

# MUHASEBE TEORİSİNİN ULUSLARARASI GELİŞİMİ ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DE MUHASEBE TEORİSİ LİTERATÜRÜ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Dr. Öğr. Üyesi Burak ÖZDOĞAN\*

Makale Gönderim Tarihi: 29.04.2020 / Makale Kabul Tarihi: 29.04.2020

Makale Türü: Araştırma

## ÖZ

Muhasebe teorisi, günümüzdeki uygulaması itibariyle birçok paydaşı bulunan ve bir bilgi sistemi olarak kabul edilen muhasebe uygulamalarının bilimsel temellerini oluşturmaktadır. Muhasebe teorisine yönelik tartışmalar, uluslararası literatürde özellikle 1960'lı yıllardan itibaren yoğun biçimde yapılmaya başlanmıştır. Türkiye'de her ne kadar uluslararası tartışmaların gerisinde kalınmış olsa da muhasebe teorisine yönelik tartışma ve araştırmalar günümüzde literatüre kazandırılmaktadır. Bu çalışma ile muhasebe teorisine yönelik tarihsel perspektiften tartışmalar ele alınarak Türkiye'de muhasebe literatürüne katkı sunan çalışmalar değerlendirme konusu edilmiştir. Sonuç olarak, teori odaklı tartışmaların uygulamaya yönelik araştırma ve tartışma iştahının gerisinde kaldığı savunulmakta ve teori perspektifinden uygulamalara yön verecek tartışmaların artırılması önerilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Teorisi, Muhasebe Araştırmaları

\* Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F Öğretim Üyesi, burak.ozdogan@cbu.edu.tr,  
ORCID: orcid.org/0000-0002-8504-5085

## AN ASSESSMENT ON THE LITERATURE OF ACCOUNTING THEORY IN TURKEY WITHIN THE FRAMEWORK OF THE INTERNATIONAL DEVELOPMENT OF ACCOUNTING THEORY

### ABSTRACT

Accounting theory constitutes the scientific basis of accounting practices which have many stakeholders and are accepted as an information system as of today's practice. Discussions on accounting theory have been conducted extensively in international literature, especially since the 1960s. Although Turkey lags behind international debate, discussions and research essays on accounting theory are now being introduced to the literature. With this study, discussions from historical perspective on accounting theory have been reviewed and studies contributing to accounting literature in Turkey have been evaluated. Consequently, it is argued that theory-oriented discussions lag behind the appetite for practical research and discussion, and it is proposed to increase discussions that will guide applications from the point of view of theory.

**Keywords:** Accounting Theory, Accounting Research

### 1. GİRİŞ

**B**ilim mi, sanat mı yoksa yöntem mi sorularının gölgesinde muhasebe, tarih boyunca geçirdiği dönüşümler neticesinde kendisine bilimsel nosyonu sağlayacak nitelikleri kazanmıştır. Muhasebe uygulamalarına yön veren ve farklı disiplinler de dahil olmak üzere bilim insanlarınca ve meslek örgütlerince gerçekleştirilen çalışmalar neticesinde ortaya konulan ve tartışılan muhasebenin sahip olduğu esaslar, kavramlar, ilkeler ve uygulamalar neticesinde ortaya çıkarılan muhasebe teorisi, ekonomi, finans ve yönetim bilimleri gibi farklı disiplinlerle birlikte zenginleşerek gelişmiştir. Muhasebe teorisi çerçevesindeki bilimsel çalışmaların, uluslararası literatürde 60'lı yıllardan itibaren yoğun biçimde yer alması ve muhasebe teorisinin nasıl oluşturulması gerektiği, kapsamı, içeriği ve hangi yaklaşımla belirlenmesi gerektiği gibi tartışmaların yanı sıra herkes tarafından kabul görecektek tek bir teori oluşturulması gibi çabalar da yine bu dönemlerde ön plana çıkan amaçlar olarak görülmektedir.

Öte yandan aynı dönemde Türkiye'de muhasebe mesleğinin kurumsal anlamda henüz yapılanmasını tamamlayamamış olması sebebiyle teori tartışmalarına veya muhasebenin ilke ve esaslarına yönelik tartışmalara pek yer verilememiştir. Cumhuriyetin ilk yıllarıyla birlikte birçok ekonomik birimin devlet eliyle yönetilmesi, muhasebede de öncelik ve beklentilerin farklılaşmasına yol açmıştır (Güvemli & Aslan, 2019).

İlerleyen dönemde de literatür göstermektedir ki muhasebe araştırmacıları açısından muhasebe teorisini odağına alan çalışmalar pek ilgi duyulan bir alan olmamış ve sonuç itibarıyla ulusal literatürde muhasebe teorisine yönelik katkı sunan çalışmalar sınırlı sayıda kalmıştır. Bu çalışma ile ulusal literatürdeki

muhasebe teorisi çalışmaları incelenerek mevcut durumun ortaya konulması ve muhasebe teorisini odağına alacak gelecek çalışmalar için bir temel teşkil edilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda öncelikle muhasebe mesleğinin gelişimi ve muhasebe biliminin ortaya çıkarılmasına yönelik uluslararası literatüre yer verilmiştir. İkinci kısımda uluslararası alanda muhasebe teorisine yönelik çalışmalar ve yaklaşımlar ortaya konduktan sonra izleyen başlıkta Türkiye’de muhasebe teorisine yönelik literatürden çalışmalara ve yazarların bu çalışmalardaki düşüncelerine yer verilerek çalışma sonlandırılmıştır.

## 2. ULUSLARARASI PERSPEKTİFTE MUHASEBE TEORİSİ ÇALIŞMALARININ GEÇMİŞİ

Kökleri insanlık tarihinin uç noktalarına dayanan bir uygulama (Şeker & Şeker, 2018) ve meslek olarak muhasebenin özellikle 15. yüzyıldan itibaren çift taraflı kayıt sisteminin metodolojik olarak sunulması ile birlikte çehresi değişmiş ve zaman içerisinde bilimsel bir çerçeve kazanmıştır. Werner Sombart, çift taraflı kayıt sistemini, insanoğlunun en büyük buluşlarından biri olarak tanımlamış ve soyut ekonomik hesaplamaları mümkün kılması sebebiyle kapitalizmin mutlak gerekli şartı olarak ifade etmiştir (Power, 1994:1). Çift taraflı kayıt sisteminin yanı sıra işletmelerin hızlı bir dönüşüm içerisine girmesi (şirket hisselerinin alınıp satıldığı borsaların ve dolayısıyla şirket dışı hissedarların ortaya çıkması) ile birlikte muhasebeden de beklentiler değişmiş ve muhasebenin bir bilgi sistemine doğru evrimi de başlamıştır. Muhasebe teorisi, sürekli olarak muhasebe uygulamaları ve diğer işletme çevresindeki değişimleri takip etmiş ve bir adım geriden gelmiştir (Cluskey, G. R., Ehlen, C. R., & Rivers, 2007:25). Bu süreçte Venedikli tüccarların öncülüğünde gelişen muhasebe uygulamalarında eksen, sermaye şirketlerinin ortaya çıkışıyla İngiltere’ye kaymış ve sonrasında ise Amerika Birleşik Devletleri’nin (A.B.D) öncülüğünde ekonomi ve finans alanlarındaki teorilerden de beslenerek form değiştirmiştir.

Muhasebe teorisinin oluşturulmasına yönelik çalışmalar 1960’lı yıllarda güçlü şekilde paylaşılmaya başlanmıştır. 1961 yılında American Institute of Chartered Accountants (AICPA) tarafından oluşturulan “Muhasebe İlkeleri Kurulunun” çalışmaları sonrası yayımlanan “Accounting Research and Terminology Bulletins” ve American Accounting Association (AAA) tarafından 1966 yılında yayımlanan “A Statement of Basic Accounting Theory” ve 1977’de yayımlanan “Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance” bildirimleriyle birlikte bilim insanları da muhasebe teorisine yönelik tartışmalara katılmıştır (Hakansson, 1978; Sorter, 1969; Sterling, 1967). AICPA tarafından yayımlanan çalışmada, geride bırakılan 50 yılın, muhasebe uygulamalarında değişiklikler gerektirdiği belirtilerek gelir tablosunun ve muhasebede tek düzenin önemi vurgulanmıştır (AICPA, 1961:7). Çalışmada muhasebeye getirilen tanım şu şekildedir: “*Muhasebe; en azından bir bölümü finansal karaktere sahip ve bu sebeple sonuçları açıklayan işlem ve olayları parasal şekilde önemli yönleriyle kaydetme, sınırlandırma ve özetleme sanatıdır*”. Kurum muhasebeyi bir bilim olarak tanımlamaktan kaçınmış ve teori şeklinde bir tanımlamanın muhasebenin çerçevesini sınırlandıracağını savunmuştur (AICPA, 1961:9). AICPA tarafından yayımlanan çalışmaya getirilen en önemli eleştiri, olaylar (events) üzerinden ilerlemesi ve bir perspektif sunmaktan ziyade aksaklıklar ortaya çıktığında ilkelerin güncellenmesi yolunu izlemesi yönündeydi (Sterling, 1967:96). AAA tarafından yayımlanan 1966 bildirisinde ise muhasebe; “Bilgi kullanıcılarının bilinçli karar ve yargılara varabilmesine izin veren ekonomik bilginin tanımlanması, ölçülmesi ve iletişimi sürecidir.” şeklinde tanımlanmıştır (Sterling, 1967:97). Sorter 1969 yılında yayımlanan çalışmasında, bildirisinin değer odağından ziyade olay odaklı olduğu yönünde eleştiride bulunmuş ve eğer bilgi kullanıcılarının ihtiyaçları doğru tanımlanmış ise muhasebenin karar alma modellerinin

optimal çalışmasını sağlayacak değerler sunması gerektiğini savunmuştur. (Sorter, 1969:17). 1977 yılında yayımlanan AAA bildirisi ise, genel kabul görmüş bir teori oluşturma niyeti taşımadığını açıkça vurgulayarak geçmiş çalışmalardan farklılaşmıştır (Brewer, 1994:5; Hakansson, 1978:717). Ancak yine de bilim çevrelerince bir teori ortaya koymaktan ziyade teori üzerine yazılmış bir bildiri olarak kabul edilmiştir (Schreuder, 1983:1).

Diğer taraftan muhasebe teorisinin tanımı, içeriği ve kapsamına yönelik muhasebe bilim çevresinin fikir birliğine vardığını söylemek mümkün değildir. Buckley vd. çalışmalarında bu anlaşmazlığın temelinde araştırmacıların ortak bir metodoloji belirlemeden teori üzerine çalışmasının yattığını savunmaktadır (Buckley et al., 1968:238). 1966 yılında The Accounting Review’da yayımlanan makalesinde Imke, muhasebe teorisini “*muhasebe pratiğinde yer alan düzen, nedenler, ilişkiler, amaçlar ve yöntemlerle ilgili düzenli bir bilgi tabanı*” şeklinde tanımlamıştır (Imke, 1966:318). İzleyen yıllarda, muhasebenin bir bilgi sistemi olarak dönüşmeye başlamasıyla beraber araştırmacıların bu yönde ampirik çalışmalara olan eğilimi de artmıştır (Lieberman & Whinston, 1975; McCarthy, 1982). Lieberman & Whinston, olay bazlı muhasebe yaklaşımı çerçevesinde bir toplam bilgi sistemi önermiş ve sistemin salt muhasebecilere değil kurum içerisindeki tüm bilgi kullanıcılarına hizmet etmesi gerektiğini savunmuştur (Lieberman & Whinston, 1975:246). Benzer şekilde McCarthy de, çalışmasında oluşturulacak bütüncül muhasebe çerçevesinin hem muhasebeci hem de muhasebeci olmayan bilgi kullanıcıları tarafından paylaşımlı veri çevresinde kullanılabilmesini savunmuştur (McCarthy, 1982:554).

5 makalelik “Essays in Accounting Theory” serisinin 1985 yılında yayımlanan ilk makalesinde Devine, muhasebe teorisini; “*davranışsal ve fiziksel gözlemleri açıklamak için gerekli tüm mantıksal kurallar, ilkel terimler, anlamsal yazışma kuralları, yorumlamalar, tanımlar, teoremler vd.*” olarak tanımlamıştır (Cluskey, G. R., Ehlen, C. R., & Rivers, 2007). Paton & Littleton, AAA tarafından 1990 yılında yayımlanan makalelerinde muhasebe teorisini “*şirket muhasebesinin yargılandığı; uyumlu, koordine, tutarlı bir doktrin*” olarak tanımlamaktadır (Thompson, 1996:40). Belkaoui (2004) ise, muhasebe teorisinin birinci önceliğinin muhasebe davranış ve olaylarını açıklamak ve öngörmek olduğunu belirtirken teori kavramını; “*bir fenomeni açıklama ve öngörme amacıyla, değişkenler arasındaki ilişkiyi tespit ederek bir fenomene ilişkin sistematik bir bakış sunan tanımlar ve önermeler, birbiriyle ilişkili yapılar bütünü*” olarak tanımlamaktadır (Riahi-Belkaoui, 2004:108).

Araştırmacıların yaptıkları muhasebe teorisi tanımlarındaki farklılaşma, muhasebe teorisinin temel amacının ne olduğuna dair yaşadıkları görüş ayrılığının bir sonucudur. Bu alandaki çalışmalar incelendiğinde, normatif metodolojiyi savunan ve dolayısıyla teorisinin ne olması gerektiğiyle ilgilenen araştırmacıların yanı sıra altta yatan fenomeni tanımlamaya, açıklamaya ve öngörmeye çalışan betimleyici metodolojiyi savunanlar olarak ikiye ayrılmaktadır (Coetsee, 2010:3). Bu ayrımla birlikte, muhasebe araştırmalarına yönelik yöntemlerdeki farklılaşmayı ve nihayetinde teoriye yönelik yaklaşımı farklılaştıran pozitif muhasebe yöntemleri ile normatif muhasebe yöntemleri bilim insanlarını iki farklı gruba ayırmaktadır.

Jensen, 1976 yılında yayımlanan çalışmasında, normatif ve tanımlamacı muhasebe araştırmalarının bilimsellikten uzak olduğunu ve o dönemde literatürde yer alan muhasebe teorisi tanımlamalarının tamamının “ne olması gerektiği ile ilgili” olduğunu savunmuştur (Jensen, 1976:13). Sonrasında aynı okuldan

Watts ve Zimmerman, yayımladıkları ve pozitif muhasebe teorisini temel alan çalışmaları ile Jensen'e destek olmuş ve muhasebe standartlarının hazırlanmasında normatif yaklaşımın yerine pozitif yaklaşımın benimsenmesi gerektiğini savunmuşlardır (Watts & Zimmerman, 1978:112). Bu ayrım ve normatif yaklaşımın bilimsellikten uzak olduğu görüşü eleştiri konusu olmakla birlikte (Christenson, 1983:21; Kaplan, 1983:342; Schreuder, 1983:4), 70'li yıllara kadar normatif yaklaşımlarının öncülüğü görülürken sonrasında ekonomi ve yönetim bilimlerinden teorilerle muhasebenin yolunun daha sık kesişmesine imkan veren pozitif muhasebe yaklaşımlarına doğru ciddi bir kayma meydana gelmiştir (Jensen, 1983:319). Pozitif muhasebe teorisine en önemli akademik katkıyı 1979 yılında Watts ve Zimmerman tarafından kurulan ve hala yayın hayatına devam eden Journal of Accounting and Economics dergisi vermiştir (Milne, 2002:371). İzleyen yıllarda, pozitif muhasebe teorisine ve Watts ve Zimmerman'ın görüşlerine yönelik eleştirel çalışmalar yayımlanmaya devam etmiştir (Hunt III & Hogler, 1990; Whitley, 1988).

Öte yandan, pozitif muhasebe teorisini savunan bilim insanlarını destekler nitelikte, Kabir (2005), normatif muhasebe teorilerine yönelik beş önemli makaleyi incelediği çalışmada, normatif muhasebe teorisyenlerinin temel varsayımlar üzerinde kendi içlerinde dahi bir anlaşmaya varamadığını ve dolayısıyla farklı ölçüm ve kayıt şekillerini benimsediklerini savunmaktadır. Son olarak, muhasebe teorisinin hem normatif hem de pozitif araştırmalardan beslendiğini savunan ve pozitif muhasebe araştırmalarıyla elde edilen bulguların normatifleştirilerek muhasebe standartları eliyle uygulamaya yansıtıldığını savunan görüşler de bulunmaktadır (Mattessich, 1992, 1995; Tinker, Merino, & Neimark, 1982). Uluslararası muhasebe literatüründe muhasebe teorisi, 60'lı yıllardan itibaren felsefe, kapsam, içerik ve çerçeve yönünden yoğun biçimde tartışılmış ve netice itibarıyla farklı akımları destekleyen araştırmacılar ortaya çıkmıştır. Yine teorinin bileşenleri arasında yer alan ilkeler ve standartlar da bu tartışmalardan etkilenmiş ve bugünkü güncel haline ulaşmıştır.

### 3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE TEORİSİ ÇALIŞMALARI

Türkiye'de muhasebe teorisi çalışmaları görece sınırlı bir çerçeve içerisinde kalmış, daha ziyade uluslararası literatürde araştırmacılar tarafından oluşturulan altyapı üzerinde ilerlemiştir. Muhasebe teorisini ve bileşenlerini açıklamaya yönelik kitap çalışmaları (Akdoğan & Aydın, 1987; Arzova, 2009; Hiçşmaz, 1970) bulunmakla birlikte önceki bölümde kısaca açıklanan uluslararası muhasebe teorisi tartışmalarının yaşandığı dönemde Türkiye'de teori tartışmalarına katkı sunmaktan ziyade Almanya, Fransa ve A.B.D gibi ülkelerdeki ilke ve uygulamaların doğrudan kopyalanarak uygulamaya geçirilmesine yönelik çalışmalar gerçekleştirilmiştir (Akdoğan & Aydın, 1987; Güvemli & Güvemli, 2006). Bu durum, Güvemli (2001:2) tarafından Cumhuriyet dönemindeki muhasebe çalışmalarına yönelik yapılabilecek tek eleştiri olarak açıklanmıştır. Yine Uçma (2012), bu dönemi kurumsal izomorfizm kavramı çerçevesinde tanımlamakta ve zorlayıcı biçimde, herhangi bir katkı ya da tartışma sunmaksızın gelişmiş ülkelerdeki uygulamaların kopyalandığını ifade etmektedir. Osmanlı döneminde çift taraflı kayıt sisteminin uygulamaya konulamaması ve cumhuriyet döneminde de sanayinin özel teşebbüslerden ziyade devlet eliyle ayağa kaldırılmasına yönelik çabalar muhasebeden beklentilerin de vergi odağında yoğunlaşmasına sebebiyet vermiştir (Güvemli & Aslan, 2019).

Türkiye’de günümüzde de muhasebe teorisini doğrudan konu alan özgün araştırma ve kavramsal tartışmaların sayısının kısıtlı olduğu görülmektedir. Bu alanda ulusal literatür incelendiğinde, bütün itibariyle muhasebe teorisine yönelik çalışmalardan ziyade; temel kavramlar, ilkeler, standartlar, politikalar ve uygulamalar gibi muhasebe teorisinin bileşenlerine yönelik çalışmaların ön plana çıktığı anlaşılmaktadır.

### 3.1. Muhasebe Teorisini Bütünsel Ele Alan Çalışmalar

Tıpkı uluslararası literatürde yaşandığı gibi ulusal literatürde de muhasebenin bilim mi, sanat mı yoksa bir yöntem mi olduğu yönünde farklı görüşler ortaya çıkmıştır (Çelik, 2003; Güvemli & Aslan, 2009; Sürmen & Pehlivan, 2007).

Çelik, 2003 yılında yayımlanan “Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği” adlı çalışmasında yaptığı muhasebe tanımında, muhasebenin bir disiplin olduğunu belirterek muhasebenin bir bilim mi yoksa sanat mı olduğu yönündeki tartışmaları göz ardı ettiğini dipnot olarak eklemiştir. Sürmen & Pehlivan (2007), çalışmalarında muhasebenin bir uygulamalı bilim olduğunu savunmaktadır. Yine Güvemli ve Aslan (2009) da muhasebenin 19. yüzyıl itibariyle bir teknik ya da sanat olmaktan çıkarak bir bilim dalına dönüştüğünü açıkça ifade etmektedir.

Literatürde muhasebe teorisini bütün olarak ele alan çalışmalarda, farklı disiplinlerdeki teorilerden, yine uluslararası literatürdeki yayınlardan ve muhasebe teorisinin geleceğine yönelik tartışmalardan yararlanılmıştır (Ertuna, 2015, 2017, 2019; Okan Gökten, 2013, 2019; Uçma, 2012)

Uçma (2012), çalışmasında muhasebe teorisinin gelişimini disiplinlerarası bir yaklaşımla ele almış ve bir örgüt teorisi olan kurumsal teori ile Türkiye’de muhasebe sisteminin gelişimini tartışmıştır. Öte yandan Türkiye’de muhasebe teorisini bütünsel olarak ele alan ve uluslararası tartışmalar çerçevesinde kapsamlı bakış açısı sunan çalışmalardan biri Pınar Okan Gökten’in 2013 yılında yayımlanan doktora tezi olarak gösterilebilir. Okan Gökten (2013) çalışmasında, muhasebe teorisinin gelişimini kapsamlı şekilde açıklayarak pozitif muhasebe teorisinin günümüz muhasebe araştırmalarına yön verdiğini savunmaktadır. Okan Gökten (2013), muhasebe teorilerinin amacını; “*muhasebe uygulamalarını açıklamak ve onlara yönelik tahminlerde bulunmak*” olarak açıklamaktadır. Araştırmacı, 2019 yılında yayımlanan çalışmasında ise, pozitif ve normatif muhasebe teorilerinin birbirinden nasıl farklılaştığını açıklamakta ve Uçma (2012)’yı destekler perspektiften, pozitif muhasebe araştırmaları çerçevesinde elde edilen sonuçların, standartlar eliyle normatifleştirilmesi gerektiğini dolayısıyla muhasebenin bilimsel altyapısının pozitif araştırmalar eliyle oluşturulduğunu savunmaktadır (Okan Gökten, 2019:665).

Muhasebenin geleceğine yönelik düşünsel tartışmaların arttırılması gerekliliğine yönelik bir hassasiyetle, 2015 yılında ilk ve 2017 yılında güncellenen ikinci çalışmasıyla Ertuna, muhasebenin günümüz iş çevresi içerisindeki dönüşüm süreciyle uyumlu yeni kavram ve değerleri edinmekte geciktiği eleştirisinde bulunarak çalışmalarını muhasebe teorisine ve finansal raporlama standartlarına yönelik ilkeleri açıklayan kavramsal çerçeve yapısına yönelik tartışmaları gündeme taşımaya amaçlamıştır (Ertuna, 2015, 2017). Ertuna (2017), bu çerçevede muhasebenin paydaş teorisi ve sosyal sorumluluk gibi kavramları gündemine ve muhasebe teorisi içerisine almakta geç kaldığını ve ilgili alandaki akademik birikimin kavramsal çerçeve eliyle uygulamaya yansıtılmadığını savunmaktadır. Yine Ertuna, 2019 yılındaki çalışmasında, muhasebe teorisinin üç önemli kavram olan paydaş, yönetim ve sürdürülebi-



lirlik kavramlarını odağına alan yeni teori ve uygulamalar ortaya koyması gerekliliğini savunmakta ve kavramsal çerçeveye yönelik eleştirilerini bu çalışmada da sürdürmektedir.

Muhasebe teorisini farklı disiplinlerle zenginleştiren, yeni araştırma ve uygulama alanlarının öncüsü olmaya aday yeni alt alanlar da literatürde yer almaktadır. Davranışsal muhasebe, bu alanlardan biri olarak ulusal literatürde de inceleme konusu edilmiştir (Ergüden, Dalkılıç, Kaya, & Sayar, 2018; Okan Gökten & Marşap, 2016).

Okan Gökten ve Marşap (2016), çalışmalarında davranışsal muhasebenin ilgi alanını “*çeşitli teorilerden ve nörobilimden faydalanarak, paydaşların davranışları üzerinde muhasebenin etkisini incelemektedir*” şeklinde tanımlamaktadır. Yazarlar, nöromuhasebenin pozitif muhasebe uygulamaları arasında yer aldığını ve bir sosyal bilim olan muhasebenin insan davranışlarını da diğer sayısal verilerle birlikte yansıtacağını savunmaktadır. Ergüden vd. (2018) ise davranışsal muhasebenin önemine mesleki yargı yönünden yaklaşmıştır. Yazarlar, muhasebe olaylarının yorumlanması ve işlenmesinde mesleki yargının etkisinin önemini ve bunun bir sonucu olarak davranış bilimleri ile muhasebe teorisinin yollarının keştiğini ifade etmektedir. Ayrıca yine çalışmada Türkiye’deki muhasebe eğitime yönelik eleştiri getirilmekte ve muhasebe teorisi içerikli derslerin bulunmadığı ve bu çalışmada da getirilen bir eleştiri olan muhasebe teorisi kitabının sayısının oldukça kısıtlı olduğu vurgulanmaktadır (Ergüden vd., 2018:414).

### **3.2. Muhasebe Teorisi Bileşenlerini Odağına Alan Çalışmalar**

Önceki kısımlarda da ifade edildiği üzere, her ne kadar bütüncül anlamda muhasebe teorisini odağına alan çalışmalar ulusal literatürde kısıtlı olsa da muhasebe teorisinin bileşenlerine dair teorik ve ampirik çalışmalar görece daha zengin bir çeşitliliğe sahiptir.

Ayluhtarhan (2010: 130), çalışmasında muhasebe ve vergi teorisi çerçevesinde kar kavramını incelerken muhasebe teorisinde karın “*dönem sonu sermaye ile dönem başı sermaye arasındaki fark*” olarak ölçüldüğünü belirtmektedir. Ayluhtarhan’ın bilanço yaklaşımını temel alan tanımlamasından farklı olarak Akdoğan ve Sultanoğlu, 2018’de yayımlanan çalışmalarında “kar” kavramını muhasebe teorisi perspektifinde ele almış ve tarihsel bir perspektifte değerlendirildiğinde kar kavramının muhasebe teorisi içerisinde tanımının farklı dönemlerde farklı şekillerde tanımlandığını ifade etmişlerdir. Yazarlar, kar kavramına yönelik tanımlamaların 1989 yılında yayımlanan ilk Kavramsal Çerçeve çalışmasından bugüne kadar yayımlanan çalışmalarda değişim gösterdiğini ortaya koymaktadır. Yine yazarlar, muhasebe teorisi literatüründe kara yönelik yaklaşımın Bilanço ve Gelir Tablosu yaklaşımı olmak üzere ikiye ayrıldığını vurgulamaktadır. Sonuç olarak yazarlar, karar veya zarar tablosunun hazırlanmasına yönelik tüm finansal tablo hazırlayıcıları için tek tip format oluşturulmasını önermiştir (Akdogan & Sultanoglu, 2018:670).

Bahadır (2016:45), çalışmasında ölçüm kavramını ve yöntemlerini normatif muhasebe teorileri çerçevesinde ele alarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında finansal tablo kalemlerinin hangi ölçüm esasına tabi olduğuna yer verilmiştir. Çalışmada, finansal raporlamada birçok kalemlerde 90’lı yıllara kadar tercih edilen tarihsel maliyet ölçüm yönteminin yerini gerçeğe uygun değer yöntemine bıraktığına değinilerek gerçeğe uygun değer yönteminin de çeşitli eleştirilere konu olduğu belirtilmiştir. Bu çalışmadaki görüşü destekler nitelikte Soner Gökten’in, 2018 yılında yayımlanan çalışmasında, gerçeğe

uygun değer kavramını etkin piyasalar hipotezi çerçevesinde ele almış ve bu ölçüm metodunda yer alan seviye 1 ve 2 girdilerinin ilgili ülke piyasalarının farklı etkinlik formlarında olması durumunda ne derece güvenilir bir sonuç vereceğini eleştirel bakış açısıyla tartışmıştır (Gökten, 2018).

Sultanoğlu ve Özerhan tarafından 2018 yılında yayımlanan çalışmada ise; varlık, borç ve özkaynak kavramlarını muhasebe teorisinde yaşanan gelişmeler ışığında tarihsel bir perspektiften ele almış ve güncel Kavramsal Çerçeve’de bu kavramların nasıl tanımlandığı kapsamlı biçimde açıklanmıştır. Çalışmada yapılan güncel tanımlamalara yönelik herhangi bir eleştiri getirilmemekle birlikte birçok ülkede birbirine çok yakın uygulamalarının bulunması olumlu olarak değerlendirilmiştir (Sultanoğlu & Özerhan, 2018:336). Alkan (2018), çalışmasında muhasebe bilgisinin taşınması gereken niteliksel özellikleri FASB ve IASB yayımları çerçevesinde tartışmaktadır. Yazar, muhasebe teorisinin temel amacını “*muhasebe olaylarının tahmini ve açıklanması için bir temel sağlamak*” olarak tanımlamaktadır. Bu doğrultuda, muhasebe bilgisinin taşınması gereken özelliklerin daha açık ve anlaşılır şekilde sunulması finansal raporlama standartlarının temelini oluşturan kavramsal çerçeveye yansıtılmasını gerektiğini savunmaktadır (Alkan, 2018:835).

Muhasebe standartlarına yönelik eleştirel bakış açısıyla hazırlanmış bir diğer çalışmada ise Atalay vd. (2018:936) maddi olmayan duran varlıklara yönelik muhasebe standardı olan TMS 38’i inceleme konusu yapmıştır. Çalışmada TMS 38 gereğince işletmelerin, dışarıdan satın almadıkları yani işletme içerisinde yarattıkları maddi olmayan duran varlıklarının büyük kısmını gerçek değerleriyle finansal tablolarına yansıtamadıkları, bu durumun yatırımcıların karar alma süreçlerini ve davranışlarını etkilediği ve sonuç olarak işletmelerin piyasa değerleri ile defter değerleri arasında farklılıkların ortaya çıkmasına yol açtığı savunulmaktadır. Yazarlar bu açıdan değerlendirildiğinde, standardın “kararların faydalılığı teorisi” ile ters düştüğü eleştirisini getirmektedir.

#### 4. SONUÇ

Muhasebe teorisi; muhasebe uygulamalarına yön veren, bilim insanlarının yaptıkları çalışmalarla şekillenerek dönüşen bir çerçeveyi temsil etmektedir. Çift taraflı kayıt sistemiyle birlikte nesnel yönünü kuvvetlendiren ve kapitalizmin gelişme ivmesine paralel biçimde paydaşları genişleyerek beklentilerin arttığı bir meslek haline dönüşen muhasebe, eş zamanlı olarak kendisine bir bilim dalı olmasına imkan tanıyacak gelişmelere de kavuşmuştur. Muhasebe teorisi, muhasebe mesleğine yön veren esas, ilkeler, standartlar, politikalar ve uygulamalar bütünü ifade etmektedir. Bütün itibarıyla değerlendirildiğinde mesleğin kavramsal çerçevesini çizmekte ve yine tarih boyunca farklı akımların etkisiyle çeşitlenmektedir. Muhasebenin 90’lı yıllar öncesi normatif yönde gelişimiyle ortaya çıkan normatif muhasebe teorileri ağırlıklı olarak hangi uygulamaların nasıl yapılması gerektiğiyle ilgilenirken 90’lı yıllardan itibaren pozitif muhasebe teorisinin ve araştırmalarının etkisiyle önemli bir dönüşüm yaşamış ve muhasebe olaylarının arka planında yatan neden sonuç ilişkileri kurulmaya başlanmıştır. Bu dönemde muhasebe teorisi, ekonomi, finans ve yönetim bilimleri de yakın temas içerisinde gelişmiş ve bugün hala bilim insanlarınca farklı perspektiflerden tartışılmaktadır.

Tüm bu süreç boyunca özellikle uluslararası literatürde bilim insanlarının muhasebe teorisine ve bileşenlerine yönelik çalışmaları görülmekle birlikte, Türkiye’de bu kapsamdaki çalışmaların ortaya çıkması ancak günümüze geldiğinde mümkün olmuştur. 15. Yüzyılda uygulanmaya başlanan çift taraflı kayıt



sisteminin Osmanlı'da uygulamaya geçmesi 19. Yüzyılı bulmuş diğer taraftan Cumhuriyet döneminin ilk uygulamalarında da batılı ülkelerdeki uygulamaların birebir kopyalanması yoluna gidilmiştir. Bu durum Türkiye'de muhasebe araştırmalarının teorik tartışmalardan uzak, dar bir çerçevede kalmasına sebebiyet vermiştir.

Bugün de ulusal akademik literatür muhasebe teorisi bağlamında incelendiğinde elde edilen eleştirel çalışmaların sayısı kısıtlı olmakla birlikte muhasebe teorisinin unsurlarına yönelik çalışmaların çeşitlilik kazandığı görülmektedir. Sonuç olarak muhasebe teorisinin kapsamlı bir inceleme ve öğrenme sürecinden geçirilmemiş olması, meslek mensuplarınca gerçekleştirilen muhasebe uygulamalarının amaç, kapsam ve neden – sonuç ilişkisinin kopuk kalmasına sebep olabilecektir. Bu çalışmada ulusal literatürden seçilen makalelerin başlığında “muhasebe teorisi” veya “muhasebe kuramı” gibi doğrudan teoriye atıf yapan kelimelerin geçmesine dikkat edilmiştir. Seçilen çalışmaların salt muhasebe teorisi odağında tutulması, başlığı farklı dahi olsa odaklanılan konuya yönelik katkıda bulunmakta olan diğer çalışmaların gözden kaçırılması ihtimalini doğurmaktadır. Bu durum çalışmamızın kısıtını oluşturmaktadır. Bu çerçevede gelecek çalışmaların daha kapsamlı bir tarama faaliyeti sonrasında, muhasebe teorisinin her bir alt bileşenine odaklanılarak gerçekleştirilmesi literatürün zenginleşmesine imkan tanıyacaktır.

**KAYNAKÇA**

- AICPA. (1961). *Accounting Research and Terminology Bulletins*. AICPA.
- Akdoğan, N., & Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No: 98.
- Akdogan, N., & Sultanoglu, B. (2018). Kar Tanımının Muhasebe Kuramındaki Gelişimi ve Günümüzde Finansal Raporlardaki Sunumunun Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 20(Özel Sayı), 641–677.
- Alkan, B. Ş. (2018). Muhasebe teorisi ve uygulamaları açısından muhasebe bilgisinin niteliksel özellikleri. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 20(Özel Sayı), 819–837.
- Arzova, B. (2009). *Muhasebe Teorisi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Atalay, B., Okan Gökten, P., & Gökten, S. (2018). Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi Ve Raporlanması Üzeri ne Eleştirel Ve Kuramsal Tartışmaların Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(Özel Sayı 2018), 923–936. Retrieved from <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/635267>
- Ayluçtarhan, A. (2010). Muhasebe Teorisi ve Vergi Teorisi Açısından Ticari Karın Kavranması. *Mali Çözüm, Kasım-Aral*(102), 129–134.
- Bahadır, O. (2016). Normatif muhasebe teorileri kapsamında ölçüm. *Mali Çözüm*, 26(136), 35–48.
- Brewer, W. C. (1994). *Origins Of The Accounting Revolution* (No. 94-03A).
- Buckley, J. W., Kircher, P., Mathews, R. L., Buckley, J. W., Kircher, P., & Mathews, R. L. (1968). Methodology in Accounting Theory. *The Accounting Review*, 43(2), 274–283.
- Çelik, O. (2003). Muhasebe Kuramı ve Uygulama Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Gelişme ve Toplum Araştırmaları Merkezi Tartışma Metinleri*, 52.
- Christenson, C. (1983). The Methodology of Positive Accounting. *The Accounting Review*, 58(1), 1–22. <https://doi.org/DOI>:
- Cluskey, G. R., Ehlen, C. R., & Rivers, R. (2007). Accounting theory: Missing in action? *Management Accounting Quarterly*, 8(2), 24–32.
- Coetsee, D. (2010). The role of accounting theory in the development of accounting principles. *Meditari Accountancy Research*, 18(1), 1–16. <https://doi.org/10.1108/10222529201000001>
- Ergüden, E., Dalkılıç, F. A. ., Kaya, T. C. ., & Sayar, Z. A. R. (2018). Finansal raporlama ve denetim uygulamaları kapsamında davranışsal muhasebe teorisine bakış. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(Özel Sayı), 411–425.
- Ertuna, Ö. (2015). Muhasebe Teori Ve Uygulamalarından Beklentiler. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (8), 5–25. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/muftad/issue/30117/324918>
- Ertuna, Ö. (2017). Muhasebe Teori Ve Uygulamalarından Beklentiler 2. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 6–28. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/muftad/issue/30117/324918>
- Ertuna, Ö. (2019). Muhasebe teorisi ve uygulaması: bugünü ve yarını. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (17), 28–46.
- Gökten, S. (2018). Ufrs 13 Seviye 1 ve 2 Girdilerinin Gerçeğe Uygunluğu: Etkinin Piyasalar Hiptotezi Çerçevesinde Kuramsal Bir Tartışma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(4), 785–809. <https://doi.org/10.31460/mbdd.460667>
- Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi – Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl* (4. Cilt). İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

- Güvemli, O., & Aslan, M. (2019). Cumhuriyet'in muhasebesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (17), 61–72.
- Güvemli, O., & Aslan, Ü. (2009). Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Kendi Branşlarının Tarihi ile Meşgul Olmalılar mı? *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak(41), 30–41.
- Güvemli, O., & Güvemli, B. (2006). Osmanlı'dan Cumhuriyet'e Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesi. *Mali Çözüm*, 76, 275–290.
- Hakansson, N. H. (1978). Review Article: Where We are in Accounting: A Review of "Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance." *Accounting Review*, 53(3), 717–725. Retrieved from <http://links.jstor.org/sici?sici=0001-4826%28197807%2953%3A3%3C717%3ARAWWAI%3E2.0.CO%3B2-Y>
- Hiçşaşmaz, M. (1970). *Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*. Ankara: TİSA Matbaacılık Sanayi.
- Hunt III, H. G., & Hogler, R. L. (1990). Agency theory as ideology: A comparative analysis based on critical legal theory and radical accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 15(5), 437–454.
- Imke, F. J. (1966). Relationships in Accounting Theory. *The Accounting Review*, 41(2), 318–322.
- Jensen, M. C. (1976). Reflections on the State of Accounting Research and the Regulation of Accounting. *Stanford Lectures In Accounting*, 11–19. <https://doi.org/10.2139/ssrn.321522>
- Jensen, M. C. (1983). Organization Theory and Methodology. *The Accounting Review*, 58(2), 319–339. <https://doi.org/10.2139/ssrn.94036>
- Kabir, M. H. (2005). Normative Accounting Theories. *Dhaka University Journal of Business Studies*, 26(1), 87–123. <https://doi.org/10.2139/ssrn.765984>
- Kaplan, R. S. (1983). Comments on Wilson and Jensen. *Accounting Review*, 58(2), 340–346. <https://doi.org/10.2307/246839>
- Lieberman, A. Z., & Whinston, A. B. (1975). A Structuring of an Events-Accounting Information System. *The Accounting Review*, 50(2), 246–258. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/244707>
- Mattessich, R. (1992). On the history of normative accounting theory: paradigm lost, paradigm regained? *Accounting, Business & Financial History*, 2(2), 181–198. <https://doi.org/10.1080/09585209200000039>
- Mattessich, R. (1995). Conditional-normative accounting methodology: incorporating value judgments and means-end relations of an applied science. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 259–284.
- McCarthy, W. E. (1982). The REA Accounting Model - A Generalized Framework for Accounting Systems in a Shared Data Environment. *The Accounting Review*, 57(3), 554–578. <https://doi.org/8>
- Milne, M. J. (2002). Positive accounting theory, political costs and social disclosure analyses: A critical look. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(3), 369–395. <https://doi.org/10.1006/cpac.2001.0509>
- Okan Gökten, P. (2013). *Pozitif muhasebe teorisi ve muhasebe politikalarının seçimine ilişkin ampirik bir çalışma*. Gazi Üniversitesi.
- Okan Gökten, P. (2019). Muhasebenin Gelişim Döngüsü: Kuramsal ve Kurumsal Bakış Açısı. *Journal of Turkish Studies*, 14(Volume 14 Issue 2), 651–668. <https://doi.org/10.7827/turkishstudies.14868>
- Okan Gökten, P., & Marşap, B. (2016). Davranışsal Muhasebe: Kuramsal Yaklaşım - Behavioral Accounting: Theoretical View. *Journal of Business Research - Turk*, 8(4), 345–345. <https://doi.org/10.20491/isarder.2016.222>
- Power, Michael. (1994). From The Science of Accounts to The Financial Accountability of Science. In M. Power (Ed.), *Accounting and science: natural inquiry and commercial reason* (26th ed., pp. 1–31). Cambridge University Press.

- Riahi-Belkaoui, A. (2004). *Accounting theory*. Cengage Learning EMEA.
- Schreuder, H. (1983). *Positively normative (accounting) theories* (No. 1983–10). Amsterdam.
- Şeker, S., & Şeker, F. (2018). Soyut hesaplamının ortaya çıkışında muhasebenin etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(Özel Sayı), 790–809.
- Sorter, G. H. (1969). An “Events” Approach to Basic Accounting Theory. *Accounting Review*, 44(1), 12–19. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=4491935&site=ehost-live>
- Sterling, R. R. (1967). A Statement of Basic Accounting Theory: A Review Article. *Journal of Accounting Research*, 5(1), 95–112. <https://doi.org/10.2307/2489988>
- Sultanoğlu, B., & Özerhan, Y. (2018). Muhasebe Teorisi ve Yeni Kavramsal Çerçeveye Göre Varlık , Borç Ve Özkaynak Kavramlarının Tanımı ve Sunumu : Ülkelerarası Karşılaştırma. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 40(2), 319–346. <https://doi.org/10.14780/muiibd.511034>
- Sürmen, Y., & Pehlivan, A. (2007). Natural Laws of Accounting As a Science. *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ. B.F. Dergisi*, 9(12), 13–19. <https://doi.org/10.18493/kmusekad.98263>
- Thompson, G. (1996). The Paton and Littleton Monography; Landmark or Folly? In W. P. Carnegie, D. Garry; Wolnizer (Ed.), *Accounting History Newsletter 1980-1989 and Accounting History 1989-1994* (pp. 139–157). Garland Publishing.
- Tinker, A. M., Merino, B. D., & Neimark, M. D. (1982). The normative origins of positive theories: ideology and accounting thought. *Accounting, Organizations and Society*, 7(2), 167–200.
- Uçma, T. (2012). Türkiye’deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (2), 145–178. Retrieved from <http://dergipark.gov.tr/muftad/issue/30127/325067>
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *Source: The Accounting Review THE ACCOUNTING REVIEW*, 53(1), 112–134. Retrieved from <http://www.jstor.org/stable/245729> <http://about.jstor.org/terms>
- Whitley, R. D. (1988). The possibility and utility of positive accounting theory. *Accounting, Organizations and Society*, 13(6), 631–645.