

MUHASEBE TEORİLERİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

Doç. Dr. Cemal ELİTAŞ *

Yrd. Doç. Dr. Mustafa ÜÇ **

Yrd. Doç. Dr. Yılmaz AKYÜZ ***

ÖZET

Bu çalışma ile muhasebe işleyişi üzerinde etkili olan muhasebe teorileri genel hatları ile incelenecektir. Bu bağlamda teori oluşturma yaklaşımı ele alınacak, çeşitli muhasebe teorileri üzerinde durulacak ve ardından bu muhasebe teorilerinin özellikleri ve birbirlerinden ayrılma noktaları belirlenecektir. Ardından muhasebede standart koyma ve düzenleme yapma konusuna muhasebe teorileri üzerinden bakılmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Teori, Muhasebe Teorileri, Standart Koyma.

JEL Kodları: M 40, M 41, M 49.

AN ANALYSIS ON ACCOUTING THEORIES

ABSTRACT

In this study, accounting theories that are effective on operations of accounting is analyzed. With this aim, the approach of constructing theory is analyzed, various accounting theories are discussed and characteristics and differences of theories is determined. And then standardizations and regulations are considered over the accounting theories.

Key Words: Accounting, Theory, Accounting Theory, Standardization.

JEL Classification: M 40, M 41, M 49.

* Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, celitas@aku.edu.tr

** Epoka Üniversitesi, İşletme Bölümü, mustafauc@epoka.edu.al

*** Uşak Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, yilmazak100@hotmail.com

1. GİRİŞ

Muhasebe uygulamalarına yön veren ve bunların değerlendirilmesini kolaylaştıran şey muhasebe teorileridir. Özetle, muhasebe teorileri muhasebe uygulamalarının çerçevesini çizmektedir. Çalışmada bu bağlamda ilk önce teori geliştirmede kullanılan yöntemler hakkında bilgi verilecektir. Ardından muhasebe teorilerini biçimlendiren ve literatürde sıklıkla yer alan genel yaklaşımlar incelenecektir. Daha sonra ise günümüze kadar geliştirilen teoriler ile muhasebe alanında düzenlemele- re gidilmesinin nedenleri üzerinde durulacaktır.

Yukarıda belirtilen akış çerçevesinde çalışmanın teorik bir konuyu niteliksel olarak ele alınacağını belirtmek isteriz. Bu bağlamda öncelikle teori geliştirmede kullanılan yöntemlere kısaca bakılacak, ardından, muhasebe teorileri ve muhasebe teorilerine ait genel yaklaşımlar irdelenecektir. Bu nedenle teorik anlatımın ardından sezgisel yol ile konu üzerinde oluşan kanaatlerimizi genel değerlendirme ve sonuç bölümünde belirteceğiz.

2. TEORİ GELİŞTİRMEDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Diğer bilim dallarında yapılan araştırmalarda olduğu gibi muhasebe alanında yapılan araştırmalarda da dört temel aşama mevcuttur.

Birinci aşama tanımlamadır. Bu aşama bireysel tercihlerdeki standart sapmalar ve değişkenler arasındaki korelasyonların tespit edilmesi gibi çalışılan konuyla ilgili verilerin toplandığı araştırmanın ilk aşamasıdır.

İkinci aşama sınıflandırma aşamasıdır. Bu aşamada tanımlamaya devam edilmekle beraber, benzerlik ve farklılıklar gruplandırılarak, analiz edilmeye uygun hale getirilmeye çalışılmaktadır.

Üçüncü aşama, açıklama aşamasıdır. Daha ön-

ce gözlemlenen veriler, bu aşamada nedensellikte desteklenen uygun teorilere göre mantıklı olarak açıklanmaya çalışılmaktadır.

Dördüncü aşama, tahmin aşamasıdır. Bu aşamada evvelki açıklayıcı aşama sonucunda ulaşılan yargıyla test edilebilir tahminlerde bulunmaktadır.

Gerek muhasebe gerekse de diğer alanlarda yapılan iyi araştırmalar sonucunda ya mevcut teorilerin eksik bulunulan noktalarının revize edilme gerekliliği ya da yeni bir teori üretilerek, mevcut teori veya teorilerin rafa kaldırılması sonucu doğmaktadır. Böylece bilimde mevcut durumu iyileştirmeye ve geliştirmeye yönelik bir hareket sağlanmaktadır. Ayrıca bu durum bilimin “dinamik” bir yapıya sahip olduğunu gösteren güçlü bir kanıttır.

Herhangi bir araştırmanın, başlatılması ve geliştirilmesinde muhakemede bulunmak diğer bir deyişle akıl yürütmek temel reflektir. Bilimsel alanda çalışma gerçekleştirilirken iki ana şekilde akıl yürütülmektedir.

Birincisi, teoriden gözleme veya olaya doğru olan “tümdengelim”, ikincisi ise gözlemlerden veya olaylardan teoriye doğru olan “tümevarım” yaklaşımlarıdır (Malcolm, 2003: 2). Ayrıca yalnızca bir yaklaşımın benimsenmesi gibi bir zorunluluk yoktur. Her iki yaklaşımın da benimsendiği ve birlikte yürütüldüğü araştırmalar da yapılabilmektedir (Hendriksen, 1977: 7).

2.1. Tümdengelim Yaklaşımı

Tümdengelim yaklaşımı öncüllerden sonuçlara doğru akıl yürütmenin yapıldığı bir yaklaşımdır. Basit bir şekilde şöyle örneklendirilebilir.

Öncül 1: Atın dört bacağı vardır.

Öncül 2: Ali'nin iki bacağı vardır.

Sonuç 1: Ali at değildir.

Yukarıda yer alan basit örnekte iki öncülden yola çıkılarak bir tek sonuca varılsa da sonuçların sayısı birbirleriyle çatışmadığı sürece birden fazlada olabilmektedir (Wolk ve diğ., 1984: 10).

Tümdengelim yaklaşımı isminde “tüm” kelimesini barındırmasına rağmen her zaman bütünden-parçaya doğru bir akıl yürütme (reasoning) veya gidiş söz konusu değildir. Mesela; Tüm A’lar B’dir. Buna göre tüm B’ler C’dir. Bu durumda tüm A’ların C olduğu sonucu çıkmaktadır. Dikkat edilirse burada bir bütünden parçaya değil “öncüllerden sonuca gidilmiştir”. Bu yaklaşımın esası öncüllerden yola çıkılarak sonuç elde edilmesidir (Arslan, 2001: 70).

Bu yaklaşımın benimsenmesiyle gerçekleştirilen bir muhasebe araştırmasının doğruluğu veya bilimsel sonuçlara ulaşma olasılığı, büyük ölçüde araştırmacının yeteneğine bağlıdır (Schroeder vd., 2005: 102).

Muhasebe araştırmalarında tümdengelimci yaklaşım tercih edildiğinde araştırmanın amacının yaklaşıma uygun olup olmadığı doğru tayin edilmelidir. Meselâ; vergilendirilme için gereken dönemsonu kâr rakamının bulunması için kullanılacak muhasebe kural ve ilkeleriyle yatırımcıları bilgilendirmek için bulunulması gereken kâr rakamı için gerekli olan kural ve ilkelerin farklı olması doğal bir hadisedir (Hendriksen, 1977: 7).

2.2. Tümevarım Yaklaşımı

Tümevarım yaklaşımıyla gerçekleştirilen bir muhasebe araştırmasında öncül olarak kabul edilen gözlemlerin yerini finansal bilgiler almaktadır. Elde edilen finansal bilgilerden yola çıkılarak bir genelleme yapılır ve/veya bir muhasebe ilkesinin varlığına ulaşılmaktadır. Bu yaklaşımın kullanımıyla bir muhasebe teorisine ulaşmak istenildiğinde sırasıyla şu dört aşama takip edilmektedir.

- i) Tüm gözlemlerin kayıt edilmesi,
- ii) Gözlemlerin analize tabi tutularak ilişkiler arasındaki benzerlik ve farklılıkların ortaya çıkarılması için sınıflandırılma yapılması.
- iii) Tekrarlayan ilişkilerin gözlemlenerek buradan yola çıkılarak genellemelere gidilmesi ve muhasebe ilkelerine ulaşılması,
- iv) Genellemelerin test edilmesi.

Literatürde, muhasebe araştırmalarında bu yaklaşımı benimseyen Hatfield, Gilman, Littleton, Paton ve Jiri gibi önemli yazarlar vardır. Jiri; tümevarımcı yöntemle gerçekleştirilen bir araştırmanın sonucunda mevcut muhasebe uygulamalarında bir değişikliğe gidilmesi gerektiği bulgusuna ulaşırsa bu bulgu ışığında uygulamada değişikliğe gidilebilme şansının tümdengelimci yaklaşıma göre çok daha yüksek olduğunu belirtmektedir. Başka bir ifadeyle, tümevarımcı yaklaşım olaylardan yola çıkarak teorilere ve sonuçlara ulaştığı için hedef olarak doğrudan bir muhasebe uygulamasının eksikliği görülerek, onun revize edilmesini belirleyen bir araştırma için seçilmesi gereken yaklaşımdır (Belkoui, 1993: 61).

Tümevarım yaklaşımının en belirgin zayıflığı hangi verilerin toplanacağı ya da hangi olayların gözlemleneceği noktasında yapılacak seçimde gözlemcinin serbest olmasından dolayı bilimsel değer taşımama ihtimali olan gözlemleri kişisel tercihlerinin eğiliminde veri olarak analize tabi tutabilmesidir.

Yaklaşımın muhasebe araştırmaları için objektif diğer zayıflığı ise, toplanan verilerin her bir işletme için farklı olmasıdır. Örneğin; seçilen şirketlerin dönemler itibarıyla gelir tabloları incelendiğinde hasılatları ve satışların maliyeti kalemleri arasındaki ilişki veya oran sabit bir eğilime sahip olabilir. Ancak bu durum bir firmanın gelecekte ki hasılat ve satılan mallar maliyetleri

kalemleri arasındaki ilişkinin her türlü şartlar altında geçmişteki sabit eğilimle tutarlı olacağı düşüncesini ortaya koymayacaktır (Hendriksen, 1977: 10)

3. MUHASEBE TEORİLERİ VE MUHASEBE TEORİLERİNE AİT GENEL YAKLAŞIMLAR

Bir muhasebe teorisinin meydana getirilmesi esnasında akıl yürütme biçimi, çeşitli yaklaşımlar ve odaklanılan konular teorinin oluşumunda devreye giren ana faktörlerdir. Muhasebe teorisine ait literatür incelendiğinde genel kabul görmüş tek bir ideal teorinin var olmadığı gibi, ayrıca yapılan sınıflandırmalarda irdelenen konuların, bazı çalışmalarda “yaklaşım” bazı çalışmalarda ise “teori” başlığı altında incelendiği görülmektedir.

Ancak, “açıklayıcı” ve “normatif” muhasebe teorileri ayrımının çok sık yapıldığı ve bunların toplayıcı, genel teoriler olduğu açıktır. Muhasebe teorileri, var olan muhasebe uygulamaları ve prensiplerini açıklamayı amaçlayacağı gibi bazı muhasebe teorileri uygulamalarının veya prensiplerinin nasıl olması gerektiğini de amaçlayabilmektedirler. Birinci duruma uygun olan teoriler “açıklayıcı” (descriptive) teoriler olarak kabul edilirken ikincisi “normatif” (normative) teoriler olarak kabul edilmektedir (Belkoui, 1993: 65; Underdown ve Taylor, 1985: 1).

Literatürde “açıklayıcı” ve “normatif” muhasebe teorilerinin *muhasebe teorisinde klasik yaklaşım* olarak kabul edildikleri (Akdoğan ve Aydın, 1987: 129-132) bunların dışında kalan ve bu çalışmada da ele alınmaya çalışılacak olan diğer teorik yaklaşımların ise *muhasebe teorisindeki çağdaş yaklaşımlar* olarak ele alındığı bilinmelidir.

3.1. Muhasebe Teorisinde Klasik Yaklaşımlar

Literatür incelendiğinde de görüleceği üzere temel klasik muhasebe teorileri (a) açıklayıcı muhasebe teorisi ve (b) normatif muhasebe teorisi dir. Bu başlık altında anılan teoriler ele alınmaya çalışılacaktır.

3.1.1. Açıklayıcı Muhasebe Teorileri

Açıklayıcı muhasebe teorileri, mevcut muhasebe uygulamalarını inceleyen ve bunlara açıklamalar getirerek gözlemlenen uygulamalardan temel ilke ve standart oluşturmayı hedefleyen teorilerin genel adıdır. Açıklayıcı muhasebe teorileri iki farklı konunun araştırılmasıyla doğmaktadır. Birincisi muhasebeci davranışlarının açıklanmasını amaç edinmektedir. Diğer bir deyişle muhasebecilerin işleriyle ilgili bir olguyla karşılaştıklarında “ne yaptıklarını ve niçin yaptıklarını” incelemektedirler. Örneğin; muhasebeciler stokların değerlemesini yaparken piyasa fiyatı ile maliyet fiyatını karşılaştırarak düşük olanıyla değerlendirilmektedirler. Böylece aktiflerin ve kârın tespitinde tutucu davranılmış olunmaktadır. Bu durum karşısında araştırmacı iki adet hipotez öne sürerek ampirik bir çalışmaya girişebilir.

1. Hipotez: Muhasebeciler stokların değerlemesinde maliyet ve piyasa fiyatından düşük olanıyla değerlendirme kuralını kullanır. Bu hipotez muhasebecilerin ne yaptıkları sorusu üzerinedir.
2. Hipotez: Maliyet veya piyasa fiyatında düşük olanıyla değerlendirme kuralının stokların değerlendirilmesinde kullanımıyla hem kârın hem de aktiflerin ölçümünde temkinli davranılmış olunacaktır. Bu hipotezde ise anlaşılacağı gibi muhasebecilerin davranışı “niçin” sorusuyla analiz edilmektedir.

Bu iki hipoteze ait sorular sahada çalışan muhasebecilere sorularak veya gözlemlenerek doğrulanırsa elde edilen sonuçlarla bir nedensellik ilişkisine ulaşılabacaktır.

Açıklayıcı muhasebe teorilerinin ortaya çıkışına sebep olan ikinci konu ise, muhasebe verilerinin, bu muhasebe verilerinin kullanımını gerektiren kararlar üzerindeki etkilerini incelemektedirler. Örneğin; finansal raporlar ile hisse senetleri fiyatları arasındaki ilişkileri inceleyen ancak normatif olmayan birçok çalışmada olduğu gibi bu tür araştırmalarda muhasebe verileri ile diğer değişkenler arasındaki ilişkiler saptanmaya çalışılmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 129-132).

İstisnaların dışında muhasebe teorisi geliştirmede kullanılan yöntemler açısından tümevarım yöntemi açıklayıcı teorilerin geliştirilmesinde kullanıma daha uygun olmakta ve daha çok tercih edilmektedir. Daha sonra üzerinde detaylı olarak durulacak olan Watts ve Zimmerman'ın pozitif muhasebe teorisi en önemli açıklayıcı muhasebe teorisi örneğidir (Wolk ve diğ., 1984: 12).

3.1.2. Normatif Muhasebe Teorileri

Açıklayıcı muhasebe teorileri mevcut durumu sorgularken zaman zaman da karşılaşılan problemlerin çözümü için devreye girmektedir. Oysa dinamik ekonomi ve muhasebe dünyası içinde spesifik olarak her bir problem için teori üretilme uğraşına girme yerine genel olarak sorunların çözümü için yol gösteren teori veya teoriler setine ihtiyaç duyulmaktadır. Tanımlanan bu bakış açısı normatif teorilerin doğmasına neden olmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 132).

Normatif teoriler bir değer yargısını bünyelerinde barındırmaktadırlar. Mesela; “finansal raporlar hazırlanırken aktifler net gerçekleştirilebilir değerle değerlendirilmelidir” önermesi normatif bir önermedir (Wolk vd., 1984: 12).

Kısaca muhasebe bilimine ait bir olgu veya olayın araştırılması ve/veya doğrulanması aşamalarında geliştirilen teori “nedir” (*what is*) bakış açısına sahip ise açıklayıcı, “ne olmalı” (*what ought to be*) bakış açısına sahip ise normatif muhasebe teorisi olarak algılanmaktadır (Belkaoui, 1993: 57).

3.2. Muhasebe Teorisinde Çağdaş Yaklaşımlar

Bu başlık altında sırasıyla (a) pozitif muhasebe teorisi, (b) faydacı yaklaşım, (c) politik yaklaşım ve (d) ekonomik veya sosyal refah yaklaşımını ele alınmaya çalışılacaktır. Burada önemle vurgulanması gereken konu; çağdaş muhasebe teorisi yaklaşımları klasik muhasebe teorisi veya teorilerinden etkilenmişlerdir. Bu nedenle çağdaş muhasebe teorilerinden bahsedilirken klasik muhasebe teorisinde yakın olduğu yaklaşım(lar)a da vurgu yapılacaktır.

3.2.1. Pozitif Muhasebe Teorisi

Pozitif muhasebe teorisi açıklayıcı bir muhasebe teorisidir. Muhasebe literatüründe çok önemli bir yere sahip olmasından dolayı, bu çalışmada yer alan ve genel muhasebe teorileri olan açıklayıcı ve normatif muhasebe teorilerinden sonra yer verilecek tek spesifik muhasebe teorisidir. Pozitif muhasebe teorisi (PMT) 1970'lerin sonunda teoriye adını veren ABD'deki Rochester Muhasebe okulu tarafından literatüre kazandırılmıştır. İçerisinde özgün bir araştırma yöntemini de barındıran bir muhasebe teorisidir.

PMT'nin temel amacı, işletmelerce tayin edilen muhasebe politikalarıyla hisse senedi fiyatları arasındaki ilişkinin incelenmesidir. PMT bu amacı gerçekleştirirken, normatif ve tümdengelimci bir muhakeme yerine, objektif bir perspektifle, sadece mevcut muhasebe uygulamalarının sebep veya sebeplerini ortaya çıkarmaya yönelik tutarlı ve ampirik verilere dayanan bir araştırma sürecini benimsemektedir. Bu bağ-

lamda günümüz muhasebe çalışmalarında ekonometrinin popüler olmasına katkıda bulunmuştur. Bir PMT teorisyeninin araştırmasına başlar-ken sorduğu temel soru; bir muhasebe uygulamasının niçin böyle olduğudur (Evans, 2003: 135-136).

Gerçekte, PMT'nin literatürde önemli bir yer edinmesinin başlıca nedenlerinden birisi de muhasebe ve onun doğurduğu ekonomik sonuçlar arasındaki bağlantıyı daha açık ve güçlü bir biçimde ortaya çıkararak bunu vurgulamasıdır. Ekonomik sonuçlar kavramıyla kast edilen; etkin piyasalar teorisinin ortaya attığı iddianın (Efficient securities market theory)¹ aksine muhasebe politikalarının seçiminin işletmenin piyasa değerinde değişmeye neden olabileceğidir (Scott, 2006: 230). Teorinin daha temelinde ise ekonomi ve işletme literatüründe güncelliğini yitirmeyen bir konu olan “vekalet teorisi (agency theory) yatmaktadır. Bu bağlamda PMT, muhasebeyi mülk sahibi (principal) ile vekil (agent) arasında var olan bir anlaşma olarak görmektedir (Collin vd., 2009: 146).

Daha açık bir ifadeyle ekonomik sonuçlar, hazırlanan finansal raporların; iş dünyası, devlet kurumları, yatırımcılar, sendikalar ve kredi veren kuruluşların karar verme davranışları üzerinde bir etkiye sahip olması anlamına gelmektedir (Zeff, 1978: 56). Aslında muhasebenin yukarıda sayılan kesimlere bilgi sunma hizmeti verdiği ve onların talepleri doğrultusunda şekillendiği bilinen bir olgu olsa da özellikle ABD’de Financial Accounting Standarts Board (FASB)’ın 1973 yılında kurulması ve etkin bir

şekilde düzenlemelere gitmesi bu konuyu muhasebe dünyasının başat gündem maddelerinden birisi yapmıştır.

PMT'nin şöhrete kavuşmasını sağlayan ilk kapsamlı uygulaması Watts ve Zimmerman tarafından 1978 yılında yapılan çalışmadır. Watts ve Zimmerman yaptıkları ampirik çalışmada, işletme yöneticilerinin finansal raporların hazırlanmasında en etkin konuma sahip kesim olduğunu, muhasebe standartlarının belirlenmesinde kendi çıkarlarına odaklandıklarını, bu nedenle dönem sonlarında alacakları prim tutarını maksimum kılan muhasebe yöntemlerinin benimsenmesi için bir baskı grubu (lobby) oluşturduklarını öne sürmüşlerdir. Bu çalışmada, vergiler, hükümet düzenlemeleri, politik maliyetler (riskler), yeni bir standardın öğrenilmesi için gerekli maliyetler ve yönetici teşvik paketleri birer bağımsız değişken kabul edilerek o yıllarda FASB tarafında çıkarılması tasarlanan ve taslak metni firmalara gönderilen “genel fiyat düzeyi” muhasebesi standardına karşı firmaların gösterdiği reaksiyonlar çoklu regresyon analiziyle incelenmiştir.

Araştırmanın sonucunda çıkartılması planlanan standardın, büyük işletmelerce muhalefet edil-meyerek, desteklendiğini tespit etmişlerdir. Bu durumun sebepleri olarak ise, standart taslağının dönem kârını azaltmasından dolayı daha az vergi ödenmesine ve politik maliyetleri² (riskleri) perdeleyeceği gösterilmiştir. Ayrıca yazarlar araştırma sonuçlarını açıklamada en anlamlı faktör olarak ise firma büyüklüğüne işaret etmişlerdir (Evans, 2003: 138).

¹ Etkin Piyasalar Teorisi ya da Hipotezi: Sermaye piyasasında ki çok etkin fiyatlama mekanizmasından dolayı hisse senedi fiyatlarının tahmin edilen mevcut reel değerine eşit olmasıdır. Tüm kesimlerin eşit ve tatmin edici seviyede bilgiye sahip olduğu varsayımdır (Parasız,1999: 190).

² Politik maliyetler ya da riskler; yüksek kâr rakamı açıklayan işletmelerin, çevrenin ve kamu otoritelerinin dikkatini çekmesi sonucunda sendikaların taleplerinin artması ve kamu kurumlarınca gözetim ve denetimin artırılması gibi olumsuz sonuçları doğması durumudur.

3.2.2. Faydacı Yaklaşım

Literatürde yer alan tüm muhasebe teorileri doğası gereği birer bilimsel arka plana sahiptirler. Bunlar teorilerin oluşturulmasına zemin hazırlayan genel yaklaşımlardır. Daha önce belirtildiği gibi literatürde neyin yaklaşım ve neyin teori olduğuna dair kavramsal açıdan kesin bir uzlaşma olmadığı gibi yenileri de zaman içinde eklenmektedir.

Muhasebe teorisi oluşturmada yararlanılan yaklaşımlardan sadece genel kabul gören; faydacı yaklaşım, politik yaklaşım, ekonomik (sosyal refah) yaklaşıma sırasıyla yer verilecektir. Bunların yanı sıra literatürde; etik yaklaşım, iletişim teorisi yaklaşımı, olaylar yaklaşımı ve sosyolojik yaklaşıma yer veren eserler de mevcuttur (Hendriksen, 1977: 17-21; Belkoui, 1993: 58).

Açıklanacak birinci yaklaşım olan faydacı yaklaşım yabancı literatürde “*pragmatic, practical*” veya “*decision usefulness*” gibi isimler altında yer almaktadır. Bu yaklaşımın dayandığı temel varsayım, uygulamaya dönük yararlı sonuçları olmayan teorinin kötü bir teori olduğudur. Bu bakımdan bir muhasebe teorisi uygulama açısından faydalı olan bir fonksiyona sahip olmalı ve teorinin ortaya attığı muhasebe teknik ya da yöntemleri finansal raporların nihai kullanım amacına uygun olarak tahmin edilebilmelidir (Belkoui, 1993: 59).

Faydacı yaklaşımı benimseyenler muhasebeyi veya finansal raporları verilecek karar verme sürecine yardımcı olan bir araç olarak görmektedirler. Bu noktada yapılacak muhasebe araştırmalarının ve teorilerinin, karar modelleri ve karar verenler olmak üzere iki ayrı perspektiften birisine sahip olacağını öne sürmektedirler. Bu bakımdan faydacı yaklaşım hem normatif hem de açıklayıcı muhasebe teorilerine arka plan olabilen genel bir yaklaşımdır.

Birinci perspektif olan karar modelleri normatif

bir yapıya sahiptir. Verilecek kararlara model olacak olan finansal raporların anlaşılabilirlik, ilgililik, güvenilirlik, zamanlılık ve karşılaştırılabilirlik gibi nitel bazı özelliklere sahip olması gerektiğini belirtmektedir. Normatif bir faydacı yaklaşım yapısı gereği zaman zaman uygulamada aşılması güç zorluklarla karşılaşmaktadır. Mesela; tarihi maliyet yerine, gerçeğe uygun değer (fair value) muhasebesinin kullanımı teorik açıdan faydacı yaklaşımın anlayışına uygun olsa da normatif bir özellik olarak gösterilen güvenilirlik açısından çeşitli soru işaretleri barındırmaktadır (Hitz, 2007: 354).

İkinci perspektif olan karar verenler ise pozitif veya genel anlamda ifade edilirse açıklayıcı bir yapıya sahiptir. Bu perspektifi benimseyen faydacı yaklaşımıcılara göre araştırılması gereken nokta, muhasebe raporlarının sahip olması gereken niteliklerden ziyade karar vericilerin nasıl karar verdiklerinin ve davranışlarının araştırılmasıdır (Underdown ve Taylor, 1985: 14).

3.2.3. Politik Yaklaşım

Muhasebe standartlarının belirlenme süreci sosyal bir karar alma sürecidir. Bu sürece Maliye Bakanlıkları, sermaye piyasasındaki düzenleyici kurullar gibi çok sayıda kamusal organizasyon dâhil olabilmektedir. Her ne kadar bazen bu kurumlar standart koyma işini yarı veya tam özel organizasyonlara devretse de yine süreçte yer almaya devam etmektedirler. Bunun sonucunda ise muhasebe özellikle standartların belirlenmesi noktasında politize olmaktadır (Underdown ve Taylor, 1985: 16).

Bu yaklaşımın benimsediği temel esas muhasebenin yalnızca teknik bir süreç sonucu bilgi sağlamadığı aynı zamanda bu sürecin politik tarafının da var olduğudur. Muhasebe süreci sonucunda elde edilen ve özet bir halde ifşa edilen mali raporlar kamunun ortak paylaşımına açılmaktadır. Bu raporlardan yatırımcılardan, işlet-

me çalışanları ve yöneticilerine kadar geniş bir yelpazede yararlanıcılar çıkacaktır. Bu bağlamda bir anlamda kamusal mal haline gelen, bu raporların şeffaflığı ve doğruyu yansıtması oldukça önemlidir. Dolayısıyla raporların hazırlanması ve sunumuna ilişkin kuralların belirlenmesinde kamunun rolü önem kazanmaktadır (Ryan vd., 2007: 476).

Diğer taraftan yukarıda sayılan yararlanıcıların pek çoğu kendi çıkarları doğrultusunda muhasebe ve muhasebe standartlarının belirlenme sürecine dâhil olmaktadır. Doğal olarak bahsedilen kesimler birer baskı grubu halinde istekleri doğrultusunda hareket ederken birbirleriyle karşı karşıya geldikleri konular ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda çıkartılması düşünülen muhasebeyi ilgilendiren bir kanun ya da sıradan bir muhasebe uygulamasına ait bir standart için hangi grubun isteklerine boyun eğilmelidir? Bu noktada kamu otoritesi, sorumlu davranmak ve bir grubun çıkarından ziyade tüm toplumun çıkarlarını dikkate almak zorundadır (Hakansson, 1981: 1-3).

3.2.4. Ekonomik veya Sosyal Refah Yaklaşımı

Ekonomik yaklaşım daha önce pozitif muhasebe teorisinde bahsedildiği gibi muhasebenin tüm toplumu ilgilendiren ekonomik sonuçlara sahip olduğu olgusunun ön plana çıkarıldığı bir yaklaşımdır. Bir yönüyle de politik yaklaşımın devamı niteliğindedir. Çünkü işletmelerin performansları ve durumları hakkında doğru bilgiye ulaşmak hem bireyin hem de kamunun gereksinim duyduğu bir ihtiyaçtır. Eğer muhasebe raporları Enron gibi hadiselerde olduğu gibi hileli bir şekilde hazırlanarak topluma ifşa edilirse bundan sadece o şirket değil tüm ekonomi ve toplum zarar görmektedir.

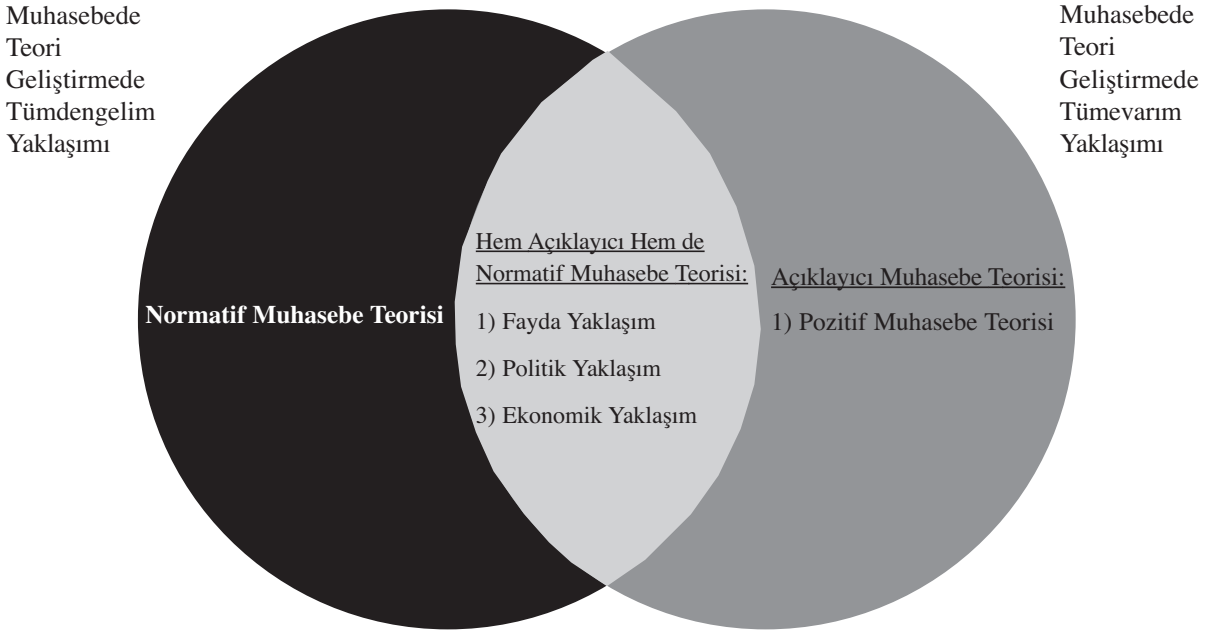
Bu bağlamda finansal raporlamanın amaçları daha geniş bir perspektifle şu maddeler halinde sıralanabilmektedir (Underdown ve Taylor, 1985: 17-18).

- i)- Sermaye yapısını iyileştirici olmalı.
- ii)- Kaynakların dağılımına yardımcı olmalı.
- iii)- Yenilikçi ve risk almayı özendirici olmalı.
- iv)- Yerel firmaların yabancı rakiplerle rekabet edebilmesini kolaylaştırmalı.
- v)- Faydası maliyetinden fazla olmalıdır.

Ekonomik yaklaşımın benimsenmesi sonucu hem açıklayıcı hem de normatif teorilerin birlikte ortaya konması mümkün hale gelebilmektedir. Örneğin; ABD’de 1974 yılında envanter değerlemesinde işletmeler tarafından İlk Giren İlk Çıkar (First In First Out)’dan Son Giren İlk Çıkar (Last In First Out)’a yaygın bir geçiş sonucu gayri safi milli hasılda düşüş yaşanmıştır. Bu olay tamamen objektif ve matematiksel bir durumdur. Bunun yanı sıra ekonomide güçlükler yaşandığı dönemlerde işletmelerin kullandığı muhasebe standartlarında milli ekonomiyi daha iyi gösterecek düzenlemelere gidilebilir. Bu durum ise tamamen normatif bir yaklaşım olacaktır. Örneğin; İsveç’te temel muhasebe kavram ve uygulamaları milli ekonomik hedefler doğrultusunda hazırlanmaktadır (Hendriksen, 1977: 22).

4. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Çalışma içerisinde bahsi geçen gerek klasik ve gerekse de çağdaş muhasebe teorilerinin birbirleri ile olan ilişkilerini daha açık bir şekilde ortaya koyabilmek için Şekil 1’in yararlı bir görsel olacağı düşünülmüştür.



Şekil 1: Muhasebe Teorilerine Toplu Bakış.

Şekil 1’den de görüldüğü üzere muhasebede teori geliştirmenin iki temel yönü (diğer tüm bilimlerde olduğu gibi) vardır; Tümdengelim ve Tümevarım. Muhasebe de klasik teori olarak kabul edilen “açıklayıcı” ve “normatif” muhasebe teorileri bu esas göre ayrılmıştır. Bu bağlamda “Açıklayıcı Muhasebe Teorisi” Tümevarımcı, “Normatif Muhasebe Teorisi” ise Tümdengelimci bir yapıya sahiptirler. Bu çalışmada çağdaş muhasebe teorisi olarak incelenen; “Pozitif Muhasebe Teorisi” Açıklayıcı dolayısıyla Tümevarımcı iken, “Faydacı Yaklaşım”, “Politik Yaklaşım” ve “Ekonomik Yaklaşım” ise hem Açıklayıcı ve hemde Normatif yönü olan teorileri arasında yer almaktadır. Bu yapıları ile anılan teorilerin hem Tümdengelimci ve hemde Tümevarımcı yapıya uygun oldukları söylenebilir.

Muhasebe literatürüne yeni teorilerin girmesini sağlayan ve teorik tartışmalara yol açan birinci konu muhasebenin bir erk tarafından düzenlenip düzenlenmeyeceği konusudur. Muhasebe, kamu

sektörü, özel sektör veya karma kurumlar tarafından düzenlenebilmektedir. Bu noktada çift yönlü akademik bir tartışma başlamaktadır. Birincisi muhasebe düzenlenmeli midir? Yoksa serbest piyasa koşullarına göre kendiliğinden mi şekillenmelidir? İkincisi ise eğer düzenlemeye ihtiyaç duyuluyorsa bu düzenleme işi kim tarafında yerine getirilmelidir?

Düzenlemeye ihtiyaç olmadığını benimseyen, serbest piyasa görüşünü esas alanlar firmaların yatırımlarını finanse etmek için sermayeye ihtiyaç duyduklarını bu yüzden potansiyel yatırımcıların firmalarına yatırım yapmalarını sağlamak için gönüllü olarak ve güvenilir bir şekilde finansal raporlamaya gitmek zorunda olduklarını belirtmektedirler. Hatta finansal raporlamanın talep tarafını oluşturan yatırımcılarca finansal raporların bağımsız denetimden geçirilmesi gerekliliği de ağırlık kazanmışsa finansal raporlamanın arz tarafı olan firmalarca gönüllü ve güvenilir bir bağımsız denetimden geçme isteği ve fiili

gerçekleştirilecektir. Bahsedilen argümanların ışığında serbest piyasa görüşüne göre finansal raporlamanın (muhasabe) düzenlenmesine gerek yoktur (Underdown ve Taylor, 1985: 8-9).

Muhasabe standartları kamu sektöründe ve yasa koyma yoluyla, özel sektör tarafından oluşturulacak kurumlara ve kamu sektöründe standart düzenleme yetkisinin bir kuruluşa devredilmesi şeklinde olmak üzere üç farklı şekilde belirlenebilmektedir (Üstündağ, 2000:32). Bunlardan hangisi olursa olsun bir toplumun katılımçılık düzeyine göre özel sektörün diğer bir deyişle finansal raporları hazırlayanlar ve bunları kullananların düzenleme ya da standart koyma sürecine dahil edildikleri görülmektedir.

Literatür incelendiğinde bazı çalışmalarda muhasabe düzenlemelerinin yapıldığı durumlarda standart koyma sürecinde özel sektör katılımcılarının standart koyma sürecine katılımının düşük olduğu belirlenmiştir (Durocher vd., 2007: 29). Bunun nedenleri olarak da standart taslağının tam anlaşılabilmesi, zaman ve kaynak eksikliği, sürece katkı yapabileceği yeteneğinin görülebilmesi sayılmıştır (Durocher vd., 2007: 56).

Sahip olunan kaynakların etkin dağılımı ve kullanımını tek tek tüm işletmeler için önemli olduğu kadar makro planda bir ülke ekonomisi için de ciddi bir önem arz etmektedir. Kısaca bu duruma “ekonomik etkinlik” denilmektedir. Ekono-

mik etkinliğin denetlenmesini sağlayan ise finansal bilgiler diğer bir deyişle muhasabedir. Dolayısıyla muhasabe işletme ve ülke bazında ekonomik etkinliğin denetlenmesini sağlamaktadır. Bu durum ise muhasabenin standartlaştırılmasının ya da düzenlenmesinin doğal karşılanması gerektiğini ortaya çıkarmaktadır (Johansson ve Östman, 1995: 9).

Bu bağlamda, küresel dünyada standartlaştırma eğilimi artan milletlerarası ticaret hacmi nedeniyle tüm ülke muhasabe sistemlerini belirli bir standarda kavuşturmaya başlamıştır. Uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS) bu durumu açıklayan en güzel örnektir. UFRS’lerin tüm toplumlarca benimsenerek uygulanması farklı ekonomik, hukuki yapılara ve ticari eğilimlere sahip olan toplumların muhasabelerinin yeknesaklaştırılmasına sebep olacaktır. Her toplumun benimsediği öz doğruları yitirilerek tek yerden kumanda edilen standartlar seti uygulanacaktır (Yayla, 2007: 139).

Tüm dünyada gerçekleştirilen ticari faaliyetlerin sonuçlarının aynı yöntemlerle raporlanması bir muhasabe standardizasyonudur. Bu sayede hem milletlerarası ticaret hacmi artmaya devam edecek hem de farklı ülkelerdeki işletmelerin finansal raporları tam bir “karşılaştırılabilirlik” özelliğine sahip olacaktır. Ancak standardizasyonun her ülkede aynı seviyede uygulanabilirliği güncel bir tartışma konusudur (Gökdeniz, 2005: 100).

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Aydın, H. (1987). Muhasebe Teorileri, Gazi Üniversitesi İİBF Yayın No: 44, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- Arslan, A. (2001). Felsefeye Giriş, *Vadi Yayınları*, Ankara.
- Belkaoui A.R., 1993, *Accounting Theory*, Academic Press, UK.
- Collin, Y., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J. ve Hansson, K. (2009). Explaining The Choice of Accounting Standarts in Municipal Corporations: Positive Accounting Theory and Institutional Theory as Competitive or Concurrent Theories, *Critical Perspectives on Accounting*, 20(2), :141-174.
- Durocher, S., Fortin, A., ve Cote, L. (2007). Users' Participation in The Accounting Standart-Setting Process: A Theory-Building Study, *Accounting Organization and Society*, 32 (1-2):29-59.
- Evans, G.,T. (2003). *Accounting Theory Contemporary Accounting Issues*, Thomsan South-Western, USA.
- Gökdeniz, Ü., A. (2005). Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi, Avcıol Basım Yayım, İstanbul.
- Hakansson, H., N. (1981). On The Poltics of Accounting Disclosure and Measurement:An Analysis of Economic Incentives, *Journal of Accounting Research*, Vol.19 Supplement:1-35.
- Hendriksen, E. (1977). *Accounting Theory*, Third Edition, Richard D. *Irwin, Inc.*, USA.
- Hitz, M., H. (2007). The Decion Usefulness of Fair Value Accounting- A Theoretical Perspective, *European Accounting Review*,16(2): 323-362.
- Johansson, S. ve Östman, L. (1995). *Accounting Theory Integrating Behaviour and Measurement*, Pitman Publishing, GB.
- Malcolm, S. (2003). *Research Methods in Accounting*, Sage Publications, London (<http://site.ebrary.com>).
- Ryan, C., Guthrie, J. ve Day, R. (2007). Politics of Financial Reporting and The Consequences for Public Sector, *Abacus*, 43 (4): 474-487.
- Schroeder, R., Clark, M. ve Cathey, J. (2005). Eighth Edition, *Financial Accounting Theory and Analysis*, Wiley Corp. USA.
- Scott, W. R. (2006). *Financial Accounting Theory*, Fourth Edition, Pearson,Prentice Hall, Toronto.
- Underdown, B. ve Taylor, P. (1985). *Accounting Theory and Policy Making*, Heinemann Publishing, London.
- Üstündağ, S. (2000). Muhasebe Standartları Oluşturulma Süreci, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:1.
- Wolk, H., Francis, J. ve Tearney, M. (1984). *Accounting Theory A Conceptual and Institutional Approach*, Kent Publishing Company, USA.
- Yayla, H., E. (2007). Disipline Edici Toplum ve UFRS: Bir Foucauldian Eleştirisi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt.9 Sayı.4.
- Zeff, S., A. (1978). The Rise of "Economic Consequences", *The Journal of Accountancy*, December.

