Davranışsal Muhasebe: Kuramsal Yaklaşım

Behavioral Accounting: Theoretical View

Beyhan MARŞAP

Gazi Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Ankara, Türkiye
bguclu@gazi.edu.tr

Pınar OKAN GÖKTEN¹

Gazi Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Ankara, Türkiye
pinar.okan@gazi.edu.tr

Özet

İnsanların rasyonel karar verdiklerine ilişkin varsayıma dayanan iktisadi modellerin geçerliliği, psikoloji ve sosyoloji alanlarının ilgili literatüre girmesiyle günümüzde giderek etkisini kaybetmektedir. Sınırlı rasyonellik kavramının tanımlanmasıyla birlikte, insan davranışlarının ne şekilde ortaya çıktığı sıkça tartışılan ve araştırılan konuların başında gelmeye başlamıştır. Bu gelişmeler davranışsal iktisat alanının doğmasına neden olmuş, takiben finans ve muhasebe alanlarında da davranışsal çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Davranışsal muhasebe, çeşitli teorilerden ve nörobilimden faydalanarak, paydaşların davranışları üzerinde muhasebenin etkisini incelemektedir. Bu çalışma, davranışsal muhasebenin kavramsal boyutunu sunmayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda çalışmada, davranışsal muhasebenin ne olduğu ve hangi teorilerden ne şekilde faydalandığı tartışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Davranışsal Muhasebe, Nöromuhasebe, Muhasebe Teorileri

Abstract

Economic models under assumption on rational behavior of people in decision making, gradually have started to lose their validity after the integration of psychology and sociology into the related literature. Wide acceptance of bounded rationality concept makes the analysis and investigation of human behaviors a highly-debated issue. These developments provide the spawn of behavioral economics. Following, behavioral studies have started to be included in the areas of finance and accounting. Behavioral accounting examines the effect of accounting on stakeholders' behaviors by benefit from some theories and neuroscience. This study aims to present the conceptual dimension of behavioral accounting. In this context, the concept of behavioral accounting and the related theories are discussed.

Keywords: Behavioral Accounting, Neuroaccounting, Accounting Theories

¹ Sorumlu Yazar

Giriş

Muhasebe, işletmelerin finansal bilgilerinden yararlanarak ekonomik karar alma konumunda olan kişi ve kuruluşlara sistemli bilgi üreten; üretilen bilgileri farklı ihtiyaçlar için analiz eden; finansal bilgilerin denetimini de kapsayan bir bilim dalıdır. Amerikan Muhasebe Birliği'nin 1966 yılında yayınladığı Temel Muhasebe Teorisi Bildirisi'nde (A Statement of Basic Accounting Theory) muhasebe, çeşitli değerlendirmelerin yapılarak kararların verilmesi amacıyla ekonomik bilginin tanımlanma, ölçülme ve onunla ilişki kurulma süreci olarak tanımlanmaktadır (Sterling, 1967, s.104). Muhasebe parayla ölçülebilen ekonomik olayları esas alan ve gerçeğe uygun olarak bilgileri üretilip raporlayan bir bilim dalı olarak objektif gerçeklerle ilgilenmektedir. Diğer taraftan sosyal bir bilim alanı olan muhasebenin ilgi alanına yargılar ve subjektif davranışlar da girmektedir.

Nicel yöntemlerde, davranışsal bilimlerde ve bilgi teknolojisinde yaşanan gelişmeler muhasebeyi yakından etkilemiştir. Bunun sonucunda geçmişten beri süre gelen geleneksel muhasebenin çeşitli dalları oluşmaya başlamış ve farklı bakış açıları ortaya çıkmıştır. Tüm bu yaşananlar, geleneksel muhasebenin değişmesine ve gelişmesine yol açmıştır. 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. Bu nedenle davranışsal muhasebenin anlaşılabilmesi amacıyla ilk olarak davranışsal iktisat konusu ele alınacaktır.

Klasik ve neo-klasik iktisadın temel varsayımı olan homo economicus kavramı (Akyıldız, 2008, s. 30), ilk olarak Adam Smith'in 1776 yılında basılan Milletlerin Zenginliği (The Wealth of Nations) kitabında konu edilmiştir. Homo economicus, kıt kaynaklarla maksimum fayda elde etmeye çalışan ve tamamıyla rasyonel davranış gösterdikleri varsayılan insanları ifade etmektedir. Diğer bir deyişle kavramsal olarak homo economicus, beklenen fayda teorisinin de temel aldığı rasyonel davranış varsayımının temeli oluşturmaktadır. Halbuki tüm insanların rasyonel davranışlar gösterdiğinden bahsedebilmek mümkün değildir. Çünkü insan çevresiyle yüksek derecede etkileşim gösteren bir varlıktır. Sosyal ağlar, normlar, inançlar vb. çok sayıda faktör insan davranışlarını yönlendirmektedir. Ayrıca insanların kendilerine özgü kişilikleri bulunmaktadır ve gerçekleşen bir olaya yönelik olarak her bireyin aynı tepkiyi vermesini beklemek olası değildir. Dolayısıyla, insanların beklentilerin aksine irrasyonel davranışlar sergileyebileceklerini göz önünde bulundurmak gerekir. Sosyologlar ve psikologlar iktisat, finans ve muhasebe alanlarında rasyonel davranış varsayımı yönelttikleri eleştirilerle, ilgili alanların davranışsal boyutlarının gelişmesine katkıda bulunmuşlardır.

Herbert Simon (1955), davranışsal iktisat alanı açısından bir dönüm noktası olarak nitelendirilen çalışmasında, homo economicus kavramındaki yetersizlikleri ortadan kaldırabilmek amacıyla sınırlı rasyonellik kavramını ortaya atmıştır. Homo economicus kavramı, insanın tüm bilgiye ve onu kavrayabilme yeteneğine sahip olma durumu ifade ederken, sınırlı rasyonellik kavramı kişilerin limitli bilgiye sahip oldukları ve bir defada tüm bilgileri işleyemediklerinden her şeyi bilmelerinin gerçek dışı olduğu durumu ifade

etmektedir (Wittke, 2013, s. 14-15). Dolayısıyla, sınırlı rasyonellik ifadesi daha gerçekçidir.

Davranışsal finans, klasik ekonomik optimizasyon problemlerinin gerçekte tam olarak gözlemlenemeyen ve fiiliyattan uzak çok sayıda varsayıma dayanan makro modellerden oluştuğunu, bu haliyle söz konusu modellere dayalı olarak yapılan açıklamaların insana özgü duyguları geri plana attığını ifade etmektedir. Bu bağlamda, davranışsal iktisatçılar insana özgü motivasyon, korku, riskten kaçınma gibi duyguların ekonomik kararlar üzerindeki etkisini incelemektedir (Can, 2012, s. 97). Davranışsal çalışmaların iktisat alanında hız kazanması, konunun finans ve muhasebe alanlarına da girmesiyle devam etmiştir. Davranış bilimlerinden etkilenen davranışsal iktisat, davranışsal muhasebe ve davranışsal finansın çıkış noktası olmuştur. Davranışsal muhasebe alanında özellikle son yıllarda yoğun çalışmalar yapıldığı görülmektedir.

1. Davranışsal Muhasebeye Bakış

Muhasebe bilimi ile davranış bilimlerinin bir birleşeni olan davranışsal muhasebede psikoloji ve sosyoloji önemli seviyede etki göstermektedir. Davranışsal muhasebe, (1) muhasebecilerin ve (2) muhasebe rapor ve analizleri ile etkileşim içinde olan muhasebeci olmayanların davranışları ile ilgilenmektedir (Hofstedt ve Kinard, 1970, s. 43). Burada her iki grubun da psikolojileri ve neden o şekilde davrandıkları davranışsal muhasebe açısından son derece önemlidir.

Her bireyin aynı özelliklere sahip olmasını beklemek yanlış olacaktır. Kültürel, siyasi, dini vb. farklılıklar insanları birbirinden ayıran en önemli özelliklerdir. İnsan faktörünü muhasebenin odak noktasına alan davranışsal muhasebe, aynı muhasebe verisini inceleyen iki farklı kişinin aldıkları kararların birbirinden farklı olabileceği gerçeğine de vurgu yapmaktadır.

Nicel verilerle ilgilenmenin yanında nitel unsurları da göz önünde bulunduran davranışsal muhasebe, bireylerin sahip oldukları bilgi ve tecrübe düzeyi, teknolojiyi kullanma kabiliyetleri, grup çalışmasına yatkınlık dereceleri ile kültürel yapıları gibi çeşitli unsurlarla yakından ilgilidir. Günümüzde psikolojik sezgilerin rasyonel düşüncelerin yerini almasıyla davranışsal muhasebe daha da önem kazanmıştır. Bu bağlamda insan kaynakları ve bunların yönetimi gibi konular da davranışsal muhasebenin ilgi alanı içerisine girmiştir (Usul, 2007).

1960'lı yılların başlarına kadar muhasebe araştırmalarında sermaye piyasalarının işleyişi ve aktörlerin aldıkları kararların rasyonel olması açısından neo-klasik varsayımların hakim olduğu görülmektedir (Arnold ve Sutton, 2004, s. 152). Sonrasında davranış bilimlerine verilen önemin artması ve bunu takiben davranışsal iktisat alanında yaşanan gelişmeler davranışsal muhasebenin önünün açılmasına neden olmuştur. Davranışsal muhasebe kavramı ilk olarak 1960'lı yılların başlarında literatürde konu edilmeye başlanmıştır (Caplan, 1989, s. 109). Söz konusu terim, ilk olarak, "Journal of Accounting Research" isimli derginin 1967 yılında yayınlanan ve Cook (1967); Becker (1967), Jensen (1967) vb. çalışmaların yer aldığı "Empirical Research in Accounting: Selected Studies" sayısında yer almıştır (Birnberg ve Shields, 1989). Bu sayıdaki çalışmaların temelinde insan davranışlarının muhasebeye olan etkisi irdelenmiştir.

1971 yılında Amerikan Muhasebe Birliği'nin yayınladığı raporda, muhasebe alanında çalışan akademisyenlerin müfredatlarına davranış bilimleri ile ilişkili konuları

eklemeleri yönünde bildirimde bulunulmuştur (Castellano ve Roehm, 1977, s. 211). Bunun etkisiyle davranışsal muhasebe araştırmaları hız kazanmıştır. Dyckman (1998) çalışmasında, 1978 ile 1998 yılları arasında “The Accounting Review” ve “Journal of Accounting Research” gibi muhasebe alanında son derece önemli iki dergide davranışsal paradigmaya dayalı olarak yayınlanan makale sayısını incelemiş ve bu sayıda istikrarlı bir artış olduğunu gözlemlemiştir. Ayrıca, muhasebe alanında sayılar ve kayıt üzerine odaklanılarak insani ve davranışsal konuların göz ardı edilmiş olması da, davranışsal muhasebenin önem kazanmasındaki temel unsurlardan biridir.

Günümüzde davranışsal muhasebe araştırmaları, teknolojik gelişmelerin de etkisiyle, çok daha derinlemesine incelenebilen bir konu haline gelmiştir (Birnberg, 2011). Uygulamadaki söz konusu artışı, davranışsal muhasebenin farklı bir ayağını oluşturan ve makalenin izleyen bölümünde değinilecek olan nöromuhasebe kavramının son yıllarda çalışılmaya başlanmış olmasından anlamak mümkündür.

Davranışsal muhasebeciler, geleneksel muhasebeyi sadece sayısal verilerle ve standartlarla ilgilendiği için dar ve sınırlayıcı olarak nitelendirmektedirler. Geleneksel muhasebe, standartlara bağlı olduğu için “olması gereken” ile ilgilenirken; davranışsal muhasebe bireylerin davranışlarını ele almasından ötürü “olan ile” ilgilenmektedir.

Muhasebe araştırmalarının normatif araştırmalar ve pozitif araştırmalar şeklinde ikiye ayrıldığını hatırlatmakta ve konuyu bir de bu açıdan ele almakta fayda bulunmaktadır. Normatif araştırmalar, olması ve yapılması gerekenlerin üzerinde dururlar. En temel özellikleri ise kural koyucu niteliğe sahip olmalarıdır. Bir başka deyişle, normatif araştırmalar ne şekilde davranılması gerektiği hakkında bilgi verirken neden o şekilde davranılması gerektiği konusuna değinmemektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları/Uluslararası Muhasebe Standartları finansal raporların nasıl hazırlanması gerektiği hakkında bilgi vermektedir. Geleneksel muhasebede temel belirleyici olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) / Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) geleneksel muhasebede normatif araştırmaların varlığının gösterilebilmesi açısından verilebilecek en iyi örnektir.

Pozitif araştırmalar ise “olan ile”, diğer bir deyişle “gerçekleşen (gerçekte olan) ile” ilgilenmektedir. Muhasebedeki davranışsal ilişkileri araştıran pozitif araştırmalar için “olması gereken” konuların pek bir önemi bulunmamaktadır. Pozitif araştırmalar normatiften farklı olarak kural koymaktan ziyade açıklayıcı ve tahmin edici bir özelliğe sahiptir. Bu açıdan davranışsal muhasebede pozitif araştırmaların yer aldığını söylemek mümkündür. 2005 yılından bu yana UFRS’lerde de kural bazlı yaklaşımdan ilke bazlı yaklaşıma doğru yöneliş, işletme ve özünde insan olan kurumsal yapıda pozitif yaklaşıma; diğer bir ifade ile davranışsal muhasebeye kayış olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Geleneksel muhasebe verileri kullanılarak hazırlanan finansal raporlar davranışsal muhasebe ile insan faktörü de katılmaktadır. Davranışsal muhasebenin odaklandığı temel nokta; muhasebe sistemleri, insan davranışları ve örgütsel verimlilik arasındaki ilişkidir (Arnold ve Sutton, 2004, s. 152). Davranışsal muhasebeyi örgüt kültürü ile ilişkilendirmek de mümkündür (Erserim, 2012, s. 373).

İş performansı, iş tatmini, örgütsel bağlılık, toplam satış hedefi, verilen ödüller, prim ve ikramiyeler gibi çalışan motivasyonunu ve işletme verimliliğini artırmaya yönelik uygulamalar, davranışsal sonuçlar olarak nitelendirilmektedir (Fogarty, 1995, s.

45). Tüm bu unsurları nelerin olumlu yönde etkileyebileceği özellikle araştırılması gereken konular arasında yer almaktadır. Bunun temel nedeni bu unsurlarda meydana gelecek olumlu değişimlerin, işletme değerini de pozitif yönde etkileyecek olmasıdır. X ve Y isimli iki işletme olduğunu varsayalım. Bu işletmelerin finansal tablo verileri aynı olsun. Eğer X işletmesinin iş gücü çok daha tecrübeli ve yönetimi çok daha kuvvetli ise X işletmesinin değerinin diğerine kıyasla çok daha yüksek olacağı aşikardır. Bu örnekten de anlaşılacağı üzere, işletmenin değeri üzerinde insan faktörlerinin büyük bir etkisi bulunmaktadır. Bu nedenle muhasebe bilgisinin kullanımı üzerinde sosyal, kavramsal ve duygusal faktörlerin de incelenmesi gerekmektedir (İjiri, 1967, s. 157). İşletmenin değeri belirlenirken işletmede çalışanların değere katkısının da göz önünde bulundurulması gerekir. Aynı şekilde maliyetler üzerinde de çalışanların etkisi söz konusudur.

2. Davranışsal Muhasebe ile İlişkilendirilen Teoriler

Geleneksel muhasebeye insan davranışlarının neden-sonuç etkilerinin eklenmiş hali (Hofstedt ve Kinard, 1970, s. 38) olan davranışsal muhasebe çalışmalarının faydalandığı ve yakın ilişki içerisinde olduğu teoriler bulunmaktadır. Beklenti teorisi, eşitlik teorisi, amaç teorisi, durumsallık yaklaşımı ve vekalet teorisi bunların başında gelmektedir (Angay Kutluk, 2010).

Şekil 1’de de görüldüğü üzere davranışsal muhasebede bilgiyi üreten ve bilgiyi kullanan olmak üzere iki taraf söz konusudur. Muhasebe bilgilerinden yararlanan tarafları ise bilgiyi ekonomik karar alma amaçlı kullanan ve bilgiyi denetim amaçlı kullanan olmak üzere iki grupta toplayabiliriz. Bilgiyi denetim amaçlı kullananlar ise kendi içerisinde kamu adına denetim yapanlar ve iç denetim yapanlar şeklinde sınıflandırılabilir. Söz konusu tarafların davranışları ile muhasebe arasındaki ilişki takip eden kısımlarda irdelenen teorilerle ilişkilendirilerek davranışsal muhasebe açıklanmaya çalışılmaktadır.

Şekil 1. Davranışsal Muhasebeye Konu Taraflar

2.1. Beklenti Teorisi

Beklenti teorisi ilk olarak 1964 yılında Victor Vroom tarafından ortaya atılmış, sonrasında ise 1968 yılında Porter ve Lawler'ın yapmış oldukları çalışma ile geliştirilerek daha ayrıntılı bir model halini almıştır. Beklenti teorisinde kişiyi motive eden temel etkenin kişinin davranışı sonucundaki beklentileri olduğu vurgulanmaktadır.

Davranışsal muhasebenin taraflarından biri olan bilgiyi üreten muhasebeci, objektif belgelere dayalı olarak gerçekleşen olayları kayıt ortamına aktarma görevini normatif bir yaklaşımla yerine getirmektedir. Diğer taraftan, işletmeler Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre özellikle dönem sonu muhasebe uygulamalarında, muhasebe politika ve tahminlerinde değişiklik yapma yoluyla pozitif muhasebe yaklaşımını da uygulamaktadır. Bu durum konunun davranışsal muhasebe tarafından da ele alınabilmesini sağlar.

Kullanılan tahmin ve yargılar kişinin geçmiş deneyimleri ve bilgi birikimi yanında geleceği değerlendirme potansiyeline göre de şekillenmektedir. Örneğin, bir varlığın gelecekte üreteceği nakit akışlarının tahmin edilmesinde esas olan unsurlardan biri konumundaki faydalı ömrünün belirlenmesi kişisel yargılara da bağlıdır. Bu bağlamda kişisel yargılar, varlığın cari değeri üzerinde etki yaratacağından; varlığın edinim maliyetinin dönemlere dağılımını da etkilemektedir. TMS 16'da yer bulan tüketim modeli ile ilke bazlı yaklaşımın benimsenmiş olması, günümüzde beklenti teorisinin muhasebe uygulamalarında göz önüne alındığının bir işaretidir.

Bir varlığın edinimi ve onun varlık olarak kabulü konusu çerçevesinde yine beklenti teorisi ile bağlantı kurulabilir. Varlıktan gelecekte ekonomik fayda sağlama potansiyelinin mevcudiyeti, onun varlık olarak kabul edilmesini sağlayan unsurlardan birisidir. Diğer bir deyişle, kullanım etkinliğine dayalı gelir elde etme beklentisi; varlık edinimi için temel motivasyon kaynağı durumundadır.

2.2. Eşitlik Teorisi

John Stacy Adams tarafından 1963 yılında literatüre kazandırılan eşitlik teorisinin temel unsurları girdiler ve çıktılardır. Girdileri çalışanların iş yerine verdikleri; çıktıları ise çalışanların iş yerinden aldıkları şeklinde düşünmek mümkündür. Genel anlamda hiçbir çalışan girdilerin çıktılarından fazla olmasını istemez. Burada çalışanların algıları da büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda en azından çalışan tatmini için girdilerin çıktılarına eşit olması istenen bir durumdur.

Girdiler; çalışanın eğitim düzeyi, sahip olduğu yetenekler, çalışılan iş saatleri, harcanan emek, esneklik düzeyi şeklinde sıralanabilir. Çıktılar ise; maaş, bonus, itibar, yükselme, tanınırlık, iş güvenliği, övgü v.b. şeklindedir.

İşletmelerde eşitlik teorisi personel ve işçilik giderleri düzeyinin temel belirleyicisi iken, işletmenin yatırım ve faaliyetleri sonucunda elde ettiği faydalar bütünü ise çalışanların taleplerini şekillendirmektedir. Bu bağlamda fayda maliyet analizlerinin karar süreçlerine yansımaları ve nihai değerlendirme eşitlik teorisi çerçevesinde değişkenlik gösterir. Örneğin, işletmenin gerçekleştirdiği bir yatırım ve takibinde yürüttüğü faaliyetler sonucunda gösterdiği performansın, yüksek düzeyde karlılıkla raporlandığını düşünelim. Hiç şüphesiz ki ortaya çıkan finansal performans çalışanların yetenek ve emeklerinin bir sonucudur. Şayet, bu sonuca karşın çalışanların işletmeden elde ettiği faydalar eşitlik teorisi çerçevesinde arzu edilir değilse; ortaya

çıkan motivasyon kaybı işletmenin sürdürülebilirliğini negatif yönde etkileyecektir. Dolayısıyla, muhasebe sistemi ürünü olan finansal raporların çalışan davranışları üzerinde önemli etkileri söz konusudur.

2.3. Amaç Teorisi

Her bireyin belli başlı amaçları bulunmaktadır ve kişi söz konusu amaçlarına göre davranışlarını şekillendirir. Edwin Locke tarafından 1968 yılında geliştirilmiş olan amaç teorisinde, kişilerin amaçlarına ulaşabilirlik dereceleri önemli bir yer tutmaktadır. Bireylerin amaçlarının onların motivasyon derecelerini de belirleyeceği savunulmaktadır. Ulaşılması zor amaçları olan birey, kolaylıkla ulaşılabilir amaçları olan bir kişiye kıyasla daha fazla performans göstererek daha fazla motive olmaktadır (Erdem, 1998, s. 56).

Kişi amaçlarının özelliklerinin neler olduğu detaylı bir şekilde incelenmelidir. Sonrasında ise söz konusu amaçların bireyin iş başarısındaki rolü ve etkisi ele alınmalıdır. Teoride amaçların belirginliği, güçlüğü, kabulü, geri bildirimi şeklinde temel özellikleri bulunmaktadır (Onaran, 1981, s. 139).

Muhasebe, amaç teorisi çerçevesinde, kişilerin davranışlarını şekillendiren öncü araçlardan biridir. Finansal raporların işletmenin genel durumu hakkında ortaya koyduğu bilgi akışı işletmenin paydaşlarının karar süreçlerinde önemli derecede rol oynar. Örneğin çalışan açısından kişinin şahsi amaçlarını o işletmede yerine getirip getiremeyeceğine ilişkin fikir sunmaktadır. Yatırımcı açısından ise, işletmenin hisse senedinde aldığı spekülasyon pozisyonunun devamı veya sonlandırılması hususunda temel rol oynayacaktır. Paydaş ağı genişletildiğinde örnekleri artırmak mümkündür. Sosyal sorumluluk harcamaları temelinde işletme faaliyetlerinin meşruiyetinin ve genel kabulünün sağlanması; sosyal sermaye oluşumu temelinde sürdürülebilirliğe pozitif etki sağlayacaktır. Diğer taraftan işletme üzerinde oluşabilecek politik riskler ile ekolojik sistem çerçevesinde çevresel etkiler temelinde karşılaşılabilecek paydaş yargıları da muhasebenin davranışsal etkisine örnek olarak verilebilir. Dolayısıyla muhasebe, kişinin amaçları ile işletmenin amaçlarının örtüşüp örtüşmediğini ortaya koyan önemli bir unsur niteliğindedir ve paydaş davranışlarının şekillenmesinde temel rol oynar.

2.4. Durumsallık Yaklaşımı

Durumsallık yaklaşımı insanların farklı koşullarda farklı davranışlar sergileyeceğini desteklemektedir. Konuya örgütler açısından bakıldığında ise işletmelerin içinde bulundukları çevresel faktörler onların yönetim ve örgüt biçimlerini şekillendireceğinden farklı çevresel durumlarda yönetim ve örgüt yapılarında da farklılaşma söz konusu olacaktır.

Durumsallık yaklaşımı her şeyin içinde bulunduğu koşullara göre şekilleneceğine vurgu yapmaktadır. Sürekli bir değişimin görüldüğü günümüzde, koşullar ve durumlar da sürekli değişmektedir. Hem örgütlerin hem de bireylerin bu değişime ayak uydurmaları gerekmektedir. Yaşanan bu değişimlerden ötürü durumsallık yaklaşımı, her şekilde geçerli olacak bir kurallar bütününe belirlenmesinin mümkün olmadığını savunmaktadır. Bu nedenden dolayı da katı bir yapının olmaması; bunun yerine değişken ve esnek bir yapının olması gerektiğine vurgu yapılmaktadır.

Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, durumsallık yaklaşımıyla uygun olarak esnek ve ilkesel bir çerçeve ortaya koymaktadır. Örneğin

kavramsal çerçeve, muhasebenin ürettiği bilgiyi kullanan asli kullanıcılar olarak yatırımcılar ile işletmeye borç ve kredi verenleri kabul etmektedir. Kavramsal çerçevede bu bilgi kullanıcılarının muhasebe bilgisini nerede ve niçin kullanacağına yönelik açıklamalar da yer almaktadır. Buna göre mevcut ve potansiyel yatırımcılar ilgili işletmeye yönelik ekonomik karar alırken diğer yatırım araçlarını da dikkate alarak; mevcut durumu koruma, elden çıkarma veya yeni yatırım yapma yönünde davranış göstermektedirler. Diğer taraftan işletmeye borç ve kredi verenler de aynı şekilde mevcut durumu değerlendirme (işletmenin borç ödeme durumunu gözden geçirme) ve yeni kaynak sağlama konusunda karar vermek durumundadırlar. Her iki bilgi kullanıcısı da mevcut durumu kontrol ederek geleceğe yönelik karar alırken durumsallık yaklaşımı uygulamaktadır.

2.5. Vekalet Teorisi

İşletmeler yöneticiler, çalışanlar, yatırımcılar, borç verenler gibi çok sayıda farklı çıkar grubunu bünyesinde barındırmaktadır. Tüm bu grupların birbirinden farklı istek ve amaçları bulunmaktadır. Bu nedenle de çıkarları çelişmektedir. Vekalet teorisinde paydaşlar arasındaki ilişki ele alınır.

1970’li yıllardan bu yana tartışılmakta olan vekalet teorisinin hız kazanması Jensen ve Meckling (1976) tarafından yapılan çalışma ile olmuştur. Günümüzde vekalet teorisi muhasebe, iktisat, finans, pazarlama, örgütsel davranış ve sosyoloji gibi pek çok alanda uygulanmaktadır (Eisenhardt, 1989, 57). Vekalet teorisinin temelinde “bireysel çıkarı gözetken davranış ilkesi” bulunmaktadır (Söylemez, 2007, 8). Buradan da anlaşılabileceği üzere kişiler kendi çıkarlarını maksimize edebilmek amacıyla çeşitli faaliyetlerde bulunmaktadır.

Vekalet teorisinde iki taraf mevcuttur. Bunlar vekalet veren ve vekildir. Burada taraflardan biri diğerine vekalet verir. Fayda maksimizasyonu amacıyla olan her iki taraf arasında anlaşma yapılması ile süreç işlemektedir. Buradaki vekalet ilişkisi işletme sahipleriyle yöneticiler arasındaki ilişki olabileceği gibi yöneticiler ile kredi sağlayanlar arasındaki ilişki şeklinde de gerçekleşebilir.

Vekalet verme eylemi temsil maliyeti yaratır. Diğer bir deyişle vekalet veren, vekaletin verildiği kişiyi kontrol etmek ister ve bu ihtiyaç ek harcamalar gerektirir. Söz konusu ihtiyacın temel amacı ise vekalet veren ile vekalet eden arasında ortaya çıkacak bilgi asimetrisinin minimize edilmesidir. Aksi takdirde, yani yüksek bilgi asimetrisinin varlığı durumunda, vekalet eden kişisel çıkarlarını maksimize ederek vekalet vereni hak kaybına uğratabilir. Muhasebe ve özellikle denetim faaliyetleri, paydaşlar arasındaki asimetrik bilginin minimizasyonunda temel rol oynar. Bu bağlamda, kamu yararına denetim yapanların ve iç denetçilerin varlığı vekalet teorisinin bir sonucudur.

2. Nöromuhasebe Kavramı: Davranışsal Muhasebenin Nörobilim Açısından Değerlendirilmesi

Geleneksel muhasebenin ayrılmaz bir parçası olan yargılama ve karar alma süreçleri davranışsal muhasebe açısından da son derece önemlidir. Zaman kısıtı ve sorumluluk gibi çevresel faktörler yargılama ve karar alma süreçlerini yakından etkilemektedirler. İnsan aklının bu süreçleri nasıl gerçekleştirdiği, hangi durumlarda başarılı olurken hangilerinde başarısız olduğunun incelenmesi ele alınması gereken unsurlar arasındadır (Wittke, 2013, s. 23).

İnsan aklının nasıl çalıştığı konusu nörobilimin ilgi alanına girmektedir. Nörobilim, sinir sisteminin anatomisini ele alarak, sinir sisteminin davranışlar ile ilişkisini incelemektedir. Son zamanlarda davranış bilimlerinden nörobilime kaymalar da gözlenmektedir. Bunun temel nedenleri arasında, önceden davranışsal olarak nitelendirilen durumların şimdilerde sinir sistemi ile ilişkilendirilmeye başlanması gelmektedir. Gerçekleştirilen bir davranış ya da alınan bir karar esnasında insan beyninin nasıl çalıştığına dair modeller oluşturulmaktadır. Burada beyin bir kara kutu olarak düşünülmekte ve kara kutunun nasıl çalıştığı öğrenilmeye çalışılmaktadır. Nörobilim alanında yapılan çalışmalar sonucunda, ödül ve ceza durumlarında beyin farklı merkezlerinin aktive olduğu görülmüştür (Birnberg ve Ganguly, 2012, s. 8). Örneğin, Luft (1994) çalışmasında, çalışanların alınan ücret aynı olsa da ceza yerine bonus almayı tercih ettikleri sonucuna ulaşmıştır.

Nörobilim ve nöroiktisat alanlarında görülen hızlı ilerlemelerin de etkisiyle nöromuhasebe konusu popülerlik kazanmaya başlamıştır. Nöroiktisat, alınan iktisadi kararlarda sinir ağlarının etkisinin anlaşılabilmesi için nörobilimin ölçüm tekniklerini kullanmaktadır (Zak, 2004, s. 1737). Temel olarak iktisat ile nörobilimde kullanılmakta olan yöntemlerin bir karmasını içeren nöroiktisat, iktisadi davranışları etkileyen sinir ağlarına odaklanmaktadır (Braeutigam, 2005, s. 355). Örneğin, lüks bir tüketim malı görülünce beyin hangi bölgelerinde kanlanmaların olduğu incelenmektedir. İnsan beyninin karar alma süreci anlaşılmaya çalışılmaktadır.

Birnberg ve Ganguly (2012) çalışmalarında, nöroiktisat ile ilgili olarak Glimcher ve diğerlerinin (2009) yazmış oldukları kitabı ele alarak nöroiktisatın davranışsal muhasebe ile ilişkilendirilebilecek nöromuhasebe kavramının ortaya çıkmasındaki etkisine değinmişlerdir. Nöromuhasebe kavramı özellikle davranışsal muhasebe konusuyla ilgilenenler açısından yenilikçi bir konudur. Ancak henüz nöromuhasebe kavramına yönelik çok az sayıda çalışma yapılmıştır. Çünkü nöromuhasebe konusunda çalışma yapmayı hedefleyen bir muhasebe araştırmacısı, yüksek miktardaki araştırma maliyetini finanse etmek ve nörobilim konusunda uzman araştırmacılardan destek almak durumundadır (Birnberg ve Ganguly, 2012, s.7).

Nöromuhasebe alanında beden, beyin, hormonlar ve nörotransmitterlerin davranışa etkileri incelenmektedir. Hormonların da davranışları büyük ölçüde etkilediğini söylemek mümkündür. Nöromuhasebede alınan kararlar ile vücudun biyolojisi arasında meydana gelen bağlantılar ele alınmaktadır. Örneğin, bir karar alınırken beyin hangi bölgelerinde kanlanmaların meydana geldiği incelenmektedir. Bunun için de fonksiyonel emarlar ve EEG'ler çekilmektedir. Aynı zamanda göz bebeğinde, ses tonunda ve kalp atışında meydana gelen değişiklikler de gözlemlenmektedir. Nöromuhasebe alanı sayesinde beyin bilgiyi nasıl değerlendirdiği ve bilgiyi nasıl mukayese ettiği hakkında bilgi sahibi olunabilir.

Sonuç ve Tartışma

Gelişen ve değişen dünyada ekonomik ve kültürel gelişmeler tüm alanlarda, içinde bulunulan zamanın yaklaşımlarına göre araştırılacak yeni konular ortaya çıkarmış, yeni görüşler ortaya konulmuş ve buna göre eserler üretilmiştir. Muhasebe bilimi de yaşanan ekonomik, teknik ve kültürel gelişim ve değişimlerden etkilenmiştir. Kural bazlı yaklaşımdan ilke bazlı yaklaşıma doğru yönelişle muhasebe uygulamaları (tahmin, politika, ölçüm vb.) ile ilgili kararlarda işletme yönetimine daha fazla söz hakkı tanınmıştır. Muhasebe ile ilgili birçok konuda (örneğin UFRS 9'a göre finansal

varlıkların sınıflandırılmasında “finansal varlık yönetim modeli”nin uygulanmasına izin verilmesi, UMS 16’ya göre varlığın faydalı ömrünün ve amortisman yönteminin belirlenmesi gibi) işletme yönetimine inisiyatif kullandırılması, yönetimi oluşturan bireylerin bilgi ve deneyim düzeyine göre finansal sonuçların farklılaşmasına neden olacaktır. İnsan davranışlarının, benzer finansal verilere sahip işletmelerde, yönetim kalitesinin etkisi ile farklı finansal sonuçlara ulaştırması muhasebe araştırmalarında davranışsal boyutun da dikkate alınması gerekliliğini ortaya çıkarmış ve davranışsal muhasebenin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Davranışların insan beynindeki değişimini inceleyen nörobilim, ekonomi alanına ve devamı olarak muhasebeye de uyarlanarak nöromuhasebe kavramının doğmasına neden olmuştur. Karar alma süreci insan odaklı olduğu sürece davranış farklılıkları karar almada her zaman etkin olacaktır. UFRS kavramsal çerçevede “Finansal raporlar, büyük ölçüde, kesin açıklamalardan çok tahminlere, yargılara ve yöntemlere dayanır. Kavramsal Çerçeve, bu tahminlerin, yargıların ve yöntemlerin temelini oluşturan esasları belirler.” (Kavramsal Çerçeve, A11) ve yine “Makul tahminlerin kullanılması finansal tabloların hazırlanmalarındaki önemli esaslardan biri olup finansal tabloların güvenilirliğini zayıflatmaz.” (Kavramsal Çerçeve, 4.41) ifadeleri muhasebede insan unsurunun ne kadar etkin olduğunu ortaya koymaktadır. Tahmini yapacak kişinin bilgi, görgü, deneyim düzeyi vb. nitelikleri, muhasebe verilerinin dolayısıyla finansal tabloların oluşumunu etkileyecektir. Muhasebede bu etki karar alma ve denetlemede; yönetim muhasebesi ve denetim faaliyetleri gibi kişisel yargıların kullanıldığı alanlara kadar uzanmaktadır.

Sonuç olarak sosyal bir bilim olan muhasebe her aşamada sayısal veriler yanında insan davranışlarının da sonucunu yansıtacaktır.

Kaynakça

- Adams, J.S., (1963). “Toward an understanding of inequity”, *Journal of Abnormal and Social Psychology*, Vol. 67, No.5, 422-436.
- Akyıldız, H., (2008). “Tartışılan boyutlarıyla homo economicus”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt. 13, Sayı. 2, 29-40.
- Angay Kutluk, F., (2010). *Davranışsal Muhasebe Çerçevesinde Etik Konusunun Değerlendirilmesi*, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Antalya.
- Arnold, V., Sutton, S. G., (2004). “Behavioral accounting research: foundations and frontiers”, *Management Revue*, Vol. 15, No. 1, 152-154.
- Becker, S.W., (1967). “Discussion of the effect of frequency of feedback on attitudes and performance”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 5, Empirical Research in Accounting: Selected Studies, 225-228.
- Birnberg, J.G., (2011). “A proposed framework for behavioral accounting research”, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 23, No. 1, 1-43.
- Birnberg, J.G., Ganguly, A.R., (2012). “Is neuroaccounting waiting in the wings? an essay”, *Accounting, Organizations and Society*, 37, 1-13.
- Birnberg, J.G., Shields, J.F., (1989). “Three decades of behavioral accounting research”, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 1, 23-74.

- Braeutigam, S., (2005). “Neuroeconomics - from neural systems to economic behaviour”, Brain Research Bulletin, Vol. 67, No. 5, 355-360.
- Can, Y., (2012). “İktisatta psikolojik insan faktörü: davranışsal iktisat”, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt. 4, Sayı. 2, 91-98.
- Caplan, E.H., (1989). “Behavioral accounting: a personal view”, Behavioral Research in Accounting, Vol. 1, No. 1, 109-123.
- Castellano, J.F., Roehm, H.A., (1977). “Research in behavioral accounting courses: an approach”, The Accounting Review, Vol. 52, No. 1, 211-215.
- Cook, D.M., (1967). “The effect of frequency of feedback on attitudes and performance”, Journal of Accounting Research, Vol. 5, Empirical Research in Accounting: Selected Studies, 213-224.
- Dyckman, T.R., (1998). “The ascendancy of the behavioral paradigm in accounting: the last 20 years”, Behavioral Research in Accounting, Vol. 10, Supplement, 1-10.
- Eisenhardt, K.M., (1989). “Agency theory: an assessment and review”, Academy of Management Review, Vol.14, No.1, 57-74.
- Erdem, A.R., (1998). “Süreç kuramlarının eğitim yönetimine katkıları”, Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı.4, 51-57.
- Erserim, A., (2012). “The impacts of organizational culture, firm’s characteristics and external environment of firms on management accounting practices: an empirical research on industrial firms in Turkey”, Procedia – Social and Behavioral Sciences, 62, 372-376.
- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Kamu Gözetimi Kurumu, https://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C%281%29.pdf.
- Fogarty, T.J., (1995). “Questioning the assumed homogeneity of the behavioral environment of accounting firms: some exploratory empirical evidence”, British Accounting Review, 27, 45-59.
- Glimcher, P.W., Camerer, C.F., Fehr, E., Poldrack, R.A., (2009). Neuroeconomics: Decision
- Hofstede, T.R., Kinard, J.C., (1970). “A strategy for behavioral accounting research”, The Accounting Review, Vol. 45, No. 1, 38-54.
- Ijiri, Y., (1967). The Foundations of Accounting Measurement, Prentice Hall International Series in Management, New Jersey.
- Jensen, R.E., (1967). “Discussion of the effect of frequency of feedback on attitudes and performance”, Journal of Accounting Research, Vol. 5, Empirical Research in Accounting: Selected Studies, 229-234.
- Jensen, M.C., Meckling, W.H., (1976). “The theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure”, Journal of Financial Economics, Vol.3, No.4, 305-360.
- Onaran, O., (1981). Çalışma Yaşamında Güdülenme Kuramları, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Porter, L.W., Lawler, E.E., (1968). Managerial Attitudes and Performance, Homewood.

- Simon, H.A., (1955). “A behavioral model of rational choice”, The Quarterly Journal of Economics, Vol. 69, No. 1, 99-118.
- Söylemez, C., (2007). İşletmelerde Temsil Maliyetlerinin Test Edilmesi: Türk İmalat Sektörü Üzerine Ampirik Bir Uygulama, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Sterling, R.R., (1967). “A statement of basic accounting theory: a review article”, Journal of Accounting Research, Vol. 5, No. 1, 95-112.
- TMS 16 – Türkiye Muhasebe Standartları 16, Maddi Duran Varlıklar Standardı, Kamu Gözetimi Kurumu, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS16.pdf>.
- Usul, H., (2007). Davranışsal Muhasebe, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Wittke, K., (2013). Behavioral Aspects in Accounting and Their Impact on the Auditing Process, International Business Management Thesis, Berlin School of Economics and Law.
- Zak, P.J., (2004). “Neuroeconomics”, Philosophical Transactions of the Royal Society B: Biological Sciences, 359, 1451, 1737-1748.

Behavioral Accounting: Theoretical View

Beyhan MARŞAP

Gazi University

Faculty of Economics and Administrative
Sciences, Ankara, Türkiye

bguculu@gazi.edu.tr

Pınar OKAN GÖKTEN

Gazi University

Faculty of Economics and Administrative
Sciences, Ankara, Türkiye

pinar.okan@gazi.edu.tr

Extensive Summary

1. Introduction

Economic models under assumption on rational behavior of people in decision making, gradually have started to lose their validity after the integration of psychology and sociology into the related literature. Wide acceptance of bounded rationality concept makes the analysis and investigation of human behaviors a highly-debated issue. These developments provide the spawn of behavioral economics. Following, behavioral studies have started to be included in the areas of finance and accounting. Behavioral accounting examines the effect of accounting on stakeholders' behaviors by benefit from some theories and neuroscience. This study aims to present the conceptual dimension of behavioral accounting. In this context, the concept of behavioral accounting and the related theories are discussed.

Accounting researches could be classified as normative and positive. Discussing the subject from this point of view will be feasible. Normative researches emphasize with “must be” and “need to be” issues. Rule-maker characteristic is the main feature of normative dimension of accounting. In other words, while normative researches give information about how we should behave, they do not mention why we should behave on that way. As International Financial Reporting Standards (IFRS)/International Accounting Standards (IAS) give information about how financial reports should be prepared, they are good examples for the existence of normative researches in traditional accounting.

Positive researches deal with “going on” events. The items that should be actualized are not so much important for positive researchers who investigate behavioral relations in accounting. Positive researches have descriptive and estimator features contrary to normative researches. In this respect, it is possible to say that positive researches exist in behavioral accounting. Since 2005 in IFRS/IAS there has been a drift from rule-based approach into principal-based approach. This can be interpreted as a tendency towards positive approach and behavioral accounting.

As a result of behavioral accounting, human factor takes place in financial reports prepared by using traditional accounting data. The main point that behavioral accounting focuses is the relation between accounting systems, human behaviors and organizational productivity (Arnold ve Sutton, 2004, s. 152). It is also possible to associate behavioral accounting with the organizational culture (Erserim, 2012, s. 373).

2. Theories Associated with Behavioral Accounting

There are two parties in behavioral accounting as information producers and information users. Economic decision makers and auditors are the parties of accounting information users. Ones using information for audit purposes can be classified as auditors on behalf of the public and internal auditors. Behavioral accounting will be explained by combining the behaviors of these parties with related accounting theories.

Expectancy theory is suggested firstly in 1964 by Victor Vroom. After, in the year 1968 this theory was improved and a detailed model composed by Porter and Lawler. The main factor that motivates human in expectancy theory is the expectations as a result of human behavior. Accountant, who produces information, is one of the parties of behavioral accounting. Accountant records events by using objective documents and this will be a good example for normative approach. On the other hand, organizations implement positive accounting approach and also behavioral accounting by actualizing especially period end closing accounting applications, changes in accounting policies and estimates.

The main factors of equity theory that was constituted by John Stacy Adams in 1963, are inputs and outputs. Inputs may be mentioned as the level of education, possessions, working hours, the effort and the level of flexibility. Outputs are salary, bonus, reputation, promotion, recognition, job security etc. While equity theory is the main determinant of the personnel and worker expenditures in organizations; benefits gained as a result of investments and activities shape demands of employees.

Every individual has certain aims and they shape their behaviors according to these goals. Edwin Locke composed goal setting theory in the year 1968. The level of goal achievement is extremely important in this theory. The features of personal goals have to be examined in a detailed way and after that the role and effect of these goals on the work performance should be discussed. In the frame of goal setting theory, accounting is a leading tool that shapes human behavior.

Contingency approach supports that human behaves differently in different situations. This approach also emphasizes that everything takes a form according to the condition it is in. Nowadays there is a continuous change. Because of this, conditions and situations also change. Both organizations and persons have to keep up with these changes. IFRS/IAS adopt a flexible and principal frame appropriated to contingency approach.

Agency theory that has been discussed since 1970 accelerates with the study of Jensen and Meckling (1976). The legation activity creates agency costs. In other words, principal wants to control the agent and this need necessitates extra expenditures. The main aim of this need is the minimization of the information asymmetry appeared between principal and agent. Otherwise, agent forfeits principal by maximizing personal interests. Accounting, especially auditing activities, plays a key role in the minimization of asymmetric information between shareholders.

In the field of neuroaccounting, the effects of body, brain, hormone and neurotransmitters on behavior are examined. The connection between the decisions taken and biology of body is dealt by neuroaccounting. While taking a decision, blood build ups appear in which parts of the brain can be examined. Functional mri scanning and EEG may be used. Changes in pupil, tone of voice and heartbeat may also

monitored. So, we have an idea about how the brain evaluates and compares the information by the help of neuroaccounting.

3. Conclusion

Humans in management departments may use initiatives and their knowledge and experience levels differ from each other. In this sense, different human behaviors may lead to different financial results even if they have similar financial data by the impact of the firm quality. This demonstrates that behavioral dimension have to be taken into consideration in accounting researches. So, behavioral accounting gains importance. Neuroscience that examines the changes in the human brain applied firstly in the field of economy and then accounting. This leads the emergence of neuroaccounting. As long as decision making process is human oriented, differences in behaviors are always effective in decision making process. As a result, accounting that is a social science always reflects the results of both numeric data and human behaviors.