin davranışsal çalışmalarında daha fazla ortak paydada buluşan diğer ayağıdır. Yönetim muhasebesi, Ar-Ge, ürün/hizmet/süreç tasarımı, üretim, pazarlama, dağıtım ve müşteri hizmetleri gibi değer zincirinin tüm aşamalarında daha etkin bir yönetim anlayışını tesis etme çabasıdır. Yönetimin müşteri, maliyet, kalite, zaman, inovasyon odaklı bir yaklaşımı benimsemesini değer ve tedarik zinciri tesisi ve sürekli gelişimin taçlandırmasıyla hedefler (Riahi-Belkaoui 2002). Özetle, yönetimin muhasebesidir. Her türlü bilgiyi karar verme mekanizmasına tercüme ederek işletmenin hedefleri doğrultusunda karar vericilere destek sağlar. Böyle bir sistem içerisinde, özellikle gelecek odaklı yapısını bütçe ve sapma analizleri üzerine kuran yönetim muhasebesi, bu gelecek odaklı hedeflerini insanlar vasıtasıyla yapmaktadır. İşte tam bu nokta, yönetim muhasebesinin ne derece davranışsal alanla iç içe olduğunu göstermektedir.

**ÖS
421**

Muhasebenin davranışsal alanı, kişilerin davranışları içinde hissi özelliklerini odağına almasıyla birlikte, bilişsel, algılanan ve duygusal dokuların izini sürerek muhasebe tabanlı tüm karar verme aşamalarındaki insan davranışını incelemektedir. Bu alan ilk başta kısıtlı gözükse de, tam tersine derinliği engindir. Her ne açıdan ele alınırsa alınsın, muhasebe bilgi sistemlerinin tümü, bünyesinde insan faktörünü barındırmakta olup; insan tarafından üretilip insan tarafından kullanılmaktadır (Jones 1976).

Geleneksel olarak, finansal kontrolün tesisi, yönetimin planlanan sonuç ve hedeflerini gerçekleştiren sonuçlarla bütçe ve standart maliyetler vasıtasıyla karşılaştırmasıyla süregelmiştir. Bu karşılaştırmalar yönetsel davranış ve muhasebe bilgisinden ne derece etkilendiği ile mümkün olmuştur (Jones 1976). Örneğin, Merchant ve Manzoni'ye göre (1989), davranışsal muhasebe literatürü, (elde edilebilirlik olasılığı bağlamında %50'nin altında olan) bütçe hedeflerinin sıkı ama yine de erişilebilir olmasının motivasyonu arttırdığı vurgusunu yapmışlardır. Diğer taraftan, performans odaklı (kâr) bütçelerinin %80'nin üzerinde elde edilebildiğinin altını çizmişlerdir. Yani, zahmetli ve maliyetli bütçe süreçlerinden etkili sonuçlar hedefleniyorsa, katılım gerçekçi olmak zorundadır. Aksi takdirde, pseudo yaklaşımlar fırsat maliyeti de dahil olmak üzere sadece geometrik kayıpları beraberinde getirecektir. Argyris (1953), bu pseudo yaklaşımlara istinaden, ast üst arasında astların olası cezalandırılma riskine karşı üstlerine gerçekte ne düşündüklerini iletmemeye durumlarının altını çizmiştir. Özellikle bir karar vericinin hedefleriyle organizasyonun bir bütün olarak hedefleri örtüşmediğinde, karar vericinin işteğal seviyesi bütçenin gereksinimleriyle yükselmeyecek olup; beklenen başarı daha otoriter ve otokratik bir yönetim anlayışına yol verebilecektir.

Günümüz koşulları değerlendirildiğinde ise, otoriter yapı adem-i merkeziyetçi anlayışların çatısı altında daha katılımcı ortamlardan yönetim formasyonunu tekrar ilkel çağlara götürecektir. Bir devre damgasını vurmuş olsa da, Bethlehem Çelik Fabrikası'nda "etkin" kavramını yeniden şekillendirmiş olsa, günümüzde Taylorist yaklaşımların yerini, çok daha insan odaklı motivasyon teorilerinin almış olduğu gözlemlenmektedir (Taylor 1914; Chen ve Pan 1980).

Sonuç olarak, Dunk'ın da itinayla vurguladığı gibi, davranışsal konuların göz ardı edilmesi tehlike arz etmektedir. Organizasyonlar insanlar ile birlikte var oldukça, insan davranışı mutlak suretle organizasyonel işleyişi etkileyecektir. Her sürece ait yüksek seviyede ve gerçek anlamda olan insan katılımı, davranışsal boyutlarıyla yönetimin muhasebesine mutlak suretle artılar kazandıracakken; gerek genel anlamda muhasebenin, gerekse yönetim muhasebesinin davranışsal boyutu göz ardı edildiğinde, sırasıyla bireysel ve hemen ardından bir bütün olarak organizasyonel hedef ve motivasyon seviyeleri belirgin düzeyde irtifa kaybedecektir. Bilindiği üzere, günümüzün gerçeği Endüstri 4.0 ve yarının gerçekleri Endüstri kim bilir kaçlar, insan faktörünü tehdit altına alan gelişmelerdir (Ergüden ve diğerleri 2018). Fakat yine de, bu gelişmeler insan faktörünü hiçbir zaman tamam olarak ortadan kaldıramayacaktır. Hal böyleyken, davranışsal tarafa yapılacak olan yatırım; organizasyonun refahı için olmazsa olmaz bir gerçektir.

ÖS
422

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Sadece rasyonel bakış açısıyla matematiksel modeller kullanılarak davranışsal boyutunun yok sayılması, muhasebenin eksik kalmasına neden olmaktadır. Bu nedenle bilginin üretilmesi, işlenmesi ve satılması aşamalarının sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi için, bu bilgileri kullanan insanın davranışsal boyutu göz ardı edilmemelidir (Ülkü 2012). Muhasebecilerin ve denetçilerin mesleki yargılarından faydalanmaları finansal raporlamanın özünü oluşturmaktadır. Mesleki yargının sağladığı esneklik ve kavrama olmadan finansal muhasebe standartları ve kuralları hantal, sonuçsuz ve işlevsiz duruma gelmektedir. Finansal muhasebe, değişik koşullar altında farklı düzeylerde mesleki yargının kullanımını gerektirmektedir. İki deneyimli ve bilgili muhasebeci aynı koşullar ve benzer olaylar karşısında farklı sonuçlar doğuran yargıda bulunabilirler. Muhasebe mesleği ve davranış bilimi birbirine bağlanmıştır, çünkü muhasebe belirli birimin yerine getirdiği davranış seviyesini yani performansı ölçer ve raporlar. Muhasebe mesleğinin alt bir uzmanlık alanı olan denetimde bireysel, grup ve organizasyonel olmak üzere bütün seviyelerde davranışı yaratan bir faktördür. Denetim dinamik bir süreçtir. Davranış sadece gözlenip, ölçülüp sonra da raporlanmaz. Davranışsallık, işletme fonksiyonlarının tümüne nüfuz etmiş olup; yönetsel kademelerin faaliyetlerinde yadsınamaz ve dikkate alınması şart olan bir değişken olarak karşımıza çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

- Angay Kutluk, F. 2010. Davranışsal Muhasebe Çerçevesinde Etik Konusunun Değerlendirilmesi, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Antalya.
- Aranya, N. ve K. R. Ferris. 1984. "A Reexamination of Accountants' Organizational-Professional Conflict", *The Accounting Review*, 59 (1).
- Argyris, C. 1952. *The Impact of Budgets on People*, NY: The Controllership Foundation, New York.
- Argyris, C. 1953. "Human Problems with Budgets", *Harvard Business Review*, 31 (1).
- Becker, S. & D. Green, 1962. "Budgeting and Employee Behavior", *Journal of Business*.
- Becker, S. W. 1967. "Discussion of the Effect of Frequency of Feedback on Attitudes and Performance", *Journal of Accounting Research*.
- Birnberg, J. B. 2000. "The Role of Behavioral Research in Management Accounting Education in the 21st Century", *Issues in Accounting Education*, November, 15 (4).
- Birnberg, J. G., & J. F. Shields. 1989. "Three Decades of Behavioral Accounting Research: A Search for Order", *Behavioral Research in Accounting*, 1.
- Caplan E. H. 1966. "Behavioral Assumptions of Management Accounting", *The Accounting Review*, July: 496-509.
- Chen, R. S., & S. D. Pan. 1980. "Frederick Winslow Taylor's Contributions to Cost Accounting", *Accounting Historians Journal*, 7 (2).
- Dalkılıç A. F. 2008. Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarında Mesleki Yargının Rolü, Basılmamış Doktora Tezi.
- Dalkılıç F. ve S. Oktay. 2011. "Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphencilik", *İSMMMO Mali Çözüm*, 103.
- DeCoster, D. T. & J. P. Fertakis. 1968. "Budget-Induced Pressure and its Relationship to Supervisory Behavior", *Journal of Accounting Research*, Autumn: 2.
- Devine, C. T. 1960. "Research Methodology and Accounting Theory Formation", *The Accounting Review*, July.
- Drucker, P. 2012. *The Practice of Management*, Routledge.
- Dunk, A. S. 2015. "Behavioral Research in Management Accounting: The Past, Present, and Future", In *Advances in Accounting Behavioral Research*, 09 Mar.
- Ergüden, A. E., C. T. Kaya, B. Tanyer ve M. Türkyılmaz. 2018. "Endüstri 4.0'in Getirdiği Devrimsel Değişimler Işığında Muhasebe Sistemlerinin Yeniden Yapılandırılması", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, *Accounting & Auditing Review*, 18 (54).

FEE 2007. Selected Issues in Relation to Financial Statement Audits.

Gibbins M. ve A. K. Mason. 1988. Professional Judgment in Financial Reporting, CICA Research Study.

Gökalp, F. 2005. “Genel Hatları ile Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye’deki Şirketlere Etkisi”, Analiz, 5 (14).

Guthrie, J., L. D. Parker, L. D., ve R. Gray. 2004. Requirements and Understandings for Publishing Academic Research: An Insider View. In C. Humphrey & B. Lee (Eds.), The Real-Life Guide to Accounting Research: A Behind-the-Scenes View of Using Qualitative Research Methods, Elsevier, Oxford, 1st ed.

Hofstede, T. R., & J. C. Kinard. 1970. “A Strategy for Behavioral Accounting Research”, The Accounting Review.

Hopwood, A. G. 1972. “An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation”, Journal of Accounting Research, 10.

Huczynski, A. 2011. “Portrayals of Management Fashions in Contemporary Management and Organisational Behaviour Textbooks”, The International Journal of Management Education, 9(3).

Iyer, V. M. ve D. V. Rama. 2004. “Client’s Expectations on Audit Judgments: A Note”, Behavioral Research in Accounting, 16.

Johnstone, K. M., M. H. Sutton ve T. D. Warfield. 2001. “Antecedents and Consequences of Independence Risk: Framework for Analysis”, Accounting Horizons, 15 (1).

Jones, D. M. C. 1976. “Behavioural Aspects of Management Accounting”, Management Decision, 14(1).

Kaya, C. T. 2017. Davranışsal Finans, Certified Financial Planner – Davranışsal Finans Modülü, https://e-kampus.com/html5/cfp_modul_5/story.html

Kim, C. K., & W. S. Waller. 2005. A Behavioral Accounting Study of Strategic Interaction in a Tax Compliance Game, In Experimental Business Research, Springer, Boston, MA.

Marşap, B. ve P. Okan Gökten. 2016. “Davranışsal Muhasebe: Kuramsal Yaklaşım”, İşletme Araştırmaları Dergisi.

Martinov-Bennie, N. ve G. Pflugrath. 2009. “The Strength of an Accounting Firm’s Ethical Environment and the Quality of Auditors’ Judgments”, Journal of Business Ethics, 87.

Merchant, K. A. & J. F. Manzoni. 1989. “The Achievability of Budget Targets in Profit Centers: A Field Study”, The Accounting Review.

Meyer, M., & J. T. Rigsby. 2001. “A Descriptive Analysis of the Content and Contributors of Behavioral Research in Accounting 1989–1998”, Behavioral Research in Accounting, 13 (1).

- Parker, L. D., K. R. Ferris ve D. T. Otley. 1989. *Accounting for the Human Factor*, Prentice Hall, Australia.
- Rebele, J. E. ve R. E. Michaels. 1990. "Independent Auditors' Role Stress: Antecedent, Outcome, and Moderating Variables", *Behavioral Research in Accounting*, 2.
- Riahi-Belkaoui, A. 2002. *Behavioral Management Accounting*, Greenwood Publishing Group.
- Richardson, P. W. 2004. Reading and Writing from Textbooks in Higher Education: A Case Study from Economics, *Studies in Higher Education*, 29 (4).
- Shank, J. K. & V. Govindarajan. 1988. "Making Strategy Explicit in Cost Analysis: A Case Study," *Sloan Management Review*, Spring.
- Shaub, M. K., D. W. Finn ve P. Munter. 1993. "The Effects of Auditors' Ethical Orientation on Commitment and Ethical Sensitivity", *Behavioral Research in Accounting*, 5.
- Skinner Ross ve A. Milburn. 2001. *Accounting Standards in Evolution*, Toronto: Holt, Rinehart and Winston of Canada.
- Sulik-Górecka, A. & M. Strojek-Filus. 2017. "Behavioral Aspects of Information Created within Accounting System", *Obuda University e-Bulletin*, 7 (1).
- Stedry, A. C. 1960. *Budget Control and Cost Behavior*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Taylor, F. W. 1914. *The Principles of Scientific Management*, Harper.
- Tin, S., S. Tin, L. Agustina & M. Meyliana. 2017. "A New Classification of Topics in Behavioral Accounting: Current Research Direction from BRIA Journal in the Past 10 Years", *Journal of Business and Retail Management Research*, 11 (3).
- Uşul, H. 2007. *Davranışsal Muhasebe*, Asil Yayınları, Ankara.
- Uşul, H. Ve E. Çağlan. 2018. "Nöromuhasebe", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (2).
- Uysal, Ö. Ö., 2004. "Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu'nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 4 (13).
- Ülkü, S. 2012. *Muhasebenin Sosyal Yönü*, Editör: Ahmet Gökgöz, Dora Yayınları, Bursa.