

MUHASEBE VE HESAP TEORİLERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ: TİCARİ HESAP TEORİSİ *

Yusuf Sürmen ¹
Yaşar Bayraktar ²

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, muhasebe teorisinde önemli bir yere sahip olan hesap teorilerinden Ticari Hesap Teorisi'ni ayrıntılı olarak açıklamaktır. Çalışmada öncelikle muhasebe teorilerinin tanımına ve açıklamasına değinilmiş, ardından söz konusu muhasebe teorileri açısından klasik ve modern (*çağdaş*) yaklaşımlar ortaya konmuştur. Sonrasında ise muhasebe okullarının muhasebe bilimine/teorisine katkısı açıklanmıştır. Son olarak Kişilendirilmiş (*Öğretici*), Cebirsel, Biçimsel, Maddesel ve Görevsel Hesap Teorileri detaylandırılarak G. HELD tarafından ileri sürülen Ticari Hesap Teorisi'ndeki 16 tipik işlem örneklerle somutlaştırılmıştır. Çalışma sonucunda, örneklendirilen işlemlerin önemli bir kısmının ticari hayatta sıklıkla gerçekleştirildiği ortaya konmuştur. Bununla birlikte bazı işlemlerin de sehven (*hatalı*) yapılan muhasebe kayıtlarının düzeltilmesine yönelik olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Teorisi, Hesap Teorisi, Ticari Hesap Teorisi.

Jel Kodu: M40, M41, M49.

HISTORICAL DEVELOPMENT OF ACCOUNTING AND ACCOUNT THEORIES: MERCANTILE ACCOUNT THEORY

ABSTRACT

The purpose of this study is to explain in detail the Mercantile Account Theory, one of the accounting theories that has an important place in accounting theory. In the study, firstly, the definition and explanation of accounting theories are mentioned, then classical and modern (*contemporary*) approaches are presented in terms of accounting theories. Afterwards, the contribution of accounting schools to the science/theory of accounting is explained. Finally, the Personalized (*Instructive*),

* Bu çalışma 14-16 Ekim 2021 tarihleri arasında gerçekleşen 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Tarihi Kongresinde sunulan tebliğin gözden geçirilmiş halidir.

¹ Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, yusufsurmen@ktu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9200-9920

² Dr. Öğr. Üyesi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, yasarbayraktar@ktu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-6974-5292

Atıf (Citation): Sürmen, Y. & Bayraktar, Y. (2021). Muhasebe ve Hesap Teorilerinin Tarihsel Gelişimi: Ticari Hesap Teorisi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(2021 Özel Sayı), 237-252.

Algebraic, Formal, Material and Functional Account Theories are detailed and 16 typical transactions in the Mercantile Account Theory put forward by G. HELD are embodied with examples. As a result of the study, it has been revealed that a significant part of the exemplified transactions are frequently performed in commercial life. However, it has been determined that some transactions are for the correction of accounting records made inadvertently.

Keywords: Accounting Theory, Account Theory, Mercantile Account Theory.

JEL Codes: M40, M41, M49

1. GİRİŞ

Muhasebe, kendine özgü tanımları, terimleri, kavramları, ilkeleri, kanunları, kuralları, yöntemleri, teorileri ve sistemleri olan bir bilim³dir (Yazıcı, 2001: 2). Muhasebe ve hesap teorileri, bilim insanları, araştırmacılar, öğrenciler ve uygulayıcılardan oluşan paydaşlarına muhasebe uygulamalarının temel mantığının açıklanması noktasında yol göstererek önemli bir rol üstlenmektedir. Dolayısıyla muhasebe ve hesap teorilerinin muhasebe biliminin meşruluğu açısından önem taşıdığı ifade edilmektedir. Nitekim muhasebe ve hesap teorilerinin geliştirilmesine yönelik araştırmalar yapan bilim insanları, muhasebe uygulamalarına rehberlik edebilecek nitelikte teoriler geliştirerek söz konusu bilimselliğin inşasında kritik bir rol oynamaktadır (Al-Adeem, 2010: 35). Ancak muhasebe ve hesap teorilerinin oluşumundaki tarihsel süreçte bilim insanları bir takım nedenlere bağlı olarak fikir ayrılıkları yaşadığından muhasebe teorileri genel hatları itibarıyla klasik ve çağdaş (*modern*) yaklaşımlar çerçevesinde şekillenmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 125-151).

Bu çalışmanın amacı, muhasebe ve hesap teorisinde önemli bir yere sahip olan hesap teorilerinden Ticari Hesap Teorisi'ni ayrıntılı olarak ele alıp somut örnekler yardımıyla açıklamaktır. Çalışmanın izleyen kısımlarında öncelikle muhasebe teorilerinin tanımına ve açıklamasına değinilmiş, ardından söz konusu muhasebe teorileri açısından klasik ve modern (*çağdaş*) yaklaşımlar ortaya konmuştur. Sonrasında ise muhasebe okullarının muhasebe bilimine/teorisine katkısı açıklanmıştır. Son olarak Kişilendirilmiş (*Öğretici*), Cebirsel, Biçimsel, Maddesel ve Görevsel Hesap Teorileri genel hatları ile ele alınmış ve Cebirsel Hesap Teorileri içinde önemli bir yere sahip olup G. HELD tarafından ileri sürülen Ticari Hesap Teorisi'ndeki 16 tipik işlem birtakım örneklerle somutlaştırılmıştır.

³ Bilim, insanlık tarihi boyunca yaşamış birçok düşünürün (*bilim insanı*) görüş ve düşünceleri, tecrübe ve eylemlerinden oluşan, birbirine bağlı ve sürekli olarak büyüyen kümülatif bir bilgi kütesidir (Bernal, 2009: 43). Bilim, evrene ve topluma ilişkin olguları çözümlenme ve bu olguları birbirine bağlayan yasalara ulaşma çabasına binaen ortaya çıkmış olup, bilimsel faaliyetler "*bilinmeyeni bilme*" ve "*gerçeği bulma*" amacıyla şüpheli, sorgulayıcı ve akılcı yaklaşımlar temelinde sistematik olarak gerçekleştirilmektedir (Erat ve Arap, 2016: 9).

2. MUHASEBE TEORİSİ

*Muhasebe teori*⁴*si*, muhasebe bilimine temel olup yön veren, herhangi bir muhasebe konusu hakkında ileri sürülen varsayımlara ya da deneylere dayanılarak ispat edilen bilimsel görüştür (Yazıcı, 2001: 133).

Muhasebe teorileri, *a. mevcut muhasebe uygulamalarını değerlendirmek için kavramsal bir çerçeve sağlayan; b. yeni muhasebe uygulamalarının geliştirilmesine rehberlik eden ve c. araştırmacılar, uygulayıcılar, yatırımcılar, yöneticiler ve öğrenciler tarafından mevcut muhasebe uygulamalarının daha iyi anlaşılmasını sağlayan tutarlı, mantıksal ilkeler ve görüşler dizisi* (Hendriksen ve Van Breda, 1991: 22) olarak muhasebeye bilim olma niteliği kazandırmaktadır. Bu teorilerin; muhasebe biliminin amacını, çevresiyle ilgili önermelerini, ölçme ve değerlemeye ilişkin esaslarını ve varsayımlarını açıkça ifade etmesi gerekmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 121).

Muhasebe teorisi üzerine araştırma yapan bilim insanları, muhasebe düşüncesinin tarihsel süreçte nasıl bir değişim gösterdiğini incelemekte ve bu değişim üzerinde etkili olan ekonomik, politik, sosyal, çevresel ve bireysel faktörler üzerinde yoğunlaşmaktadır (Uçma, 2011a: 118). Bu noktada Hiçşamaz (1970: 67-81), muhasebenin teorik yapısına ilişkin görüşlerin; kişilik, hukuki, matematiksel ve iktisadi düşünceler etrafında şekillendiğini belirterek ortak görüşlerin *hesapların işleyişinin belirli bir esas ya da teoriye dayandırmaya yönelik olduğunu* ifade etmektedir. Diğer taraftan Hendriksen ve Van Breda (1991: 22), muhasebe bilimi açısından yaptığı araştırmada söz konusu faktörler çerçevesinde iktisadi, hukuki, vergisel, etik, davranışsal ve yapısal bir takım yaklaşımların muhasebe teorilerinin gelişimine zemin hazırladığını belirtmektedir. Bu kapsamda muhasebe teorisine duyulan ihtiyaç, Uçma (2011b: 30-34) tarafından; *muhasebenin bir bilim olarak kabul edilmesi, muhasebe bilgisinin yaşanan değişimlere göre şekillenmesi, uygulayıcı ve akademisyenlerin muhasebede bir teorisinin gereklilik arz ettiği yönünde açıklamalar yapması ve muhasebe teorisinin yokluğunda ortaya çıkan muhasebe araştırmalarının niteliksel olarak eksik kalmasına* bağlanmaktadır.

Literatürde muhasebe teorisi ile ilgili tanım, içerik ve kapsam birliği olmadığı⁵ gibi bu durumun araştırmacıların ortak bir metodoloji belirlemeksizin muhasebe teorisi üzerine çalışmasından kaynaklandığı ifade edilmektedir (Buckley, Kircher ve Mathews, 1968: 283). Ayrıca, bu durum, muhasebe teorisinin temel amacının ne olduğuna ilişkin yaşanan görüş ayrılıklarının da bir sonucudur. Literatürde muhasebe teorisi⁶ne ilişkin yaklaşımlar klasik ve çağdaş (*modern*) olarak sınıflandırılmıştır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 125-151). Klasik muhasebe teorileri, pozitif (*açıklayıcı*) ve normatif (*kural koyucu*) olmak üzere iki türe

⁴ Teori (*Fransızca – Theorie*), bilime temel olup yön veren, herhangi bir olay ya da olgu hakkında ileri sürülen varsayımlara ya da deneylere dayanılarak ispat edilen görüş olarak ifade edilmektedir (Yazıcı, 2001: 133). Literatürde teori kavramı yerine *kuram, nazariye* gibi ifadeler kullanılmaktadır (Taşkın vd. 2008; Keyman, 1967). Bu çalışmada “**teori**” ibaresi tercih edilmiştir.

⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Devine (1999) “Essays in Accounting Theory: A Capstone”; Hendriksen ve Van Breda (1991) “Accounting Theory”; Coetsee (2010) “The Role of Accounting Theory in The Development of Accounting Principles”.

⁶ Keyman (1967), “Luca Pacioli’den Çağımıza Kadar Muhasebede Nazariyeler Üzerindeki İncelemeler Muhasebenin Tanımı” başlıklı eserinde muhasebe teorilerini; ilkel (*Embriyonel, XIII. Yüzyıl Fransız Okulu, Beşhesapçılar, Avusturya-Lombardiya Okulu*), genel (*Personalist, Materyalist ve Matematiksel Teoriler*) ve çağdaş (*Şahıslandırma, Safi Vaziyet, Kıymet ve Hak, Mekâni ve Cebirsel Teoriler*) olmak üzere üç başlıkta sınıflandırmaktadır.

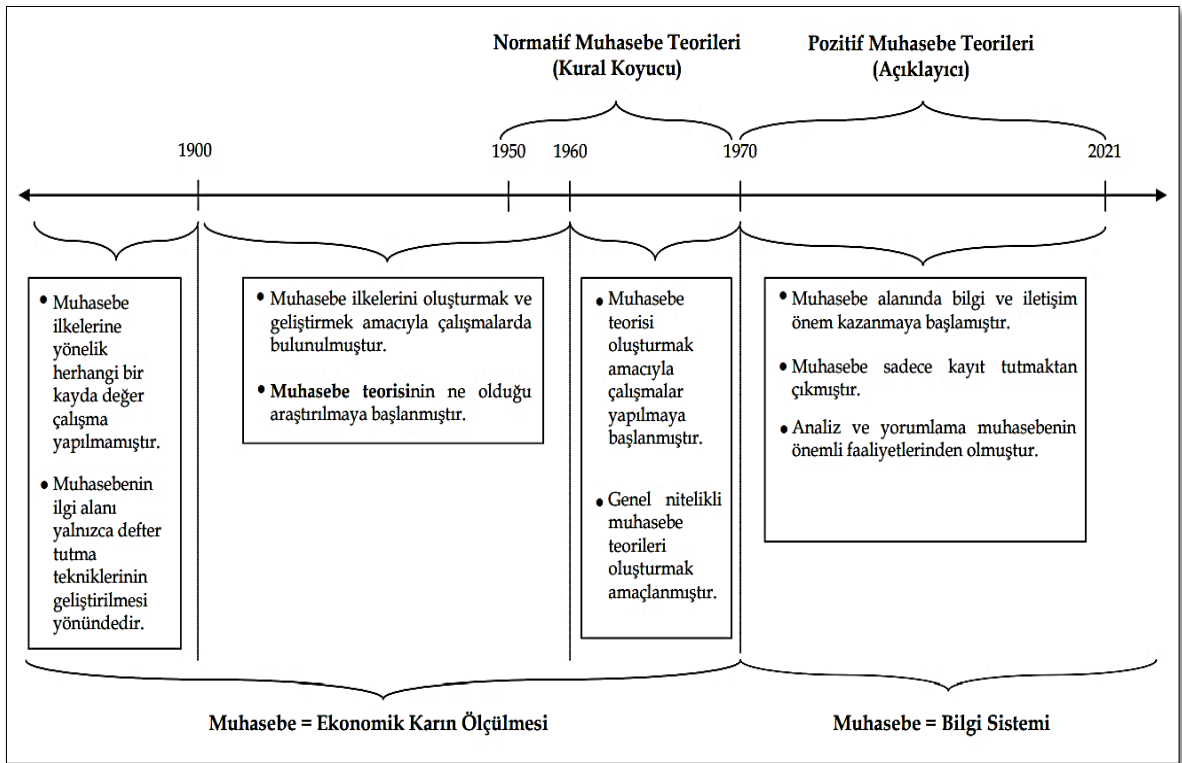
ayrılmaktadır. *Pozitif muhasebe teorisi*, muhasebenin ne olduğunu belirlemeye ve mevcut uygulamaların genel durumunu açıklamaya yönelik olup tümevarım (*endüktif-inductive*) yaklaşımını benimsemektedir. *Normatif muhasebe teorisi* ise muhasebenin ne olduğundan ziyade ne olması gerektiğini açıklarken tümdengelim (*dedüktif-deductive*) yaklaşımını benimsemektedir (Coetsee, 2010: 3; Inanga ve Schneider, 2005: 230-231).

Klasik muhasebe teorisi, ekseriyetle kural koyucu diğer bir ifadeyle normatif bir biçimde tümdengelimci yaklaşımı benimseyen muhasebe teorisyenlerinin katkılarıyla gelişmiştir (Watts ve Zimmerman, 1979: 273). Bu kapsamda araştırma yapan *John Bennet Canning, Raymond Chambers, Kenneth Macneal ve William Andrew Paton* gibi muhasebe teorisyenleri, finansal sistemin işleyişine doğrudan katkı yapacak nitelikte finansal bilgi üretimine yönelik muhasebe teorileri geliştirerek araştırma hipotezlerini hâkim piyasa koşullarına uygun bir biçimde muhasebenin temel görevine yönelik olarak ileri sürmüşlerdir. Diğer taraftan geleneksel teorileştirme sürecinde tümevarımcı yaklaşımı benimseyen *Henry Rand Hatfield, A. Charles Littleton ve Yuji Ijiri* gibi muhasebe teorisyenleri ise muhasebe uygulamalarını ve bu uygulamaların temel unsurlarını analiz ederek muhasebe teorisinin gelişimine katkı sağlamışlardır (Uçma, 2011b: 91-109).

Öte yandan tarihsel süreçte muhasebe meslek örgütleri, ilgili kamu kurum ve kuruluşları tarafından yayınlanan ilke, standart ve tebliğler de normatif muhasebe teorilerinin gelişimine katkı sağlamıştır. Bu kapsamda muhasebe teorisinin oluşumu açısından özellikle 1960'lı yıllar önemli olup, American Institute of Chartered Accountants (AICPA) tarafından 1961 yılında yayımlanan "*Muhasebe Araştırma ve Terminoloji Bültenleri - Accounting Research and Terminology Bulletins*" ve American Accounting Association (AAA) tarafından 1966 yılında yayımlanan "*Temel Muhasebe Teorisi Tebliği - A Statement of Basic Accounting Theory*" (Sterling, 1967; Sorter 1969), 1971 yılında yayımlanan "*Muhasebe Teorisinin Oluşumu ve Doğrulanması Üzerine Komite Raporu - Report of The Committee on Accounting Theory Construction and Verification*" (Schrader ve Malcom, 1973) ile 1977 yılında yayımlanan "*Muhasebe Teorisi ve Teori Kabulüne Yönelik Tebliğ - Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*" (Hakansson, 1978; Peasnell, 1978) muhasebe teorisine yönelik sürdürülen tartışmalarda muhasebe araştırmacılarının da düşünce sürecine dâhil olmasını sağlamıştır. Nitekim AICPA (1961: 7-9) tarafından yayınlanan Bülten'de muhasebe uygulamalarında tekdüzenin önemi vurgulanmış olup, muhasebeyi bir bilim ve teori şeklinde tanımlamanın sınırlandırıcı bir etkisi olacağı savunulmuştur. Bu duruma Sterling (1967: 96-98) tarafından getirilen en önemli eleştiri; söz konusu *çalışmanın yalnızca olayları (events) dikkate alması ve bir bakış açısı sunmanın aksine aksaklıklara karşılık ilkelerin güncellenmesi yolunun benimsenmesine yönelik olmasıdır*. Diğer taraftan Sorter (1969: 17), AAA'nın yayımladığı 1966 yılındaki Tebliğ'in *değerden ziyade olay (event) odaklı olmasını*, Hakansson (1978: 717) ise 1977 yılında yayımlanan Tebliğ'in *bir teori oluşturma niyeti taşımadığını* ortaya koymuştur.

Zaman içerisinde muhasebe araştırmalarının yön değiştirmesi, iktisat ve yönetim bilimi teorileri uyum göstermesi (Jensen, 1983: 319), genel bir muhasebe teorisi oluşturma çabalarının yetersiz kalması (Coetsee, 2010: 4) ve muhasebe araştırma yöntemlerinin daha bilimsel bir gerçekliğe dayanması gerektiğine yönelik nedenlerle muhasebede *karar modelleri, karar verenler, sermaye piyasası, faydacı, politik, bilgi ekonomisi, ekonomik ve sosyal refah ile sistemler yaklaşımı* gibi çağdaş teorik yaklaşımlar geliştirilmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987:

125-151). Bu noktada sermaye piyasası araştırmalarında yaşanan değişimler, matematiksel iktisat ve finansın artan etkisi, ampirik yöntemlerin kullanımının yaygınlaşması, piyasa etkinliğinin analizi, muhasebe performansının ölçümü ve alternatif yöntemlerin geliştirilmesi, değer ilişkisinin ortaya çıkarılması gibi faktörler doğrudan ya da dolaylı olarak muhasebe teorisine yönelik yapılan araştırmalardaki metodolojik yaklaşımların değişiminde etkili olmuştur (Gaffikin, 2007: 4). Dolayısıyla uluslararası muhasebe literatüründeki teorilerin, 1960'lı yıllardan itibaren tanım, kapsam, içerik, felsefe ve çerçeve açısından farklı yaklaşımları benimseyen, destekleyen ve savunan araştırmacılar tarafından nitelikli araştırmalarla geliştirildiği görülmektedir (Özdoğan, 2020: 229). Pozitif muhasebe teorisinin hâkim olması ile birlikte muhasebe araştırmalarında bilimsel araştırma yöntemlerine uyum sağlanmışır. Böylelikle muhasebe uygulamaları ve muhasebenin ekonomik kararların alınmasındaki rolünün açıklanmasında ampirik araştırmalar yapılarak önemli aşamalar katedilmiştir (Coetsee, 2010: 5). Bu açıklamalar ışığında muhasebe teorilerinin tarihsel gelişimine ilişkin özet gösterim Şekil 1'de yer almaktadır.



Şekil 1: Muhasebe Teorilerinin Tarihsel Gelişimi

Kaynak: Okan Gökten, 2013: 5

Öte yandan Aristoteles (M.Ö. 384-322)'in “bir şeyi anlamak istiyorsanız, başlangıcını ve gelişimini gözlemleyiniz” ilkesinden hareketle muhasebe teorilerinin gelişimine yön veren muhasebe okullarının incelenmesi ve bu okulların tarihsel süreçte muhasebe ve hesap teorilerine etkisinin ortaya konması önemlidir. Bu okullar; İtalyan, Fransız, Alman ve İngiliz-Amerikan muhasebe okullarıdır. İtalyan ve Fransız muhasebe okulları İXX. yüzyılın ikinci yarısında; Alman ve İngiliz-Amerikan muhasebe okulları ise XX. yüzyılın ilk yarısında ortaya çıkmıştır (Uçma, 2011a: 119).

İtalyan Muhasebe Okulları açısından Lombardiya, Toskana ve Venedik Okulunun muhasebe teorisine yaptığı katkılar önem taşımaktadır. Nitekim Avusturya Okulunun devamı niteliğinde olan Lombardiya Okulu, hesapları *şahıs, emanetçi ve özet hesaplar* şeklinde sınıflandırmaktadır. Muhasebenin bir kontrol aracı olarak görülmesinde önemli bir etkisi olan bu okul sayesinde muhasebe anlayışı defter tutmanın ötesinde yönetim sürecinin bir parçası haline gelmiştir (Üç, 2009: 49-50). Bu okulun en önemli iki muhasebe düşünürü, Ludovico Crippa ve Francesco Villa'dır (Uçma, 2011a: 121). Devlet muhasebesi sisteminde (*logismografi*) hesapların kişilendirilmesi gerektiğini esas alan ve zaman içerisinde bu sistemin özel sektör de benimsenmesinde etkisi olan Toskana Okulu sayesinde muhasebe teorisi açısından disiplinlerarası yaklaşımın önemi ortaya çıkmıştır. Bu okulun en önemli üç muhasebe düşünürü, Guisepe Cerboni, Giovanni Rossi ve Francesco Marchi'dir (Uçma, 2011a: 122-123). Son olarak değer odaklı muhasebe anlayışının ortaya çıktığı Venedik Okulu ise *muhasebe süreçlerinin ekonomik birimlerin iktisadi değerlerinin izlenmesinde* önemli bir rol oynadığına işaret edilmiştir. Bu okulun en önemli üç muhasebe düşünürü, Fabio Besta, Gino Zappa (Uçma, 2011a: 123-124) ve Emanuele Pisani'dir (Üç, 2009: 50).

Fransız Muhasebe Okulu açısından hesapların sınıflandırılması önem taşımaktadır. Bu okul aracılığıyla ileri sürülen muhasebe ve hesap teorilerinde çiftyanlı kayıt yöntemi ve hesapların işleyişi noktasında mantıksal izahatlarına yer verilmiştir. Bu bağlamda Fransız muhasebe düşünürleri tarafından *Kişilikçilik Teorisi, Birleştirici Teori, Değerin Dört Durumu Teorisi* ve *Matematiksel Teoriler* ileri sürülmüştür. *Kişilikçilik Teorisi* özü itibariyle hesapların gerçek dayanağının ilgili değer hareketinin kayıt altına alınmasına hizmet ettiği ölçüde önem taşıyan sorumlu kişisine bağlanması gerektiğine işaret etmektedir. Ekonomik birim olarak işletme ve sahibi ya da sahiplerinin birbirinden ayrılması gerektiğini ileri süren *Birleştirici Teoride* kullanılan araçların tümü muhasebede bütünleştirilmektedir. Diğer taraftan değer dönüştürme sürecini ve varlıkların faaliyet esaslı kaydedilmesini ön planda tutan *Değerin Dört Durumu Teorisi*, muhasebede değer ekonomik, hukuki ve rasyonel bir analizden ziyade daha önemli bir duruma işaret ettiğini ileri sürmektedir. Son olarak *Matematiksel Teoriler* ise muhasebenin matematiğin önemli bir parçası olduğu ve dolayısıyla değerlerin karşılaştırılmasında ilgili hesapların matematiksel olarak izahatının olanaklı olduğu açıklanmaktadır. Fransız Muhasebe Okulunun ileri sürülen teoriler açısından öne çıkan muhasebe düşünürleri, Mattieu De La Porte, Edmond Degranges, Jean Gustave Courcelle-Seneuil, Henry Lefevre, Eugene Leautey ve Adolphe Guibault'dır (Üç, 2009: 48-49; Uçma, 2011a: 124-127).

Alman Muhasebe Okulu, hesap teorileri ve bilanço teorilerinin gelişmesinde önemli bir oynamış olup muhasebe ile hukuk arasındaki dinamik ilişkinin ortaya konmasında etkisini göstermiştir. Söz konusu okul sayesinde tek hesap sınıfı ile kişilikçi teoriler, tek hesap sınıfı ile materyalist teoriler, iki hesap sınıfı ile materyalist teoriler, üç hesap sınıfı ile materyalist teoriler gibi hesap teorilerinin yanında statik (*bilançoyu birinci, dönem karı ya da zararını ikinci derecede önemseyen yaklaşım*) dinamik (*dönem karı ya da zararını birinci, bilançoju ikinci derecede önemseyen yaklaşım*) ve organik (*bilanço ve dönem karı ya da zararını aynı derecede önemseyen yaklaşım*) bilanço teorilerinin temelleri atılmıştır. Ayrıca muhasebe ve işletme iktisadı arasındaki uyumu ele alıp bütüncül bir yaklaşımı ileri süren çoklu bilanço teorisinin de ortaya konması muhasebe teorisi açısından önem taşımaktadır. Alman Muhasebe Okulunun

ileri sürülen teoriler açısından öne çıkan muhasebe düşünürleri, Eugen Schmalenbach ve Fritz Schmidt' dir (Üç, 2009: 51-52; Uçma, 2011a: 127-130).

İngiliz-Amerikan Muhasebe Okulları açısından, uygulamanın hâkim olduğu bir anlayışın benimsenmesi, olası muhasebe problemlerinin üstesinden gelmede farklı metodolojik yaklaşımların izlenmesi ve teorisinin dışında kalınması öne çıkan hususlardır. Bununla birlikte muhasebenin kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek bilgi üretmenin yanında ekonomik birimlerin yönlendirilmesinde ve alınacak kararlarda etkili olacak nitelikte bilgi sunma işlevini yerine getirmede önemli bir rol oynadığı ortaya konmuştur. Nitekim maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinin temelleri bu okullar sayesinde atılmıştır (Uçma, 2011a: 130-131). Ayrıca günümüz itibarıyla uygulanan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının geliştirilmesinde de söz konusu okulların ve muhasebe teorisyenlerinin yaklaşımları etkilidir (Üç, 2009: 52).

Yukarıda ayrıntısı ile ifade edilen muhasebe okulları açısından özellikli hususları özetlemek gerekirse; İtalyan Muhasebe Okulu, muhasebenin yönetim ve organizasyonun bir parçası olarak görüldüğü *Lombardiya Okulu*, logismografinin (*bir devlet muhasebe sistemi*) temel alındığı *Toskana Okulu* ve bilanço düzenini esas alan statmografi (*bir defter tutma yöntemi*) ile *Venedik Okulu* çerçevesinde muhasebe teorisinin gelişimine yön verirken; Fransız Muhasebe Okulu, muhasebeyi hukukun bir fonksiyonu olarak gören *kişilikçilik (personalist)*, *birleştirici*, *değerin dört durumu* ve *matematiksel teorilerin* ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Diğer taraftan Alman Muhasebe Okulu *statik*, *dinamik* ve *organik bilanço teorilerinin* ortaya atılmasına; İngiliz-Amerikan Muhasebe Okulu ise *yönetim ve maliyet muhasebesi* gibi hem teorik hem de uygulamalı disiplinlerin ortaya çıkmasına katkı sağlamıştır (Güvemli, 2007: 387-433). Görüldüğü üzere, muhasebe okulları ve düşünürleri tarafından benimsenen yaklaşımlar ve ileri sürülen teoriler, muhasebe literatürünün oluşmasına önemli rol oynamıştır. Bu okullar sayesinde muhasebe, disiplinlerarası bir alan olarak belirli bir bilimsel teorik alt yapı üzerine inşa edilmiştir. Diğer taraftan muhasebe bilimi üzerine ileri sürülen teorilerden birisi de hesap teorileridir. Bu çerçevede hesap teorileri aşağıdaki başlık altında tanımlanıp açıklanmıştır.

3. HESAP TEORİSİ

Hesap teorisi, çiftyanlı kayıt yöntemi⁷ndeki hesaplar üzerine ileri sürülen bilimsel görüşlerdir (Yazıcı ve Durmuş, 1975: 61).

Hesap⁸, bir sonuca götüren aynı ya da zıt eğilimdeki mali nitelikli işlemlerin sistematik bir ifadesidir (Sprague, 1919: 1). Diğer bir ifadeyle hesap, üzerine aynı değer ölçü birimi ile işlem düşülen, kontrole uygun çiftyanlı bir hesaplaşma çizelgesidir (Yazıcı ve Durmuş, 1975: 40). Dolayısıyla hesaplar aynı türden mali nitelikli işlemleri bir araya toplama ve bu

⁷ Çiftyanlı kayıt yöntemi, başlangıçta varlık eşittir kaynak dengesinden hareketle, her işolgusunu bir hesaba borç ve karşı bir hesaba alacak yazmak, başlangıçtaki dengenin, büyüyerek ya da küçülerek de olsa her an devamını sağlamak ve böylece işlemlerde biçimsel ve maddesel yanlışları bulmak, dönemsonlarında her istenilen dönemin gider, gelir ile varlık ve kaynak durumunu tespit etmek için tutulan düzenli ve mantiki yoldur (Yazıcı ve Durmuş, 1975: 45).

⁸ Hesap, Arapça kökenli حساب (*hisab*) sözcüğünden türemiş olup, bu sözcüğün Türk Dil Kurumu (TDK) Sözlüğü'ndeki karşılığı "*sayılar üzerinde matematiğin gösterdiği işlemlerden birinin ya da birkaçının yapılması*" şeklindedir. Hesap, İtalyanca'da "*conto*", Almanca'da "*konto*", Fransızca'da "*compte*", İspanyolca'da "*cuento*", İngilizce'de ise "*account*" olarak ifade edilmektedir (Yazıcı ve Durmuş, 1975: 41).

hesaplardaki artış (+) ve azalışları (-) izlemeye kullanılmaktadır. Bu noktada mali nitelikli işlemlerdeki artış ve azalış iki karşıt duruma işaret ettiğinden bir hesabın, eğilimlerin ayırt edilmesini, artışın azalmadan, olumluların olumsuzlardan, (+)'nin (-)'den ayırt edilmesini sağlaması gerekmektedir (Sprague, 1919: 2). Ticari hayatta meydana gelen mali nitelikli olaylardaki sürekli değişikliklerin işlem anında mali tablolara (*bilanço-finansal durum tablosu, gelir tablosu-kar veya zarar tablosu vb.*) aktarılması kayıt tekniği açısından mümkün olmayacağından aynı türden işlemler hesapların işleyiş kuralları çerçevesinde muhasebeleştirilmektedir. Böylece her yeni işlemde mali tablo hazırlamak yerine işlemin mali niteliğine göre ilgili hesapların cebirsel olarak birbirine zıt olan borç (*debit*) ve alacak (*credit*) yanına kayıt düşülmektedir. Bu bağlamda hesap çerçevesi ve hesap planları doğrultusunda mali nitelikli işlemlerin etkilerine göre asli, yardımcı, düzenleyici, geçici, cari ve nazım olarak bölümlenen hesapların çiftyanlı kayıt yöntemine göre teorik alt yapısının incelenmesi gerekmektedir.

Hesap teorileri, hesapların kendi etkinliği içerisinde işleyişini bilimsel olarak açıklama, muhasebeyi öğrenen ile muhasebeyi meslek edinen bireylere gerçekleştirilen işlemlerde anlaşılabilir, güvenilir ve dayanılabilir bir temel sağlama görevlerini üstlenmektedir (Yazıcı ve Durmuş, 1975: 62). Dolayısıyla bu teoriler, bir taraftan hesapların ve çiftyanlı kayıt yönteminin tarihsel bir temele dayandığını ileri sürerken diğer taraftan hesapların ve çiftyanlı kayıt yönteminin özünü dikkate alarak hesaplara ilişkin teorik açıklamalarda bulunmaktadır (Yazıcı, 2001: 134).

Hesap teorileri, muhasebe sistemlerinin (*tümlemler*) oluşturulmasında önem arz edip uygulamadaki hesap çerçeveleri ve planlarının yapılmasına katkı sağlayan bilimsel bilgilerden meydana gelmektedir. Dolayısıyla muhasebe bilimi teorisyenlerinin yanında uygulayıcıların ve diğer ilgili tarafların hesapların işleyişine dair mantıksal açıklamaları ve temel dayanakları bilmesi nitelikli bir hesap sistematığının oluşumunda önem arz etmektedir (Yazıcı, 2001: 134). Literatürde hesap teorileri⁹ beş temel grupta sınıflandırılarak açıklanmaktadır:

Kişilendirilmiş (Öğretici) Hesap Teorileri: Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların birer kişi olarak kabul edilmeleri gerektiğini ileri süren görüşlerdir (Yazıcı, 2001: 135; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 62).

Bu teorilere göre; hesaplar işletmelerde görevlendirilmiş kişiler ya da nesnel yöneticiler olarak görülmektedir. Hesaplar da kişiler gibi almakta ya da vermektedir. Kişilendirilmiş Hesap Teorileri'nin tümünde hesap tutma kuralı, her bir hesap için "*alan hesap borçlanacak ya da yükümlenecek; veren hesap alacaklanacak ya da isteme hakkı elde edecek*" şeklindedir. Başka bir deyişle hesap ne verir ya da ne için bir tutarı etkiler ise o tutar alacak yanına, ne alır ya da ne için belirli bir tutarda borçlanırsa o tutar borç yanına kaydedilmektedir. Bu kural alıcılar, satıcılar, hatta tüm varlık hesapları için geçerlidir. Ancak, bu kuralın geçerliliği gelir ve gider hesapları için tartışılmaktadır. Zira gelir ve gider hesaplarına yapılan işlemleri bu kuralla açıklamak söz konusu kuralın uygunluğunu zorlamaktadır. Diğer taraftan hesaplarda alan hesabı borçlanacak, veren hesabı ise alacaklanacak şeklinde gösterebilmek için alan ve verenin

⁹ Bu çalışmada Yazıcı (2001), Yazıcı ve Durmuş (1975) tarafından hesap teorileri konusunun yazımı dâhilinde yararlanılan "Leitner, F. (1923), Die Doppelte Kaufmännische Buchhaltung", "Scheerer, F. (1950), Kontentheorien der Doppelten Buchhaltung" ve "Nicklisch, H. (1958), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft (HWB)" başlıklı eserlere ulaşılamadığından söz konusu metnin ilgili kısımlarının yazımı yazarların anlatımları ile sınırlandırılmıştır.

işletme ile hesapsal ilişkisinin olması zorunludur (Yazıcı ve Durmuş, 1975: 62-63). Nitekim işletme sahibinin bir dilenciye para vermesi halinde dilenci borçlu gösterilmemektedir. Çünkü dilencinin aldığı parayı işletmeye geri verme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Başlıca Kişilendirilmiş Hesap Teorileri;

Kişilendirilmiş Tekhesap Teorisi: İşletme sonucunun yani kar ya da zararın tek bir kişi olan işletme sahibine teslim edildiğini diğer ifadeyle sermaye hesabına kaydedildiğini ileri süren görüştür. Bu teorinin başlıca savunucuları; Alman bilim insanlarından Büsch, Oderman, Schiebe ve Ullmann'dır. **Kişilendirilmiş İkihesap Teorisi:** Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların işletme sahibi hesapları ile gelir tablosu hesapları olmak üzere iki hesap kümesinden oluştuğunu ileri süren görüştür. Bu teoride *işletme sahibi, yönetici, acenteler ve haberciler hesabı* olmak üzere dört yetkili kişinin varlığı kabul edilmektedir. **İşletme sahibi** sermaye hesabını, **yönetici** açılış ve kapanış bilançosu hesaplarını, **acenteler** kasa, mal gibi nesnel varlıkları güden ve izleyen hesapları, **haberciler** ise alıcılar, satıcılar ve bunların dışındaki borç - alacak hesaplarını ifade etmektedir. Böylece bu teori için işletme sahibi ve gelir tablosu hesapları olmak üzere iki küme hesap artakalmaktadır. Bu teorinin başlıca savunucuları; İtalyan bilim insanlarından K. Bellini, E. Mondini, D. Massa ve G. Cerboni ile Fransız bilim insanı G. Faure'dir. **Kişilendirilmiş Üçhesap Teorisi:** Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların işletme sahibi, iş temsilcisi ve üçüncü kişilerin hesapları olmak üzere üç tür hesap kümesi olduğunu ileri süren görüştür. Bu teorinin başlıca savunucuları; Fransız bilim insanlarından A. Deschamps, E. Fuzet ve L. Batardon'dur. **Kişilendirilmiş Dörthesap Teorisi:** Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların işletme sahibi, haberciler, elinde bulunduranlar ya da depo edenler ile iş temsilcisi ve yönetici hesabı olmak üzere dört tür hesap kümesi olduğunu ileri süren görüştür. Bu teorinin baş savunucusu, İtalyan bilim insanı F. Marchi'dir (Yazıcı, 2001: 135-138; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 63-65).

Cebirsel Hesap Teorileri: Çiftyanlı kayıt yönteminin bilanço eşitliği diğer bir ifadeyle "*Varlıklar = Yabancı Kaynaklar + Özkaynaklar*" denkleminde hareketle uygulandığını ve bu durumun basit cebir işlemleri ile açıklanabilir olduğunu ileri süren görüşlerdir (Yazıcı, 2001: 138; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 66-67).

Cebirsel Hesap Teorileri, bilançodan yani belirli bir denge ya da denklemden hareket etmektedir. Dolayısıyla hesaplaşmadaki işlemlerde bu dengenin bozulmadan tam olarak yürütülmesi gerektiği belirtilmektedir (Yazıcı, 2001: 138; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 66-67). Cebirsel hesap teorilerinin tümünde hesap tutma kuralı, "*a. Alan her aktif hesap borçlandırılır. b. Veren her aktif hesap alacaklandırılır. c. Alan her pasif hesap alacaklandırılır. d. Veren her pasif hesap borçlandırılır.*" şeklindedir.

Başlıca Cebirsel Hesap Teorileri;

Cebirsel İkihesap Teorisi: Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların *varlık* ile *yabancı kaynak + özkaynak* olmak üzere iki grup hesaptan oluştuğunu ve çiftyanlı kayıt yönteminin *Aktif – Yabancı Kaynaklar = Özkaynaklar* denkleminde dayandığını ileri süren görüştür. Bu teoride ilk durum denkleminde (*Aktif – Yabancı Kaynaklar + Özkaynaklar*) alışveriş işlemleri ($+ a - a = 0$) ile karmaşık işlemler ($+ q + r - q = + r$) eklendiğinde buradan son durumun denklemi *Aktif₁ = Yabancı Kaynaklar₁ + Özkaynaklar₁* olarak elde edilmektedir. Bu teorinin

savunucusu, Alman bilim insanı J. F. Schear'dır. **Ticari (Tecimsel - Merkantil) Hesap Teorisi:** Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların *aktif, pasif, gider ve gelir* olmak üzere dörde ayrıldığını, her değer hareketinin iki hesabın iki zıt yanına kaydedildiğini ve dolayısıyla (4^2) kadar 16 tipik işlem oluşturduğunu ileri süren görüşür. Bu teörinin savunucusu, Alman bilim insanı G. HELD'dir. **Diğer Cebirsel Hesap Teorileri:** Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesaplar açısından işletmenin başarısının diğer bir ifadeyle kar ya da zararının ölçümünü; *dönemsonu özsermaye - dönembaşı özsermaye* ya da *gelir – gider* şeklinde yapılması gerektiğini ileri süren görüşür. Bu teori de bilançonun aktif tutarları (+) pasif tutarları ise (-) rakamlar olarak görölmektedir. Sözelimi, bütün hesapların borç yanlarına aktifin artışları ve pasifin azılışları ya da tersleri yazılmaktadır. Bu teörinin savunucuları; Fransız bilim insanları Krieger ve R. H. Stehli'dir (Yazıcı, 2001: 139-144; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 67-71).

Biçimsel Hesap Teorileri: Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların uygulama yönlerini belirtmeksizin, sadece teknik işleyiş ve biçimlerinin açıklanmasını ileri süren görüşür (Yazıcı, 2001: 144; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 65).

Başlıca Biçimsel Hesap Teorileri;

Uygunluk Hesap Teorisi: Çiftyanlı kayıt yöntemindeki bir hesapta meydana gelen değer artışının, başka bir hesapta değer azalışı gerektirdiğini böylece tüm hesaplardaki artış ve azalışların birbirine eşit bir biçimde uygunluk sağladığını ileri süren görüşür. Bu teoriye göre; hesaplar, çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesaplar (*aktif ve pasif, gelir tablosu ve karmaşık*) ile yömeme ait olmayan hesaplar (*bilanço, dönem karı ve zararı*) olarak iki gruba ayrılmaktadır. Bu teörinin savunucusu, Alman bilim insanı G. Seidler'dir. **Biçimsel Tekhesap Teorisi:** Çiftyanlı kayıt yöntemindeki aktif hesaplar ile pasif hesapların ayrı ayrı hesap kümeleri değil de bir hesap kümesi olduğunu, işlemlerin tümünün, işletme sahibi ve onun sorumlu bulunduğu işletme için yapıldığını ileri süren görüşür. Bu teoride işletme kendi başına iktisadi bir birim olarak görölmektedir. İşletme tüm varlığın sahibi ve sorumlusu olarak bir bütündür. Bu teörinin savunucuları; Alman bilim insanlarından Kohlmann ve Nowak'tır (Yazıcı, 2001: 145; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 66).

Maddesel Hesap Teorileri: Bilançodaki aktif ve pasifin maddesel yapısını özellikle duran varlıkların, stokların, alacak ve borçların durumlarını belirttiğini ileri süren görüşür (Yazıcı, 2001: 146; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 71).

Başlıca Maddesel Hesap Teorileri;

Maddesel Tekhesap Teorisi: Bilançonun pasifindeki özkaynağın borçlar gibi pasifler olduğunu ileri süren görüşür. Bu teori bilançodan hareket etmektedir. Bilançonun aktif tarafı işletmede kullanılan varlığı gösterirken pasif tarafı bir dağıtım planı gibi olası tasfiye halinde ilgili varlığın nasıl ve kimlere dağıtılacağını göstermektedir. Oluşmuş varlıklar artı (+) özkaynağa dâhil oluşmuş pasifler eksi (-) bilanço hesaplarına yerleştirilirse bu işlemler matematik olarak şöyle ifade edilebilir: *a. Aktifte bir hesaba artış o hesabın borcuna kaydedilir. b. Aktifte bir hesapta azalış o hesabın alacağına kaydedilir. c. Pasifte bir hesapta artış o hesabın alacağına kaydedilir. d. Pasif hesapta bir azalış o hesabın borcuna kaydedilir.* Bu teörinin savunucusu, Alman bilim insanı M. Berliner'dir. **Maddesel İkihesap Teorisi:** Çiftyanlı kayıt yönteminde *varlık ve yabancı kaynak* hesapları ile *özkaynaklar* hesapları olmak üzere iki dizi

hesabın olduğunu ileri süren görüştür. Bu teoride özkaynaklar, *Aktifler – Yabancı Kaynaklar* şeklinde hesaplanmaktadır. Bu teorinin savunucuları; İsviçreli bilim insanı Hügli ve Alman bilim insanı Schear'dır (Yazıcı, 2001: 146-148; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 71-73).

Görevsel Hesap Teorileri: Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların her birinin dört ayrı temel göreve (ögesel, açıklık getirme, kişilere işlerini yaptırma ve yönetimin yapısı) dayandığını ileri süren görüştür (Yazıcı, 2001: 148; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 73).

Başlıca Görevsel Hesap Teorileri;

Görevsel Üçhesap Teorisi: Çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların *aktif ve pasif, tahsil ve ödeme, gelir ve gider* hesapları olmak üzere üç kümeden oluştuğunu ileri süren görüştür. Bu teorinin savunucusu, Alman bilim insanı Lehmann'dır. **İşletme İktisadi Hesap Teorisi:** Bilançonun aktifinin *gelecekteki yararlı gücü*, pasifin ise *gelir beklentisini* gösterdiğini ileri süren görüştür. Bu teoride aktif ve pasif hesapların yanında gelir ve gider hesaplarının da gerekli olduğunu belirtilmektedir. Çünkü öyle işlemler vardır ki, hiç biri *aktif ve pasif* hesabında gösterilmemektedir. Bu nedenle ikinci bir hesap kümesi olan *gelir ve gider* hesaplarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu teorinin savunucusu, Alman bilim insanı Keafer'dir. **Bilançooya Değın Hesap Teorisi:** Çiftyanlı kayıt yönteminin bilançodan hareket ettiğini ve organik işletme kavramına dayandığını ileri süren görüştür. Bu teoride çiftyanlı kayıt yönteminde hesaplar aktif, pasif, gelir ve gider olmak üzere dört kümeye ayrılmaktadır. Yine bu teoride, gider aktif kıymetlerin tüketimi ya da kullanımı, gelir ise üretim dolayısıyla giderin çözülmüş durumu olarak kabul edilmektedir. Bu hesaplar özkaynağın yardımcı hesapları olarak görünmektedir. Sonuç olarak giderler özkaynağı eksi (-), gelirler ise artı (+) olarak etkilemektedir. Bu teorinin savunucusu, Fransız bilim insanı Le Coutre'dir (Yazıcı, 2001: 149-152; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 74-77).

Yukarıda açıklanan hesap teorileri ve uygulamada kullanılan hesapların temelindeki işleyişe yönelik mantık hakkında ayrıntılı bilgi sahibi olmanın, muhasebe sistemlerinin inşasında diğeri bir ifadeyle hesap çerçevesi ve hesap planlarının oluşturulmasında önem taşıdığı ifade edilebilir. Çalışmanın izleyen kısmında söz konusu Cebirsel Hesap Teorileri'nden Ticari (*Tecimsel-Merkantil*) Hesap Teorisi'nin somut örnekler ışığında açıklamasına yer verilmiştir.

4. TİCARİ HESAP TEORİSİ

Ticari Hesap Teorisi¹⁰, çiftyanlı kayıt yöntemindeki hesapların aktif, pasif, gider ve gelir olmak üzere dörde ayrıldığını, her değer hareketinin iki hesabın iki zıt yanına kaydedildiğini ve dolayısıyla (42) kadar 16 tipik işlem oluşturduğunu ileri süren görüştür (Yazıcı, 2001: 140; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 68).

Ticari Hesap Teorisi'nin savunucusu Alman bilim insanı G. HELD'e göre her değer hareketi birbiriyle uyumlu bir başka değer hareketini doğurmaktadır. Bu bağlamda söz konusu 16 tipik işlem şu şekilde sıralanabilir (Yazıcı, 2001: 141-142; Yazıcı ve Durmuş, 1975: 68-70):

¹⁰ Literatürde Ticari Hesap Teorisi yerine *Tecimsel, Merkantil Hesap Teorisi* de kullanılmaktadır (Yazıcı ve Durmuş, 1975: 68). Bu çalışmada söz konusu teorinin savunucusu olan G. HELD tarafından kaleme alınan asıl kaynağa ulaşılamamıştır.

İşlemler	Borç	Alacak
1	Aktif Artışı	Aktif Azalışı
2	Pasif Azalışı	Pasif Artışı
3	Gider Artışı	Gider Azalışı
4	Gelir Azalışı	Gelir Artışı
5	Aktif Artışı	Pasif Artışı
6	Pasif Azalışı	Aktif Azalışı
7	Gider Artışı	Gelir Artışı
8	Gelir Azalışı	Gider Azalışı
9	Aktif Artışı	Gider Azalışı
10	Gider Artışı	Aktif Azalışı
11	Pasif Azalışı	Gelir Artışı
12	Gelir Azalışı	Pasif Artışı
13	Aktif Artışı	Gelir Artışı
14	Gelir Azalışı	Aktif Azalışı
15	Pasif Azalışı	Gider Azalışı
16	Gider Artışı	Pasif Artışı

Ticari Hesap Teorisi, $\text{Aktif} - \text{Pasif} = \text{Gelir} - \text{Gider}$ eşitliği ile de gösterilebilmektedir. Bu teoride çiftyanlı kayıt yöntemi uyarınca mali nitelikli işlemler açısından söz konusu aktif, pasif, gider ve gelir hesaplarının işleyiş kuralları dikkate alınarak her bir hesabın birbirine zıt iki yanına kayıt yapılabilir. Bu kapsamda Ticari Hesap Teorisi'ndeki 16 tipik işleme ilişkin somut örnekler Tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1'de görüldüğü üzere, Ticari Hesap Teorisi çerçevesinde ele alınan dört hesap (aktif, pasif, gider, gelir) türü hesapların işleyiş kuralları gözetilerek somut örneklerle açıklanmıştır. Söz konusu işlemlerin bir kısmı uygulayıcılar tarafından ticari hayatta sıklıkla gerçekleştirilmektedir. Ancak bazı işlemlerin hatalı (sehven) yapılan muhasebe kayıtlarının düzeltilmesine yönelik olduğu görülmektedir.

Tablo 1: Ticari Hesap Teorisi'nin 16 Tipik İşlem Türüne İlişkin Örnekler

İşlem	Borç	Alacak	Olgular
1	Aktif Artışı	Aktif Azalışı	İşletmenin cüzdanındaki çekleri tahsil etmesi, ticari bankada mevduat/tevdiat hesabı açtırması, bankadaki mevduatını çekmesi, alacak senedini tahsil etmesi, geçici yatırım amacıyla banka aracılığıyla hisse senedi satın alması, yapımı süren yatırımın tamamlanarak ilgili duran varlığa aktarılması, dönemsel kavram gereği uzun vadeli alacaklarının vadesinin bir yılın altına düşmesi vb.
2	Pasif Azalışı	Pasif Artışı	İşletmenin satıcılara olan senetsiz (<i>kredili, veresiye</i>) borcuna mukabil emre yazılı senet (<i>bono</i>) düzenlemesi, dönemsel kavram gereği uzun vadeli mali ya da ticari yükümlülüklerinin vadesinin bir yılın altına düşmesi, vergi ertelenmesi vb.
3	Gider Artışı	Gider Azalışı	İşletmenin sehven finansman mahiyetindeki bir gideri genel yönetim gideri olarak kaydetmesi; ticaretle uğraştığı halde ticari mal maliyetini satılan ticari mallar maliyeti hesabı yerine satılan mamul maliyetine kaydetmesi gibi vb. durumdaki işlemlerin düzeltilmesi.
4	Gelir Azalışı	Gelir Artışı	İşletmenin sehven yurtiçine yaptığı satıştan elde ettiği geliri yurtiçi satışlar hesabı yerine yurtdışı satış hesabına kaydetmesi; satışlardan doğan vade farkı gelirini de yurtiçi satışlar hesabına kaydetmesi vb. durumdaki işlemlerin düzeltilmesi.
5	Aktif Artışı	Pasif Artışı	İşletmenin ticari bir bankadan kredi çekmesi, kısa vadeli finansman ihtiyacını karşılamak üzere banka aracılığıyla finansman bonusu ihraç etmesi; kısa vadeli finansman ihtiyacını karşılamak üzere tahvil ihraç etmesi; yurtiçi ya da yurtdışı satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili peşin avans alması; geçici vergi tahakkuk kaydı yapması vb.
6	Pasif Azalışı	Aktif Azalışı	İşletmenin satıcılara olan senetsiz (<i>kredili, veresiye</i>) borcunu ödemesi; ticari bir bankadan çektiği krediyi anapara ve faizi ile birlikte ödemesi; katma değer vergisi mahsup işlemini yapması; satıcıdan kasa (<i>erken ödeme</i>) iskontosu alması; vergi, sigorta primi ödemesi vb.
7	Gider Artışı	Gelir Artışı	İşletmenin sponsorluk anlaşması çerçevesinde satışı yapılan ürünlerinden vermesi; üretilmiş olan ürünlerin reklam amacı ile numune ya da hediye verilmesi vb.
8	Gelir Azalışı	Gider Azalışı	İşletmenin sevk giderlerini satış faturasına eklemesi durumunda ilgili tutarın satış hasılatından indirilmesi; sponsorluk anlaşmasını iptal etmesi vb.
9	Aktif Artışı	Gider Azalışı	İşletmenin pul kasası tutmaması (<i>gelir tablosu hesabında izlemesi</i>) halinde alıcı adına pul kullanılması; sigorta, kira, yakıt gibi masrafların dönemsonu envanter işlemleri sırasında dönem aktarma kayıtlarının yapılması; maden arama imtiyazı noktasında ifta suretiyle gider yazdığı tutarı ilgili dönemsonunda aktifleştirmesi vb.
10	Gider Artışı	Aktif Azalışı	İşletmenin giderlerini peşin ödemesi, alıcıya vadesinden önce borcunu ödemesi durumunda kasa (<i>erken ödeme</i>) iskontosu yapması; alacak senedini belirli bir acyo karşılığında iskonto ettirmesi (<i>kardırması</i>); konsiyatör işletmenin konsiyatör konsiyatör malı satmasına mukabil komisyon ödemesi; promosyon niteliğindeki bir ticari malın pazarlama stratejisi amacıyla bedelsiz teslimi vb.
11	Pasif Azalışı	Gelir Artışı	İşletmenin satıcıya olan borcuna karşılık ilgili satıcıya ticari mal satması; duran varlık satışından doğan yenileme fonunun ilgili bekleme süresinin (3 yıl) sonunda vergi matrahına eklenmesi; envanter işlemi sonucundaki kasa fazlalığının sebebinin bulunamaması nedeniyle gelirlere aktararak kapatılması vb.
12	Gelir Azalışı	Pasif Artışı	İşletmenin hisse senedi değerlendirme iptalini özkaynakta raporlaması; gelecek hesap dönemlerine ait peşin ödenmek suretiyle tahsil edilmiş kira gelirlerinin dönemsonu envanter işlemleri sırasında dönem aktarma kayıtlarının yapılması vb.
13	Aktif Artışı	Gelir Artışı	İşletmenin yurtiçi ya da yurtdışı peşin, veresiye (<i>kredili</i>) vb. şekilde ticari mal satması; yurtdışı sattığı ticari mallardan dolayı devletten teşvik primi alması; mülkiyetinde bulunan varlıkları peşin olarak kiralaması; kasasındaki yabancı paranın (<i>efektif</i>) dönemsonu itibarıyla değer kazanması vb.
14	Gelir Azalışı	Aktif Azalışı	İşletmenin ticari mevduat hesabına işleyen faizi sehven fazla kaydetmesi; yurtiçine yaptığı peşin bedelli satış iptal etmesi gibi vb. durumdaki işlemlerin düzeltilmesi.
15	Pasif Azalışı	Gider Azalışı	İşletmenin elektrik gideri karşılığında düzenleyip verdiği emre yazılı senedi (<i>bono</i>) iptal etmesi; satıcılar için yapılan taşıma masraflarının satıcılar hesabına aktarılması vb.
16	Gider Artışı	Pasif Artışı	İşletmenin ticari bankadan aldığı kredi ile ilgili dönem sonunda faiz tahakkuk etmesi; elektrik/su vb. giderler karşılığında emre yazılı senet (<i>bono</i>) düzenlemesi; yabancı para üzerinden keşide ettiği (<i>düzenlediği</i>) borç senedi için dönemsonu itibarıyla oluşan kur farkı zararını kaydetmesi; birden fazla şubesi olması durumunda şubeleri arasındaki borç ve alacak ilişkisini izlemesi vb.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Muhasebe üzerine ileri sürülen teoriler, muhasebe uygulamalarının temel mantığının açıklanmasında paydaşlara (bilim insanları, araştırmacılar, öğrenciler, uygulayıcılar vb.) rehberlik sağlamaktadır. Literatürde genel hatları itibariyle klasik ve çağdaş (modern) olarak sınıflandırılan muhasebe teorileri, muhasebe biliminin meşruluğu açısından önem taşımaktadır. Hesap teorileri ise söz konusu teoriler kapsamında ileri sürülmüş olup, muhasebe uygulamalarında kullanılan hesapların kendi etkinliği içerisinde işleyişinin bilimsel olarak açıklanmasında ve muhasebe sistemlerinin inşasında diğer bir ifadeyle hesap çerçevesi ve hesap planlarının oluşturulmasında önemli roller üstlenmektedir. Bu bağlamda hesap teorilerinin, çiftyanlı kayıt yöntemi ve hesapların özünü dikkate alarak hesapların işleyişine ilişkin teorik açıklamalar sunduğu ifade edilebilir. Ayrıca bu açıklamalar muhasebe bilimi teorisyenleri, uygulayıcılar ve diğer paydaşlar tarafından hesapların işleyişine dair mantıksal açıklamaların ve temel dayanakların anlaşılmasına ve böylelikle nitelikli bir hesap sistematığının oluşturulmasına da katkı sağlamaktadır.

Bu çalışmada, Cebirsel Hesap Teorileri'nden olup, Alman bilim insanı G. HELD tarafından ileri sürülen Ticari (Tecimsel, Merkantil) Hesap Teorisi ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Çalışma kapsamında söz konusu teoride ileri sürülen “muhasebedeki tüm mali nitelikli iş olgularının dört hesabın (varlık, sermaye, masraf, hasılat) artış (+) ve azalış (-) durumuna bağlı olarak 16 (42) tipik işlemle gerçekleştiği” hususu dikkate alınmış ve bu hesapların (aktif, pasif, gider, gelir) işleyişi somut birtakım örneklerle ifade edilmiştir. Örneklendirilen işlemlerin önemli bir kısmının ticari hayatta sıklıkla yapıldığı ifade edilebilir. Ancak bazı işlemlerin, muhasebe sürecinde hatalı (sehven) bir biçimde yapılan kayıtların düzeltilmesine yönelik olduğu tespit edilmiştir. Sonuç olarak söz konusu mali nitelikli tüm işlemlerin çiftyanlı kayıt yöntemine ve özü itibariyle hesapların işleyiş kurallarına uygun bir biçimde gerçekleştirildiği belirtilebilir.

KAYNAKÇA

- American Institute of Chartered Accountants [AICPA] (1961). *Accounting Research and Terminology Bulletins; Accounting Terminology Bulletins; Accounting Research Bulletins*. AICPA Committees, 79. https://egrove.olemiss.edu/aicpa_comm/79 (Erişim Tarihi: 15.05.2021).
- Akdoğan, N. ve Aydın H. (1987). *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniversitesi Yayın Nr.: 98, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Al-Adeem, K. R. (2010). *Accounting Theory: A Neglected Topic in Academic Accounting Research*. Unpublished PhD Dissertation, Case Western Reserve University.
- Bernal, J. D. (2009). *Tarihte Bilim I*, Çev. Tonguç OK, 2. Baskı, İstanbul: Evrensel Basım.
- Buckley, J. W., Kircher, P. and Mathews, R. L. (1968). Methodology in Accounting Theory, *The Accounting Review*, 43(2), 274-283.
- Devine, C. T. (1999). *Essays in Accounting Theory: A Capstone*, Harvey Hendrickson (Ed.), New York: Garland Publishing.
- Coetsee, D. (2010). The Role of Accounting Theory in The Development of Accounting Principles, *Meditari Accountancy Research*, 18(1), 1-16.
- Erat, V. ve Arap, İ. (2016). *Dünyada ve Türkiye'de Bilim-İktidar İlişkisinin Evrimi*, Ankara: Notabene Yayınları.

- Gaffikin, M. (2007). Accounting Research and Theory: The Age of Neo-Empiricism, *The Australian Accounting, Business & Finance Journal*, 1(1), 1-19.
- Güvemli, O. (2007). *Mali Tabloların Evrimi*, İstanbul: Avcıol Basım ve Yayın.
- Hakansson, N. H. (1978). Where We Are in Accounting: A Review of "Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance", *The Accounting Review*, 53(3), 717-725.
- Hendriksen, S. E. and Van Breda, M. F. (1991). *Accounting Theory*, United Kingdom: Irwin Professional Publishing.
- Hiçşaşmaz, M. (1970). *Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını.
- Inanga, E. L. and Schneider, W. B. (2005). The Failure of Accounting Research to Improve Accounting Practice: A Problem of Theory and Lack of Communication, *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 227-248.
- Jensen, M. C. (1983). Organization Theory and Methodology, *The Accounting Review*, 58(2), 319-339.
- Keyman, H. (1967). *L. Paçoli'den Çağımıza Kadar Muhasebede Nazariyeler Üzerindeki İncelemeler Muhasebenin Tanımı*, Ankara: Kardeş Matbaası.
- Okan Gökten, P. (2013). *Pozitif Muhasebe Teorisi ve Muhasebe Politikalarının Seçimine İlişkin Ampirik Bir Çalışma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özdoğan, B. (2020). Muhasebe Teorisinin Uluslararası Gelişimi Çerçevesinde Türkiye'de Muhasebe Teorisi Literatürü Üzerine Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 61, 225-236.
- Peasnell, K. V. (1978). Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance, *Accounting and Business Research*, 8(31), 217-225.
- Schrader, W. R. and Malcom, R. E. (1973). A Note on Accounting Theory Construction and Verification, *Abacus*, 9(1), 93-98.
- Sterling, R. R. (1967). A Statement of Basic Accounting Theory: A Review Article, *Journal of Accounting Research*, 5(1), 95-112.
- Sorter, G. H. (1969). An "Events" Approach to Basic Accounting Theory, *The Accounting Review*, 44(1), 12-19.
- Sprague, C. E. (1919). *The Philosophy of Accounts*, Fourth Edition, New York: The Ronald Press Company.
- Taşkın, Ö., Çobanoğlu O. E., Apaydın, Z., Çobanoğlu, H., Yılmaz, B. ve Şahin, B. (2008). Lisans Öğrencilerinin Kuram (Teori) Kavramını Algılayışları, *Boğaziçi Üniversitesi Eğitim Dergisi*, 25(2), 35-51.
- Uçma, T. (2011a). Muhasebe Okulları ve Uluslararası Muhasebe Literatürünün Gelişimine Katkıları: Tarihsel Perspektiften, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 11(35), 118-135.
- (2011b). *Muhasebenin Teorik Yapısı-Genel Bir Bakış*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Üç, M. (2009). *Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması ve Türk Muhasebe Sisteminin Yerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Analiz*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1979). The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses, *The Accounting Review*, 54(2), 273-305.
- Yazıcı, M. (2001). *Muhasebe Bilimöğeleri*, I. Baskı, İstanbul: Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi-Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınevi.
- Yazıcı, M. ve Durmuş, A. H. (1975). *Muhasebe Kuramları ve Uygulamaları*, 2. Baskı, İstanbul: Çeltüt Matbaacılık.

