

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**BİLGİ FELSEFESİ TEMELİNDE MUHASEBE
ARAŞTIRMALARININ YÖNELİMİ: 2007-2011
YILLARI ARASINDA TÜRKİYE’DE YAPILAN
DOKTORA TEZLERİNİN ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Kemal NALÇIN

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

Tez Danışman: Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN

HAZİRAN - 2013

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

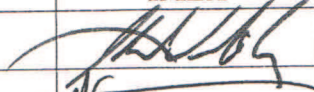
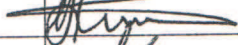
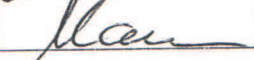
**BİLGİ FELSEFESİ TEMELİNDE MUHASEBE,
ARAŞTIRMALARININ YÖNELİMİ: 2007-2011
YILLARI ARASINDA TÜRKİYE'DE YAPILAN
DOKTORA TEZLERİNİN ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Kemal NALÇIN

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

“Bu tez 13/06/2013 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN	Başarılı	
Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU	Başarılı	
Yrd. Doç. Dr. Nevran KARACA	Başarılı	

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Kemal NALÇIN

13 Haziran 2013

ÖNSÖZ

Temeli muhasebe ve felsefe temalı bir tartışma sonrasında atılan bu çalışmada, muhasebenin bilimselliği mercek altına alınmıştır. Bu düşünceyle muhasebenin bilim felsefesiyle ilişkisi ortaya konularak, literatürde geliştirilen farklı muhasebe teorileri incelenmiş ve bu teorilerin epistemolojik kökenleri tespit edilmiştir. Son beş yılda Türkiye’de muhasebe alanında yazılmış doktora tezleri, tespit edilen epistemolojik yönelimler açısından analiz edilmiştir.

Bu çalışmanın hazırlanması aşamasında yardımlarını esirgemeyen başta danışman hocam sayın Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN’a ve çalışmanın içeriğine yaptığı katkılardan ötürü değerli hocam Prof. Dr. Selahattin KARABINAR’a sonsuz teşekkür ederim. Ayrıca çalışmanın metodolojisi hakkında bana kılavuzluk eden sevgili Aybike Zeynep ÇAKIR’a şükranlarımı sunarım. Son olarak akademik kariyerime başlarken bana yol gösteren ve tecrübelerini benden esirgemeyen saygıdeğer hocam Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU’na teşekkür ederim.

Kemal NALÇIN

13 Haziran 2013

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	iii
ŞEKİL LİSTESİ	iv
TABLO LİSTESİ	v
ÖZET	vi
SUMMARY	vii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: KAVRAMSAL ÇERÇEVE: BİLİM, TEORİ VE EPİSTEMOLOJİ	6
1.1. Bilim.....	6
1.1.1. Tipoloji (Sınıflandırma).....	7
1.1.2. Tahmin ve Açıklama	8
1.1.3. Olayların Nedenlerini Anlama	9
1.1.4. Kontrol.....	9
1.2. Teori.....	10
1.2.1. Bilimsel Teorilerin Yapıları.....	13
1.2.1.1. Sözdizimsel (Sentaktik) Yaklaşım	13
1.2.1.2. Anlambilimsel (Semantik) Yaklaşım	14
1.3. Epistemoloji.....	14
1.3.1. Farklı Epistemolojik Yaklaşımlar	15
1.3.1.1. Pozitivist Yaklaşım.....	16
1.3.1.2. Yorumlayıcı Yaklaşım.....	18
1.3.1.3. Eleştirel Yaklaşım	18
1.3.1.4. Feminist Yaklaşım.....	20
1.3.1.5. Postmodern Yaklaşım.....	21
BÖLÜM 2: MUHASEBENİN TEORİK YAPISI (ÇERÇEVESİ)	23
2.1. Muhasebe Teorilerinin Doğası.....	23
2.2. Muhasebe Teorilerinin İnşasında Metodolojiye Duyulan İhtiyaç	24
2.3. Muhasebe Teorilerinin İnşasında Farklı Yaklaşımlar	25
2.3.1. Teorik Olmayan (Pragmatik/ Pratik) Yaklaşım	26
2.3.2. Teorik Yaklaşımlar	26

2.3.2.1. Tümdengelim Yaklaşımı	27
2.3.2.2. Tümevarım Yaklaşımı	28
2.3.2.3. Etik Yaklaşım.....	29
2.3.2.4. Sosyolojik Yaklaşım.....	31
2.3.2.5. Ekonomik Yaklaşım	32
2.3.2.6. Eklektik Yaklaşım	33
2.4. Muhasebe Teorilerinin Sınıflandırılması.....	34
2.4.1. Normatif Muhasebe Teorisi	34
2.4.2. Pozitif Muhasebe Teorisi	41
2.4.3. Bütünleştirici/Sentezci Muhasebe Teorisi	45
2.4.4. Karar – Fayda Yaklaşımı	48
BÖLÜM 3: TÜRKİYE’DE 2007-2011 YILLARI ARASINDA MUHASEBE ALANINDA YAZILMIŞ DOKTORA TEZLERİNİN ANALİZİ	51
3.1. Araştırmanın Çerçevesi	51
3.1.1. Araştırmanın Amacı	51
3.1.2. Problem Durumu	51
3.1.3. Alt Problemler	51
3.1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	52
3.2. Yöntem	52
3.2.1. Araştırmanın Modeli	53
3.2.2. Veri Toplama	54
3.2.3. Çalışma Karakteristiklerinin Belirlenmesi	56
3.2.4. Kodlama Yöntemi	56
3.2.5. Verilerin Analizi.....	57
3.3. Bulgular	57
3.3.1. Çalışmaya Ait Betimsel İstatistikler.....	57
3.3.2. Araştırma Alt Problemlerine Ait Bulgular	57
SONUÇ VE ÖNERİLER	70
KAYNAKÇA	74
EKLER	81
ÖZGEÇMİŞ	94

KISALTMALAR

AAA	: American Accounting Association
ASOBAT	: A Statement of Basic Accounting Theory
EPH	: Etkin Piyasa Hipotezi
IFRS	: International Financial Reporting Standards
PMT	: Pozitif Muhasebe Teorisi
SVFM	: Sermaye Varlıkları Fiyatlama Modeli
TTK	: Türk Ticaret Kanunu

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1. Muhasebe Araştırmalarında Klasik Model	35
Şekil 2. Chambers'ın Önerdiği Muhasebenin Teorik Yapısı	37
Şekil 3. İjiri'nin Önerdiği Muhasebenin Teorik Yapısı	40
Şekil 4. Pozitif Muhasebe Teorisinin Gelişim Süreci.....	42
Şekil 5. Veri Toplama Aşamaları	54
Şekil 6. YÖK Ulusal Tez Merkezinin Web Sayfasındaki “Ayrıntılı Tarama” Sekmesi	55

TABLO LİSTESİ

Tablo 1. Muhasebe Alanında Yazılmış Doktora Tezlerinin Ana Başlıklar ve Alt Başlıklara Göre Sınıflandırılması	58
Tablo 2. Muhasebe Alanında Yazılmış Doktora Tezlerinin Ana Başlıklar ve Yıllara Göre Dağılımı	59
Tablo 3. Üniversitelere Göre Muhasebe Bilim Dalında Yazılan Doktora Tez Sayısı ...	60
Tablo 4. Finansal Muhasebe Ana Başlığında Yazılmış Tezlerin Alt Başlıklara ve Yıllara Göre Dağılımı	61
Tablo 5. Muhasebe Denetimi Ana Başlığında Yazılmış Tezlerin Alt Başlıklara ve Yıllara Göre Dağılımı	62
Tablo 6. Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi Ana Başlığında Yazılmış Tezlerin Alt Başlıklara ve Yıllara Göre Dağılımı	63
Tablo 7. Muhasebe Alanında Yazılmış Diğer Tezlerin Alt Başlıklara ve Yıllara Göre Dağılımı.....	64
Tablo 8. Alanında Yazılmış Doktora Tezlerinin Epistemolojik Yöneliminin Yıllara Göre Dağılımı	65
Tablo 9. Muhasebe Alanında Yazılmış Doktora Tezlerinin Epistemolojik Yöneliminin Ana Başlıklar ve Yıllara Göre Dağılımı	65
Tablo 10. Finansal Muhasebe ana başlığında yazılmış tezlerin epistemolojik yöneliminin alt başlıklara göre dağılımı	66
Tablo 11. Muhasebe Denetimi Ana Başlığında Yazılmış Tezlerin Epistemolojik Yöneliminin Alt Başlıklara Göre Dağılımı	67
Tablo 12. Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi Ana Başlığında Yazılmış Tezlerin Epistemolojik Yöneliminin Alt Başlıklara Göre Dağılımı	68
Tablo 13. Muhasebe Alanında Yazılmış Diğer Tezlerin Epistemolojik Yöneliminin Alt Başlıklara Göre Dağılımı	69

TezinBaşlığı: Bilgi Felsefesi Temelinde Muhasebe Araştırmalarının Yönelimi: 2007-2011 Yılları Arasında Türkiye’de Yapılan Doktora Tezlerinin Analizi

TezinYazarı: Kemal NALÇIN

Danışman: Prof.Dr.Ahmet Vecdi CAN

KabulTarihi: 13.06.2013

SayfaSayısı: vii (önkısım) + 80 (tez) + 14 (ekler)

Anabilimdalı: İşletme

Bilimdalı: Muhasebe ve Finansman

Her disiplin bilimsel meşruiyetini kazanması için bağlı olduğu yöntem, kuram ve varsayımlar açısından net olması beklenir. Tüm bilgi alanlarında olduğu gibi, muhasebe disiplini açısından da muhasebe araştırmalarının yöntemini, kuramını ve varsayımlarını sorgulamak muhasebe alanında çalışmalar yapan akademisyenler için bir uğraştır. Bu uğraşın temelinde yatan bir unsur olarak çalışmaların dayandığı varsayımlar ve bu varsayımların neticesinde ortaya çıkan farklı epistemolojik yaklaşımlar bu tezin çıkış noktasıdır. Bu farklı epistemolojik yaklaşımlar neticesinde inşa edilen muhasebe teorileri çalışmanın bir diğer konusunu teşkil etmektedir.

Yirminci yüzyıl muhasebe uygulamalarının bilimsel bir temele dayanması için farklı muhasebe teorilerinin inşa edildiği bir dönem olarak ifade edilebilir. Bu dönemde ortaya çıkan farklı epistemolojik yönelimlerden muhasebe düşünüyü de payını almıştır. Literatür incelendiğinde muhasebe araştırmalarını yönlendiren iki ana akımdan bahsetmek mümkündür. Bunlar: normatif muhasebe teorileri ve pozitif muhasebe teorileridir. Normatif önermelerle oluşturulan teoriler ilke temelli olup muhasebe uygulamalarının ne olması gerektiğiyle ilgilenirler. Pozitif önermelerle oluşturulan teoriler ise muhasebe uygulamalarının ne olduğuyla ilgilenen açıklayıcı ve kestirimci bir yapıya sahiptirler.

Çalışmada ilk olarak Türkiye’de son beş yılda muhasebe alanında yazılmış doktora tezleri konularına göre tasnif edilmiştir. Böylelikle doktora tezlerinin konular açısından genel bir görünümü ortaya konmuştur. Daha sonra muhasebe araştırmalarını normatif ve pozitif önermelerle ele alan iki akımdan yola çıkılarak örnekleme alınan doktora tezleri epistemolojik açıdan analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bilim felsefesi, Epistemoloji, Muhasebe teorileri

Title of the Thesis: Epistemology Basis Accounting Research Direction: Analysis of the Doctoral Theses in Turkey between the years of 2007-2011

Author: Kemal NALÇIN

Supervisor: Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN

Date: 13.06.2013

Nu.of pages: vii (pretext) + 80 (main body) + 14 (appendices)

Department: Business

Subfield: Accounting and Finance

Each discipline, in order to acquire its scientific legitimacy, should be clear in terms of method, theory, and assumptions it depends on. Just as all information areas, also in terms of discipline accounting, questioning the methods, theory, and assumptions of accounting studies is an indispensable effort of academics carrying out studies in the domain of accounting. As an element underlying this effort, the assumptions the studies are based on and different epistemological approaches revealing as a result of these assumptions are departing point of this thesis. As a result of these different epistemological approaches, the accounting theories that are built comprise the other subject of this study.

20th century can be stated as period, when different accounting theories were built, in order for accounting practices to be based on a scientific basis. Of the epistemological orientations that revealed in this period, the thought of accounting also got a share. When the literature is examined, it is possible to mention about two main streams orientating accounting studies. These are normative accounting theories and positive accounting theories. The theories formed by normative premises are principle based and are interested in what accounting practices should be, whereas the theories formed by positive premises have a descriptive and predictive structure that are interested in what accounting practices are.

In the study, firstly, doctorate thesis published in Turkey in the last five years are classified according to their subjects. Thus, an overall picture of doctorate theses were presented in terms of subjects. Then, setting out from two steams considering the accounting studies with normative and positive premises, the doctorate theses, included in the sample, were analyzed from epistemological point of view.

Keywords: Philosophy of Science, Accounting Theory, Epistemology

GİRİŞ

Son birkaç yüzyıldır hakim olan ve klasik denilen bilim görüşü birbirinden farklı disiplinleri de beraberinde üretmiştir. Her disiplinin bağlı olduğu yöntem, kuram ve varsayımlar açısından net olması gerekir. Bütün bilgi üretim alanlarında olduğu gibi, muhasebe açısından da muhasebe araştırmalarının dayandığı varsayımların sorgulanması biz bilim insanları için vazgeçilmez bir uğraştır. Çünkü tüm araştırmacılar, açık veya üstü kapalı olarak, sorgulamalarına, tarihi ve toplumsal temelleri olan bir dizi inanç ve değerden oluşan epistemolojik bağlantılarla yaklaşmaktadırlar. Dolayısıyla muhasebe araştırmaları da dahil tüm bu disiplinler arkasında epistemolojik varsayımlar olmaksızın üretilemezler.

Yirminci yüzyılın başlarından itibaren bilimselliği sorgulanan muhasebe disiplininde, farklı metodolojilerin de etkisiyle farklı teoriler ortaya konmuştur. Fakat her bilim dalında olduğu gibi farklı metodolojilerin farklı epistemolojik kökenleri mevcuttur. Bu farklı epistemolojik kökenleri ve buradan çıkan farklı yönelimleri sorgulamaksızın yapılan açıklamalar eksik kalacaktır. Diğer adıyla bilgi felsefesi olan epistemoloji kavramı en kaba tabiriyle, bilgiyi genel olarak ele alan, bilginin kaynağını, doğasını, sınırlarını araştıran ve bilginin tam olarak neden meydana geldiğini ortaya koyan bir felsefe dalıdır (Cevizci, 2000: 364). Tanımdan da anlaşılacağı gibi bilginin doğasını ve neden meydana geldiğini ortaya koymak epistemolojinin temel uğraşdır. İşte bu uğraşı yönlendiren ve “bilgi nasıl üretilir?” veya “sistemik bilgiye nasıl ulaşılır?” gibi sorulara cevap arayan uğraşa ise metodoloji denir. Bir başka deyişle metodoloji, mantık ile bilim arasında bir köprü görevi görür. Bilim üretiminin usul ve esaslarını ortaya koyan metodoloji bilimsel meşruiyetin sağlanması için vazgeçilmez bir araçtır.

Genel olarak bilim üretimi için ihtiyaç duyulan metodoloji arayışı muhasebe için de geçerlidir. Çünkü muhasebenin bir bilim alanı olarak kendinden bekleneni yerine getirebilmesi açısından bu durum son derece önemlidir. Muhasebenin her ne kadar kökenleri ve gelişimi iş hayatının pratiklerine göre olsa da, fikirlerin oluşturduğu bir metodoloji üzerine temellendiği görülmektedir (Littleon ve Zimmerman, 1962: 136). Muhasebe araştırmalarının geçirdiği süreç düşünülürse, burada sağlanan gelişim doğa bilimlerinden çok da farklı değildir. Muhasebe disiplininde de düşünceler sistemi mevcuttur ve bu düşünceler sistemi ile muhasebecilerle ilgili olan faaliyetlerin rasyonel

temellerinin anlaşılmasına yardımcı olunmaktadır. Bu anlamda oluşturulan muhasebe teorileri nedensellik ve doğrulama için bir mantığı, metodu veya kuralı kullanmaktadır. Fakat bunlar bazen bir teoriden çok, bir teorinin uygulamalı sonuçları şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Literatürde farklı metodolojileri kullanarak üretilen farklı muhasebe teorileri geliştirilmiştir. Bunlardan ilki normatif önermelerle üretilen ve ilke temelli normatif muhasebe teorileridir. Bu teoriler muhasebenin bilimselliğinin tartışıldığı yirminci yüzyılın başından 1960'lı yıllara kadar geçen sürede tartışılmış ve geliştirilmiştir. Burada adı geçen normatif teorilerin inşasında muhasebe uygulamalarına “ne olması gerekir?” temel sorusuyla yaklaşmaktadır. Dolayısıyla bu tür teoriler ilke bazlı ve tümdengelimci bir yapıya sahiptir. Örneğin neo-iktisadın temel varsayımlarını kullanan bu teorilerde, işletmeler için temel hedef kar maksimizasyonu iken bu hedefe ulaşmak için muhasebe uygulamalarının ne olması gerektiği temel araştırma sorusu olacaktır. Başka bir deyişle, zamanla disiplinin içinde ortaya çıkan ve olgunlaşan mesleki tecrübeler, disiplinle ilgili ilkeleri belirleyecek ve teorinin meşruluğu bu ilkelerin sınanmasıyla mümkün olacaktır.

Bir başka metodolojinin ürünü olan pozitif muhasebe teorileri ilk olarak 1960'lı yıllarda Ball ve Brown'un (1968) ve Beaver'in (1968) yaptıkları ampirik finans yöntemlerinin finansal muhasebeye uygulanması ile başlamıştır. Bu teorilerin epistemolojik kökeninde ise pozitivist bilim anlayışı yatmaktadır. Bilindiği üzere pozitivist düşünce ilk olarak Auguste Comte'un sosyal bilimlerin de tıpkı Newton'un mekanik doğa bilimleri için geçerli kıldığı ve dünyayı işleyen mekanik bir saate benzeten bilim anlayışıyla ortaya çıkmıştır. Pozitivist epistemolojinin temel ilke ya da iddiası ise, insan bilgisinin kaynağında deneyimin bulunduğu, duyu-deneyiminin insan bilgisinin yegane nesnesi olduğudur (Cevizci, 2010: 204). Bu epistemolojiyle geliştirilen metodolojiler muhasebede pozitif muhasebe teorisiyle kendine yer bulur. Pozitif muhasebe teorilerinin muhasebe uygulamalarını anlamaya ve açıklamaya yönelik “nedir?” temel sorusuna cevap aramaktadır. Örneğin bir muhasebecinin işletmede hangi stok yöntemini neden kullandığına yönelik araştırması pozitif önerme içeren bir çalışma olacaktır. Burada dikkat edilirse muhasebenin farklı disiplinlerle örneğin davranış bilimleri ile ilişkisi gündeme gelecektir. Dolayısıyla pozitif muhasebe çalışmaları zorunlu olarak

başka disiplinlerin çalışma alanlarına da girerek yeni bilgi üretim alanları oluşturacak ve muhasebenin bilimsel niteliğini arttıracaktır.

Son olarak muhasebe teorileri inşasında ortaya çıkan bir başka yaklaşım olan karar fayda yaklaşımı dikkati çekmektedir. 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 edebilmelidir (Elitaş, 2010: 41). Muhasebe teorisi inşasında, çalışmaların bir kısmı muhasebenin bilimsel bir alan olarak gelişiminin sağlanabilmesi açısından hem normatif hem de pozitif teorileştirme formuna yönelik açıklamalar yapmıştır. Bu tür çalışmaları sentezci ya da bütünleştirici teorileştirme çalışmaları olarak ifade etmek mümkündür. Bu teorisyenlere bütünleştirici ya da sentezci adı verilmesinin temel nedeni ise, muhasebenin normatif ya da pozitif teorileştirme süreçlerinden çok, bilimsel bir temele kavuşturulması için yapılmış olmaları ve her iki teorileştirme sürecine katkı sağlamalarıdır. Ancak şunu da söylemek gerekir ki adı geçen tüm farklı teorileştirme çabaları bilimsel bir uğraş olmanın ötesine geçememiştir dolayısıyla tüm muhasebe bilim camiasının üzerinde hemfikir olduğu tek bir teoriden bahsetmek mümkün değildir. Ancak gelinen bu noktada muhasebenin bilimsel niteliğini arttıran bu çalışmalar yeni nesil bilim insanları için bir umut kaynağı niteliğindedir.

Çalışmanın Önemi ve Amacı

Muhasebe, işletmelerin para ile ifade edilebilen mali nitelikli işlemlerinin kayıt edilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, analiz ve yorumlanması işlemine denir (Karasioğlu ve Aracı, 2012: 1). Tanımdan da anlaşılacağı üzere muhasebenin öncelikli niteliği işletmelerin parasal yani finansal olaylarıyla ilgilidir. Bu muhasebenin sosyal bilimlerdeki yerini konumlandırmak için önemli bir argümandır. Sadece bu tanımdan yola çıkarak muhasebenin hangi varsayımları kullanacağını ya da en azından bu varsayımların başka hangi disiplinlerle ilişkili olacağını tespit etmek mümkündür.

Bilindiği üzere klasik iktisat, kıt kaynakların sınırsız insan ihtiyacını idamesiyle ilgilenen bir bilim dalıdır. Buradaki kaynakların ekonomik olarak ifade edilebilmesi ancak parayla mümkün olur. Muhasebenin temel kavramlarından biri de parayla

ölçülme kavramıdır. Dolayısıyla bir bilim dalı olarak iktisat için ortaya atılan varsayımlar kısmen muhasebe için de geçerli olacaktır. Bu ilişkileri ve örnekleri çoğaltmak mümkündür. Ancak burada vurgulanmak istenen nokta, muhasebenin disiplinlerarası çalışmalara ve bu çalışmaların temelini oluşturan epistemolojik farklılıkların analizine duyduğu ihtiyaçtır.

Bilim felsefesi ve muhasebe arasındaki ilişkileri ortaya koymak ve bu ilişkilerin bir analizini yapmak bu çalışmanın temel amacıdır. Bu bağlamda, muhasebenin salt teknikten ibaret bir uğraş olmadığı, muhasebenin de diğer disiplinler gibi bir metodolojisinin olduğu ortaya konmaya çalışılmıştır. Bunun için muhasebe literatüründe ortaya konmuş farklı muhasebe teorileri incelenmiş ve bu teorilerin dayandığı epistemolojik yönelimler tespit edilmiştir.

Çalışmanın Kapsamı

Bu çalışma; “Kavramsal Çerçeve: Bilim, Teori ve Epistemoloji”, “Muhasebenin Teorik Yapısı” ve “Türkiye’de Muhasebe Alanında 2007-2011 Yılları Arasında Yazılmış Doktora Tezlerinin Analizi” olmak üzere üç ana bölümden oluşmaktadır.

Bilim felsefesiyle ilgili kavramların açıklandığı birinci bölümde, bir kavramsal çerçeve sunulmuştur. Bu anlamda literatürde yer alan çeşitli kavramlara değinilmiş ve yer yer bu kavramların muhasebe araştırmalarındaki yerine dikkat çekilmiştir. Başta bilim kavramı olmak üzere teori ve epistemoloji kavramları ise temel olarak bu bölümün içeriğini oluşturmaktadır.

İkinci bölümde daha önce sınırları çizilen kavramsal çerçeve içinde muhasebenin teorileşme sürecine değinilmiş ve muhasebe literatüründe son yüzyılda tartışılan farklı teorilerden bahsedilmiştir. Bu bölümde ilk olarak muhasebe teorilerinin doğasına dair açıklamalara yer verilmiş ve kapsam belirlenmiştir. Daha sonra muhasebe teorilerinde metodolojiye duyulan ihtiyaçtan ve burada ortaya çıkan farklı metodolojilere değinilmiştir. Devam eden bölümde muhasebeye has teorileştirme süreci ve bu süreçte etkili olan farklı yaklaşımlar aktarılmıştır. Son olarak farklı metodolojilerden ve yaklaşımlardan neşet eden farklı muhasebe teorileri sınıflandırılarak açıklanmıştır.

Üçüncü bölüm ise kendi içinde iki kısımdan oluşmaktadır. İlk kısımda, Türkiye’de muhasebe alanında yazılmış doktora çalışmalarının son yıllardaki eğilimi belirlenmeye

çalışılmıştır. Bu bağlamda muhasebe alanında yazılmış doktora tezleri ana ve alt başlıklara göre sınıflandırılmıştır. Daha sonra hangi tezin hangi sınıfa ait olduğu tablolar yardımıyla gösterilmiştir. İkinci kısımda ise, analize tabi doktora tezlerinin epistemolojik yönelimleri belirlenmiş ve tablo yoluyla gösterimi sağlanmıştır.

Çalışmanın Yöntemi

Bu çalışmada nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Nitel araştırma yöntemi Yıldırım ve Şimşek (2011)'e göre görüşme, gözlem, doküman analizi gibi nitel veri toplama tekniklerinin kullanıldığı, algı ve durumların kendi doğal ortamlarında gerçekçi ve bütüncül bir yaklaşımla ortaya konmasında nitel süreçlerin izlendiği araştırma türü olarak tanımlanmaktadır.

Bu bağlamda, önce konuyla ilgili literatür çalışması tamamlanmış ve ilk iki bölümde bunlara yer verilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise Türkiye’de 2007 – 2011 yılları arasında muhasebe alanında yazılmış doktora tezleri Yüksek Öğretim Kurulu’nun Ulusal Tez Merkezi web sayfasından ilgili bölüm, bilim dalı ve ana bilim dalları aracılığıyla taranmıştır. Bunlardan muhasebeyle ilgili olanlar doküman analizi yöntemiyle örnekleme dahil edilmiştir. Ulaşılan ve örnekleme dahil edilen doktora tezleri, daha önceden belirlenen ana ve alt başlıklara göre sınıflandırılmış ve yıllara göre dağılımı tablolar üzerinde gösterilmiştir. Tablolara yerleştirilen veriler frekans analizi yöntemiyle analiz edilmiştir. Son olarak ulaşılan tezler epistemolojik yönelimlerine göre tekrar sınıflandırılmış ve tablolar üzerinden frekans analiz yöntemiyle analize tabi tutulmuştur.

BÖLÜM 1: KAVRAMSAL ÇERÇEVE: BİLİM, TEORİ VE EPISTEMOLOJİ

Bilimsel bir disiplini oluşturan kavramsal çerçeve ilgili disiplinin temelini oluşturur. Bu temel olmaksızın disipline dair yapılan açıklamalar eksik kalacaktır. Çünkü bir disiplinin olguları açıklarken kullandığı kendine haz sözdizimsel bağlantılar vardır. Bu bağlantılar ise kavramlar sayesinde kurulur. Bu yüzden çalışmanın ilk bölümünde çalışmanın temelinde yer alan kavramların açıklamalarına yer verilecektir.

1.1. Bilim

Bilim, Latince bilmek kökünden (scire) türemiş ve bilinen şey (scientia) ya da bilgi anlamına gelen bir kelimedir. Modern anlamda bilim, 16. ve 17. yüzyıllarda Batı dünyasında ortaya çıkan önemli sosyal ve siyasi değişiklikler sonucunda, doğayı ve toplumu anlama ve açıklamada gelenek ve dinin yerini alan bir düşünce tarzı olarak öne çıkmıştır (Altunışık, diğerleri, 2010: 3). Bilimin tanımı üzerine, ünlü düşünür ve bilim insanları da farklı ifadelerle katkı sağlamışlardır. Örneğin Einstein bilimi, *“her türlü düzenden yoksun duyu verileri ile düzenli düşünceler arasında uygunluk sağlama çabası”*, Bertrand Russell ise *“gözlem ve gözleme dayalı akıl yürütme yoluyla dünyaya ilişkin olguları birbirine bağlayan yasaları bulma çabası”* olarak tanımlamışlardır. Görüldüğü gibi bilim hakkında dile getirilen bu iki tanımda da ortak payda, bilimin akıl yoluyla kavranacak gözlemlerin sistematik bir şekilde birbirleriyle ilişkilendirilmesi sonucunda ortaya çıkan tutarlılığa ve akılcılığa yapılan vurgudur.

Literatürde yer alan bilim tanımları içerisinde bilimi eleştirel perspektifle açıklayan yazarlar (Frankfurt Okulu ve Temsilcileri) da bulunmaktadır. Örneğin Max Horkheimer’a (2005: 9) göre bilim, son yüzyılda kendisiyle birlikte gelişen düşüncenin ortalama hareketliliğinin koşulu olarak – ayrıca ileri ülkelerde toplumun alt tabakalarının üyelerinin bile paylaştığı doğa ve insan üzerine basit bilgiler biçiminde özellikle de keşifleri toplumsal yaşamın biçimini nihai olarak belirleyen bilim araştırmacılarının zihinsel yeteneğinin bileşeni olarak – modern endüstri sistemini olanaklı kılmaktadır. Toplumsal değerleri oluşturmanın aracı olması, yani üretim yöntemleriyle düzenlenmiş biçimde elimizde bulunması bakımından bilimin kendisi de

bir üretim aracıdır. Yani bilim, hem üretilen bilgiyi hem de üretim sistemi içerisinde yer alan bir aracı ifade etmektedir.

Yapılan tanımlardan da görülebileceği gibi, bilimin temelinde olgular arasındaki nedensellik ilişkisinin kullanılması ve ilişkilerin ya da gözlenen olguların mantıksal bir şekilde açıklanmaya çalışılması söz konusu olmaktadır. Sonuçta bilim, denetimli gözlem ve gözlem sonuçlarına dayalı mantıksal düşünme yolundan giderek olguları açıklama gücü taşıyan hipotezler (açıklayıcı genellemeler) bulma ve bunları doğrulama yöntemidir (Yıldırım, 1991: 19) ve en genel ifade ile de doğru düşünme ve sistematik bilgi edinme sürecidir (Türkdoğan, 2000: 21).

Bilim temelde bir tanımlama ve açıklama sistemi olduğu halde her şey bilim tarafından açıklanamaz. “Ay Dünyadaki okyanusları nasıl etkiler?”, “Sosyal sistemde bir kişinin statüsünü ne değiştirir?” veya “Hangi koşullar altında yaşam (yeniden üretme yeteneğinde olan organizma) var olabilir?” gibi sorulara bilimsel bir şekilde yaklaşılabılır ve bu sorunlara çoğunlukla bir yanıt bulunabilir. Tüm bu sorular belirli olayların nasıl veya niçin ortaya çıktığına ilişkindir. Diğer taraftan, “Niçin Ay vardır?”, “Toplumlar niçin vardır?” veya “Yaşam niçin vardır?” gibi sorular bilimin sınırlarını aşar. Bu “Niçin var?” türündeki sorular daha ziyade felsefi veya dini niteliklidir ve deneye dayalı bilimle çözülmezler (Akdoğan ve Aydın, 1987: 8).

Bir bilgi türü olarak bilimden ve yararından bahsedebilmemiz için aşağıdaki öğelerin sağlanması gerekir (Reynolds, 1969: 4’den Aktaran Akdoğan ve Aydın, 1987: 8):

- i. “Şeyleri” örgütleme ve sınıflandırma yöntemi, yani bir *tipolojinin* hazırlanması;
- ii. Gelecekteki olayların *tahmini*;
- iii. Geçmişteki olayların *açıklanması*;
- iv. Olayların nedenleri hakkında bir *anlama duygusunun* sağlanması;
- v. Olayları *kontrol* potansiyelinin (gizli gücünün) sağlanması gereklidir.

Aşağıda bu öğelerin basit ve kısa açıklamalarına yer verilmiştir.

1.1.1. Tipoloji (Sınıflandırma)

En eski bilimsel etkinlik olan sınıflandırma, şeyler arasındaki benzerlikleri araştırıp bunları gruplandırarak insanın dışında olan evrene bir düzen getirme çabasıdır. Her bir

grup kapsadığı tüm şeylerin veya olayların temsilcisi olarak bir ad veya bir simgeyle oluşturulur. Sınıflandırmada en önemli sorun hangi sınıflandırma yönteminin en yararlı olduğudur. Tam bir sınıflandırma önce şeylerin veya olayların tümünü içermeli ve hiçbir kısım, öge sınıflandırma dışında kalmamalıdır (exhaustiveness). İkinci olarak her bir şeyin veya olayın hangi sınıfa yerleştirilebileceği hakkında hiç bir kuşku, muğlâklık olmamalıdır (mutal exclusiveness). Üçüncü ve belki de en önemli sınıflandırma ölçütü, bilimin yararlı olması için, tahmin, açıklama, anlama duygusu ve kontrol öğelerinde kullanılan kavramlarla sınıflandırma arasında bir tutarlılığın olmasıdır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 9).

1.1.2. Tahmin ve Açıklama

Gelecekteki olayların tahmini ve geçmişteki olayların açıklanması, zaman perspektifindeki farklılıklar dışında, bilimsel ifadeler soyut olduğu sürece, aslında aynı etkinliktir. Soyutluk, bilimsel ifadenin belirli bir *yer* ve belirli bir *zamandan* bağımsızlığını ifade etmektedir. Bir ifade tahmin ve açıklama için yararlı olduğu zaman, bu ifadenin içerdiği kavramlar örgütleme ve sınıflandırma için kullanılabilir. Diğer bir deyişle, eğer bir ifade tahmin ve açıklama için kullanılabiliriyorsa, ifadede kullanılan kavramlar örgütleme ve sınıflandırma için de kullanılabilir ve böylelikle bir tipoloji sağlar (Akdoğan ve Aydın, 1987: 9).

Bilimsel ilkelerin yararlılığının ikinci nedeni, bu ilkelerin bize belirli koşullar altında, gelecekte ne olacağını tahmin etme olanağı vermesidir. Belirli bir durum veya eylemin sonucunun ne olacağını bilebilmenin değeri açıktır. Ayrıca şurası da unutulmamalıdır ki, bilimsel yasaların tahmin değerleri genel bir sınıf veya şeyler grubuna ilişkindir; bu sınıf veya şeyler içindeki özel bir birey veya belirli bir şeye ait değildir. Örneğin; ekonomideki talep yasası diğer faktörler sabit kalmak koşuluyla, belirli bir malın fiyatı düştüğünde, alıcı o maldan, daha yüksek fiyatla alacağı miktardan daha fazla miktarda mal alır der. Fakat bu yasa veya genelleme, her hangi özel bir kişinin de mal fiyatındaki düşmeye her zaman aynı şekilde tepki gösterip göstermeyeceğini söylemez. Bu nedenle, bir genellemenin tahmin değerinin, o genellemeyi belirleyen varsayımların niteliğiyle sınırlı olacağını akıldan çıkarmamak gerekir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 10).

1.1.3. Olayların Nedenlerini Anlama Duygusu¹

Bilimsel genellemelerin yaratıcı süreci, insana, olayların nedenlerini anlama yeteneği sağladığından dolayı yararlıdır. İnsan kendisini, kendi dünyasını ve evreni ilgilendiren büyük bir merakla sahiptir. “Neden” sözcüğü belki de insan darcığındaki en önemli sözcüktür (Peterson, 1978: 11). Bilimsel genellemeler, insanın şeylerin ve olayların nedenlerini bilme dürtüsünü doyuran yüksek entelektüel düzeydeki bir araçtır.

İnsanın şeyler ve olayların nedenlerini bilmek istemesi demek, insan dışı dünyayı anlamak, dış dünyadan bir anlam çıkarmak istemesidir. Bunu yaparken de insan her aşamada son derece güç ve büyük karmaşık olgular yığınıyla karşılaşır. Dış dünyadan bir anlam çıkarmak da bu büyük olgular yığına bir düzen ve anlam veren geniş bir başvuru çerçevesi gerektirir. Bu tümüyle ve tam olarak bilimsel genellemenin, yani teori kuramının, görevidir; genellemeler gerçekler olgusunu birbirlerine bağlayan ve böylece anlamayı sağlayan başvuru çerçevesini sağlar. Karmaşık gerçekler dünyasının mantığı olarak anlaşılmasında temeli oluşturan genellemenin veya teorinin pratik ve kesin, nihai gerekliliği hiçbir şekilde küçümsemez. “Pratik kişi” olarak anılan ve gerçekleri isteyip teoriyi küçümseyen kişiler aslında hiç de pratik değildirler. Çünkü gerçekler kendi içlerinde oldukça anlamsızdırlar. Pratik kişi gerçek olguları organize etmenin aracı olarak kapalı, rastgele ve genellikle yarı bilinçli bir teori kurma işine giriştiğinden bu konuda bir teorisyenden ayrılır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 11).

1.1.4. Kontrol

Bilimsel genellemelerin insanı, kendi sosyal ve fiziksel çevresi üzerinde bir kontrol sahibi kılmasından dolayı büyük bir yarara sahip olduğu söylenebilir. Tahmin, kontrolü ima eder, çünkü belli bir koşullar kümesinde gelecekte ne olabileceğini bilmeden, ne belirli bir olayın meydana gelmesi sağlanabilir ne de o olayın meydana gelmesi önlenir. Bu nedenle kontrol sözcüğünün anlamının iyi kavranması gerekir. Günlük konuşmada kontrol sözcüğü çoğunlukla engelleme, özellikle de fiziksel engelleme anlamında kullanılır. Oysa genel anlamda kontrol insan amaçlarına ulaşmak için

¹ Olaylar veya şeyler hakkında bir anlama olgusunun yaratılmasının belli başlı üç ölçütü vardır. Bunlardan birincisi, burada ele alınan neden-sonuç ilişkisidir. İkinci görüş; anlama olgusunun, açıklama, benzer veya tanıdık bir sürece dönüştürülebildiği zaman var olduğu yolundadır. Eğer yeni açıklama halen var olan bir düşünceye benzer fakat yalnız değişik bir olaya uygulanıyorsa, o zaman bir anlama olgusunun var olduğu ileri sürülür (Hempel ve Oppenheim, 1948: 145).

genellemelerden elde edilen bilginin kullanımınıdır. Buradaki konu, belirli değişkenlerin birbirini nasıl etkilediğinin anlaşılması ile değişkenleri değiştirme yeteneği arasında bir ayırım yapmaktır. Olayları, önceden tahmin edebilecek biçimde, kontrol edebilmek için her iki koşulu da yerine getirmek gerekir. Örneğin; bilginler ve mühendisler çeşitli konular altında gazların davranışlarıyla ilgili bilgileri kullanarak içten ateşlenen motoru ve bundan da otomobili geliştirmişlerdir. Bu, kontrol alanı, diğer bir deyişle, uygulamalı bilim ve teknolojinin alanıdır. Bu alanda çeşitli pratik amaçlara ulaşmak için bilimsel genellemeler kullanılır. Ekonomi alanındaki bu tür pratik amaçlar işsizliğin önlenmesi, enflasyonun kontrolü, ekonomik büyümenin hızlandırılması, gibi amaçlardır. Vergi ayarlamalarının bir politika (yani kontrol) aracı olma konusunda geniş uygulamalar vardır. Örneğin Belçika Devletlerinde yatırım indirimi yoluyla yatırımları belli oranlarda tutmada muhasebe, yatırım indirimini ilk dönemde veya birden fazla dönemde vergiden düşürmek yoluyla, önemli bir rol oynamaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 11).

Antibiyotik ilaçların geliştirilmesi, insanlı ve insansız araçlarla uzayın incelenmesi gibi çağımızdaki olağanüstü bilimsel başarıların altında, çağdaş bilimin görkemli mucizelerinin hiçbirinin bilimsel genellemeler geliştirmeden mümkün olmayacağı gerçeği yatar. Gerçek dünyada olaylar arasındaki ilişkileri tanımlayan ve açıklayan yeni genellemelerin bulunması ve geliştirilmesi bazen pür bilim olarak nitelendirilir. Bu tür etkinliklerde bulunan kişiler buldukları bilginin mümkün olabilecek hiçbir pratik uygulamasıyla ilgilenmezler. Fakat yine de pür bilimle uygulamalı bilimlerini birbirinden ayıran net bir çizgi yoktur. Her ikisi de insanın çevresini anlama ve kontrol etme yeteneğini genişletmeyi araştıran etkinliklerin asli öğeleridir.

1.2. Teori

Bilimsel bir teori bir takım olguları veya olgusal ilişkileri açıklayan kavramsal bir sistemdir. Böyle bir sistemi kurmak, bilimde en üst düzeyde düşünsel bir çalışmayı gerektirir. Özellikle iki yönden bilimsel bir teoriyi anlama önemlidir. Önce iyi kurulmuş bir teorinin bir sanat yapıtı gibi entelektüel ilgilere hitap eden ve dünya görüşümüzü etkileyen bir niteliği vardır. Olup bitenlere belli bir teori açısından bakmak, alışık olduğumuz pek çok şeye yeni bir anlam kazandırır, bilgi ve anlayışımızı beklemediğimiz ölçülerde zenginleştirebilir. Sonra, bilimsel bir teori, bilimsel düşünme ve araştırmanın

erişilmesi güç bir ürünü olarak hem bu düşünme biçimini, hem de bilimde gerçek başarının niteliğini yansıtmaması bakımından üzerinde durulmaya değer. Başka bir deyişle, bilimsel bir teorinin yapı ve işlevinde tüm bilimin kristalize olmuş bir örneğini bulabiliriz (Yıldırım, 1991: 132).

Günlük dilde “teori” denince genellikle olgusal olmayan veya uygulama dışı kalan soyut bir şey akla gelir. Bilim adamları arasında bile bu noktada tam bir açıklık olduğu söylenemez. Kimisi için “teori”, felsefe türünden geniş ve belki de sorumsuz bir spekülasyon; kimisi için algı verilerimizi ve gözlemlerimizi aşan herhangi bir kavram veya genelleme anlamına gelmektedir. Birçoğu “teori” kelimesini hipotez, varsayım veya hatta yasa anlamında kullanmaktadır (Yıldırım, 1991: 132). Oysa ki ampirik verilerle bağlantılı olarak yasa şu şekilde belirtilir: Eğer bir ifadeyi destekleyecek veya karşı çıkacak bir ampirik kanıt henüz yok ise o ifade hipotez olarak anılır; eğer orta derecede destek var ise o ifade bir ampirik genelleme olarak anılır; eğer destek son derece güçlü ise o ifade bir yasa olarak anılır. Tüm yasalar ampirik araştırma ile doğrudan desteklenirler; bu demektir ki yasalarda kullanılan tüm kavramlar kendilerini somut, pratik koşullarda uygulamaya olanak verecek işlemsel tanımlara sahip olmalıdırlar (Akdoğan ve Aydın, 1987: 18).

“Teori” kelimesinin böyle değişik anlamlarda kullanılışından doğan karışıklık karşısında tam bir açıklığa ulaşmak son derece güçtür. Ancak bazı ayrımlar yoluyla karışıklıktan bir ölçü de olsa kurtulmaya çalışabiliriz.

İlk akla gelen ayırım teori ile olgu arasındadır. Olgu, doğrudan veya dolaylı ortak gözleme konu ve doğada yer alan bir oluşturdur. Teori ise, düşünme yetimizin bir ürünüdür ve evreni açıklamak veya evreni hiç değilse bir yanı ile anlamak için kurulur (Yıldırım, 1991: 132). Ancak, olguları içermeyen bir bilimsel teori olmadığı gibi, az çok teorinin bulaşmadığı hiçbir gözlem veya deney verisi de yoktur. Ne yalın bir olgudan, ne de olgulara ilişkin olmayan bir teoriden (formel mantık ve matematik dışında) söz edilebilir.

Bir başka ayırım “teori”, “hipotez” ve “varsayım” terimlerinin anlamları arasında yapılabilir. “Varsayım” doğruluğu irdelenmeksizin kabul edilen, “hipotez” doğrulanmak üzere ele alınan iddialardır. Her ikisi de birer önerme ile dile getirilebilir. Oysa teori bir ölçüde de olsa doğrulanmış ama henüz tümüyle kesinleşmemiş bir sistemdir; çoğu kez

bir tek önerme ile değil, birbiriyle ilişkili birçok önerme ile dile getirilebilir (Yıldırım, 1991: 133).

Son bir ayırım teori ile felsefi nitelikteki dünya görüşleri arasındadır. Hiçbir bilimsel teori bir dünya görüşü kadar kapsamlı olamaz. Bir teori belli bir olgu türüyle sınırlıdır: bir dünya görüşü evrenin tümüne belli bir açıdan bakma olanağını verebilecek genişlikte olabilir. Ayrıca, herhangi bir dünya görüşü, nesnel olmaktan çok kişisel ölçülere, değer yargılarına bağlıdır. Bu anlamda onu “doğru” veya “yanlış” diye değerlendirmek yerine, “yararlı” veya yararlısız, “geçerli” veya “geçersiz” diye nitelenmek belki daha doğru olur. Oysa bilimsel bir teorinin başta gelen özelliği doğrulanabilir olması, daha doğrusu, nesnel nitelikli veriler karşısında test edilebilir olmasıdır (Yıldırım, 1991: 133).

Teori kavramının benzeri diğer kavramlardan ayırımını ortaya koyduktan sonra teorinin ne olması gerektiği konusunda geliştirilen farklı görüşlerden bahsedilebilir. Literatürde bu konuda en az üç görüş bulunmaktadır. Her birinin belirli alanda geçerliliğe ve her birinin kendi içerisinde sınırlılıklara sahip olduğu söylenebilir. Bunlar (DiMaggio, 1995: 391):

- i. *Kapsamlı Kurallar Olarak Teori*: Popper’a göre, evrensel bir önerme/kapsamlı kurallar seti olarak kabul edilen teori, simgesel bir sistemdir. Çünkü teori, dünyayı kuşatmak, ussallaştırmak, açıklamak ve ona egemen olmak amacıyla ortaya atılan bir ağıdır (Aktaran Ömerustaoğlu, 2004: 68). Böylelikle geleneksel anlamda teori, bir çalışma konusu üzerine içlerinden bazılarından diğerlerinin türetilebileceği biçimde birbiri ile bağlantılı olan önermelerin bir toplamı olarak kabul edilmektedir. Bu durumda bir teori olayların olabildiğince ayrıntılı bir biçimde işaretlenmesi için kullanılabilir bir biçimde bölümlenmiş aynı oranda da kapsamlı bilgidir (Horkheimer, 2005: 339) ve teorinin geçerliliği üretilen önermelerin gerçek olaylarla örtüşmesine dayanmaktadır.
- ii. *Aydınlanma Aracı Olarak Teori*: Sosyal bilimlerde teori bir aydınlanma aracı olarak görülmektedir. Bu perspektiften bakıldığında teori karmaşık, paradoksal açıdan zengin ve alışkanlıkları kıran bir nitelik taşımaktadır. Teoriler sadece oluşturulmazlar, sosyal olarak yazıldıktan sonra oluşturulurlar. Bu nedenle birçok açıdan sofistike fikirler tanımlanır ve uygulanabilirliğine bakılır. Yani

teorinin işlevi bu teoriyi uygulayan ya da oluşumunda yer alan bireylere göre belirlenmektedir (DiMaggio, 1995: 395-396).

iii. *Bir Açıklama (Öykü) Olarak Teori*: Sosyal bilimlerin bir süreci olarak teori açıklamaları ampirik test etme üzerine odaklanmaktadır (DiMaggio, 1995: 391). Bilimsel bir teorinin başta gelen amacı, olgusal düzeyde gözlenen ilişkileri, gözlem dışı bir takım nesne, süreç ve ilişkilerle açıklamaktır (Yıldırım, 1991: 138). Her teori gözlem konusu belli olgusal ilişkileri açıklamak amacı ile ortaya atılan kavramsal bir sistemdir (Yıldırım, 1991: 142). Bunu yaparken de kullandığı metodoloji ile elde edilen bilginin test edilmesinde veya genel anlamda bilginin kullanımında prosedürler oluşturulmasına çalışılmaktadır (Gaffikin, 1988: 31).

1.2.1. Bilimsel Teorilerin Yapıları

Bilim felsefecileri teorilere yapıları bakımından biri sözdizimsel (sentaktik) öbürü anlambilimsel (semantik) olmak üzere iki farklı biçimde yaklaşmışlardır. Sözdizimsel yaklaşımda her teori, aksiyomlar (postulat) ile onlardan türetilen önermelerden oluşan aksiyomlaştırılmış dizgeden başka bir şey değildir. Anlambilimsel yaklaşımda ise her teori aksiyomlar ile onlardan türetilen önermelerin yanı sıra teorinin konusu olan nesne dizgeleri ile bunların özelliklerini temsil eden model denilen matematiksel yapılar içerir. Her iki yaklaşımda teori kurmanın başlıca amaçları (i) önceden bilinen deneysel yasaları açıklamak, (ii) daha önce bilinmeyen deneysel ya da teorik yasaları ortaya çıkarmak ve (iii) daha önce bilinmeyen yalın olgulara ve/veya (deneysel ya da teorik) yasalara ilişkin kestirimlerde bulunmaktır (Grunberg ve Grunberg, 2013, 92).

1.2.1.1. Sözdizimsel (Sentaktik) Yaklaşım

Bilimsel teorilerin sözdizimsel yaklaşımı, XX. yüzyılın ilk yarısında mantıkçı empirist bilim felsefecileri tarafından geliştirilmiştir. Genellikle gerçekçilik karşıtlığı görüşünü benimseyen bu felsefeciler bilimin konusu olan nesne dizgeleri ile onlara ilişkin özellikleri, olayları ve olguları, gözlemlenebilir ve gözlemlenemez olmak üzere iki kategoriye ayırıp yalnız gözlemlenebilir kategorisine ait şeylerin var olduğunu ileri sürmüşlerdir. Gözlemlenebilirleri gösteren terimler *gözlem terimidir*. Öte yandan bilimde söz edilen “molekül”, “atom”, “elektron”, “proton”, “nötron” gibi en azından dolaysız olarak gözlemlenebilirleri göstermeyen terimler de *teorik terimlerdir*.

Gerçekçilik karşıtı bilim felsefecilerine göre teorik terimler, gözlem terimlerinin tersine hiçbir varlığı göstermezler. Ancak bu terimlerin bilimsel teorilerde kullanılması kaçınılmaz olduğundan teorik terimlerin, gözlem terimlerinin yanı sıra anlamlı olması gerektiğini görmüşlerdir. Gerçekçilik karşıtlığı için teorik terimleri anlamlı kılmamanın tek yolu bu terimler ile önceden anlamlı olan gözlem terimleri arasında bağlantı kurmaktır. Ancak böyle bir bağlantı teorik terimlerin gözlem terimleri yardımıyla tanımlanması biçiminde olamaz. Yoksa teorik terimler gözlemlenemez şeyleri değil de onların tanımında yer alan gözlem terimlerinin gösterdiği gözlemlenebilirleri gösterirdi (Grunberg ve Grunberg, 2013, 92).

Mantıkçı empiristlere göre, teorik terimler ile gözlem terimleri arasında kurulan bağlantılar, teorik terimlerin *kısmen* yorumlanmasını sağlar. Söz konusu bağlantılar, bağlantı postulatlarıyla olur. *Bağlantı postulatları*, içinde hem teorik terimler hem de gözlem terimleri geçen önermelerdir. Yorumlama anlam verme demektir. Teorik terimlerin bağlantı postulatlarına dayanarak kısmen yorumlanması, teorik terimleri tam anlamlı değil de *kısmen anlamlı* kılar. Teorik terimleri kısmen yorumlanmış olan teorilere *kısmen yorumlanmış teoriler* denir (tanımlarla ilgili geliştirilmiş örnekler için bkz. Grunberg ve Grunberg, 2013, 93).

1.2.1.2. Anlambilimsel (Semantik) Yaklaşım

Teorilerin anlambilimsel yaklaşımını benimseyen görüşte, teori aksiyomlaştırılmış önermeler dizgesinin yanı sıra, matematiksel yapılar olan modelleri kapsamaktadır. Burada “model” kavramından kastedilen, gerçek (yani evrende var olan) bir nesne dizgesini ve/veya özelliklerini *temsil* eden maddesel ya da matematiksel bir nesne oluşudur. Örneğin biyolojide DNA molekülünün yapısını temsil eden metal parçalarından yapılmış nesne DNA molekülünün bir maddesel modelidir. Buna karşılık örneğin, tek-atomlu Helyum-4 gaz molekülü topluluğunun *noktasal* tanecikler olarak temsil edilmesi, evrende var olan gerçek nesne dizgeleri sayılan bu molekül topluluğunun bir matematiksel modelini oluşturur (T. Grunberg ve D. Grunberg, 2013, 101).

1.3. Epistemoloji

Epistemoloji, varlık, bilgi ve değer gibi üç ana konusu olan felsefenin varlık felsefesi ya da metafizikle birlikte, en temel iki kuramsal disiplininin birini meydana getirir.

Epistemoloji ya da bilgi felsefesi, bilgiyi ele alıp, bilgiyle ilgili bütün problemleri araştırır. Bilginin imkânını, kaynağını, doğasını, doğruluğunu ve sınırlarını inceler. Bilgiyi ele alan disiplin olarak bilgi felsefesini ifade eden bir diğer terim olan epistemoloji, ilk kez James Frederick Ferrier adlı bir İskoç düşünürü tarafından 19. yüzyılın ilk yarısında kullanılmış, daha sonraki dönemlerde bu kullanım yaygınlaşmıştır. Epistemoloji, kolaylıkla anlaşılacağı üzere, “bilgi” anlamına gelen yunanca *episteme* ve “bilim”, “açıklama” anlamına gelen *logos* sözcüklerinin birleşiminden oluşur (Cevizci, 2010: 10). Söz konusu etimolojisinden hareketle, bilgi felsefesinin sadece epistemolojiyle değil, “bilgi kuramı” ya da “bilginin bilimi” terimleriyle de eş anlamlı kullanıldığı söylenebilir (Grayling, 1998: 38).

Epistemoloji adı verilen disiplin, felsefedeki neredeyse bütün kavramlar veya felsefenin bütün disiplinleri gibi, tarihsel süreçte hiçbir şekilde statik kalmayıp değişime uğramıştır. Hatta ontolojik veya varlık felsefesiyle ya da diğer felsefi disiplinlerle olan ilişkisinin bile farklılık gösterdiği söylenebilir. Epistemolojinin bir temel felsefe disiplini olarak güç kazanması veya öne çıkması esas itibarıyla modern dönemde veya 17. yüzyılda olmuştur. Bunun en önemli nedeni de modern kültürü belirleyen en temel unsurun bilim olmasıdır. Başka bir deyişle modern felsefeyle birlikte, felsefenin iki temel disiplininden epistemoloji, metafiziğin ya da bilgi felsefesi, varlık felsefesinin önüne geçmiştir. Oysa söz konusu iki disiplinden, bütün bir İlk ve Ortaçağ boyunca önce gelen metafizik olmuştur; buna göre, önce varlığın var olduğunu teslim edip onun mahiyetini belirleyen filozoflar, daha sonra onun bilgisinin nasıl edinileceği konusunu ele almaya geçmişlerdi. Bu durum, modern felsefeyle birlikte tamamen değişir; gerçekten de bilimden etkilenen, bilimi temellendirmeye çalışan modern filozofların, önce bilgi felsefesiyle meşgul oldukları, ancak bundan sonra varlığın neliğini belirlemeye geçtikleri aşamadan söz edilebilir (Cevizci, 2010: 12).

1.3.1. Farklı Epistemolojik Yaklaşımlar

Epistemolojinin kendi içinde geçirdiği değişim dikkate alınırca farklı epistemolojik yaklaşımlardan bahsedilebilir. Bu farklı epistemolojik yaklaşımlar, modern bilimin altın çağı olarak da bilinen 19. yüzyıl ikliminde ortaya çıkmaya başlamış ve günümüze değin farklılaşarak sayısı artmıştır. Bu yaklaşımlardan, son yüzyılda bilimsel araştırmaları etkilediği düşünülen ve öne çıkanlara devam eden bölümlerde yer verilmiştir.

1.3.1.1. Pozitivist Yaklaşım

Pozitivizm, düşünsel öncülleri açısından, aydınlanma düşüncesiyle bağları olan ve 19. yüzyılda Comte'tan hareketle, Viyana Çevresi olarak adlandırılan düşünürlerin katkılarını barındıran bir bilim anlayışını temsil etmektedir (Ural, 1993: 15). Bir 19. yüzyıl akımı olarak pozitivizm, anlığın olgular-üstü ve olgular-dışı kullanımına gösterdiği sert tepki ve anlığın bu tarzda kullanılmasının olgusal içerikten ve denetimden yoksun metafiziksel düşünceye zemin hazırladığını vurgulamasıyla karakterize olur (Özlem, 1994: 46). Pozitivizm, gerek doğa bilimleri gerekse sosyal bilimler alanında en çok benimsenen epistemolojik konumu oluşturmaktadır (Goles ve Hirschheim, 2000: 250). Aynı eğilim, mevcut muhasebe araştırmaları literatüründe de popüler olmuş ve ABD doktora eğitimi üzerinde derin bir etki yaratmıştır (Panozzo, 1995: 450). Pozitif muhasebe araştırmaları geleneğinin de, temel varsayımları açısından eklemlendiği pozitivist yaklaşıma göre, pozitivist bilimsel bilgi anlayışı ampirist geleneği kendi içine almasına rağmen, ham bir ampirizmden ibaret değildir. Bir diğer deyişle, pozitivizm, salt olgusal olarak sınanabilir betimleyici (descriptive) bir bilgi ile yetinmemekte, bu bilgiyi belirli bir sistematik içine oturtarak inceleme konusu oluşturan "gerçeklik alanı"na ilişkin genellemelere varmayı hedeflemektedir (Kökler, 1990: 20). Diğer bir deyişle, kuramsal görüşlerin eklemlenme düzeyi açısından özellikli durumlardan ve bağlamlardan görece bağımsızdır (Power ve Laughlin, 1992: 118). Bu yaklaşıma göre, araştırmacılar, birbirine, değişmeyen ve evrensel yasalar yoluyla, sistematik olarak bağlı olan olguları belirlemelidirler (Hassard, 1993: 6).

Bilimsel yöntemin tekliği, Humecu nedensel ilişki arayışı, ampirizme olan inanç, bilimin ve ona ilişkin süreçlerin değer yükü barındırmaması ve bilimin temelinin mantığa ve matematiğe dayandığı görüşü, pozitivizmin temel taşlarını oluşturmaktadır (Goles ve Hirschheim, 2000: 252). Dış dünyaya ilişkin, kestirimci ve açıklayıcı bilgi edinme yolu olan pozitivizme göre, duyu deneyimleri ile bize ifşa edilmiş olan olayların "arkasındaki" ve "ötesindeki"ni elde etmeye çalışmak, bu olayları her nasılsa zorunlu kılmış olan fakat gözlenemeyen özlerin, mekanizmaların veya doğaların bilgisini vermek, bilimin amacı değildir (Keat ve Urry, 1994: 9-10).

Genel bir eğilim olarak, pozitivist bilim adamları, çalışma nesneleriyle, görünüşte nesnel ve araçsal bir ilişki kurarak, değer yargısı üretme işlevini siyaset gibi diğer

alanlarla ilişkilendirmektedirler (Alvesson ve Willmott, 1992: 2). Bu sürece ilişkin olarak, araştırmacı “öznenin” çalışma konusunu oluşturan “nesne” ile ilişkilerini ayırabildiği ve değer yargıları üretmediği inancı egemendir. Nesnel ve değer yükü barındırmayan ampirik sınaama sürecinin başarısının doruğa çıktığı pozitivist görüşte, tek geçerli bilginin nirengi noktası olmuştur (Mingers, 1992: 90). Burada sorgulanması gereken konulardan birisi de, pozitif yaklaşımın insan bilişinin (cognition) ve toplumsal etkileşimin kritik bir rol oynadığı fenomenlere yönelik çalışmalar açısından uygunluğudur (Panozzo, 1997: 458). Diğer bir deyişle, doğa bilimleri alanında yeşeren bir görüşün, toplumsal bir kurgunun ve işleyişin egemen olduğu alanlar için de (özne-nesne ilişkisi göz ardı edilerek) farksız bir biçimde –her koşulda- benimsenmesinin olanaklı olup olmadığıdır.

Mantıkçı pozitivistimin değişikliğe uğramış bir biçimi olarak gündeme gelen neopozitivism ise, hipotezler düzeyinde tanımlanan ilişkilerin ve nedensel önermelerin biçimsel ve nedensel ölçülerle test edilmesi konusundaki vurgusu yanı sıra, açıklama ve kestirme hedeflerine olan bağlılığı açısından, mantıkçı pozitivistimle benzerlik göstermektedir. Tümevarımcı özellik korunmakla birlikte, toplumsal/davranışsal yasa ve kuramların doğrudan doğrulanabileceği görüşü terk edilmekte ve kapsamca kısıtlı bile olsa bilim adamı ile gözlem süreci arasında ya da yöntemin öznellik, değer yükü barındırma ve toplumsal olarak biçimlenme nitelikleri açısından kurulan ilişkilere daha eleştirel bakılabilmektedir (Steffy ve Andrew, 1992: 185).

Özlem (1996:46) tarafından belirtildiği gibi, “20. yüzyılın neopozitivistimi, ampirist/sensüalist gelenek içerisinde ve geçen yüzyılın pozitivistimden farklı olarak, tam (eksakt) bilgi için biricik örnek saydığı doğabilimsel bilginin dil-mantık ilişkisi çerçevesinde analizine girişir ve modern doğa bilimleri felsefesinin ortaya çıkışında ve gelişiminde önemli bir rol oynar”. Bilimsel bilgiyi olgusal bilgiye indirgeyen neopozitivism, epistemolojik kökenleri bakımından F. Bacon’a kadar götürülebilecek, doğa bilimlerine ve doğabilimsel bilgiye verdiği önem bakımından da 19. yüzyılın pozitivistimine bağlanan bir uzun geleneğin uç (ekstrem) bir ürünüdür.”

Ergun’a (1993: 25) göre, “toplumsal gerçeğin öğeleri, geçmişlerini de/tarihlerini de içeren tümlükleri içinde değerlendirileceğinden, yalnız gözlem ve deneye dayanan

pozitivizmi/ampirizmi aşmak hem de çok aşmak söz konusudur. Diğer bir deyişle, başka yöntem ya da yöntemler bulma zorunluluğu vardır.”

1.3.1.2. Yorumlayıcı Yaklaşım

Yorumlayıcı yaklaşım, on dokuzuncu yüzyılda ortaya çıkan bir anlam kuramı olan hermenötik (yorumbilgisi) ile ilişkilidir. Hermenötik terimi, yunan mitolojisinde tanrıların arzularını ölümlülere iletmekle görevli bir tanrı olan Hermes'ten gelmektedir. Sözlük anlamı, anlaşılması zor olanı basit hale getirmektir (Blaikie, 1993: 28). Yorumbilgisi, beşeri bilimlerde (felsefe, sanat tarihi, din çalışmaları, dilbilim ve edebiyat eleştirisi) geniş yer tutar. Bir konuşma, yazılı kelimeler ya da resimlerden oluşan metnin ayrıntılı bir okuması ya da incelemesine vurgu yapar. Bir araştırmacı, metin içinde yerleşik anlamı keşfetmek için “bir okuma” yürütür. Bir metne her okuyucu kendi öznel deneyimini getirir. Metni incelerken araştırmacı/okuyucu bir bütün olarak sunduğu bakış açısını özümsemeye ya da onun içine girmeye ve sonra parçalarının bütünle nasıl ilişkilendiğine dair derin bir anlayış geliştirmeye çalışır. Başka bir deyişle, gerçek anlamın yüzeyde açıkça bulunmasına çok seyrek rastlanır: kişi ona ancak metnin ayrıntılı bir incelemesini yaparak, birçok mesajın üzerinde düşünerek ve parçaları arasındaki bağlantıları arayarak ulaşır (Neuman, 2010: 130).

Yorumlayıcı epistemoloji, insanların birbiriyle nasıl etkileşime girdiği ve geçindiğiyle ilgilenir. Genel olarak yorumlayıcı yaklaşım, insanların kendi toplumsal dünyalarını nasıl oluşturduğu ve sürdürdüğüne dair anlayış ve yorumlara varmak üzere insanların doğal ortamlarında toplumsal olarak anlamlı eylemin doğrudan ayrıntılı gözlem yoluyla sistematik analizidir (Neuman, 2010: 130).

Bilgi felsefesinde önemli bir yeri olan yorumlayıcı epistemoloji, sosyal bilimlerin nicel yolla çözümleyemediği meselelerini yorumlayıcı bir perspektiften ele almıştır. Bu yaklaşımda bilginin kaynaklarından insan zihninin etkin kullanımına ve buradan üretilecek bilginin önemine vurgu yapılmaktadır. Yorumlayıcı yaklaşımın muhasebe araştırmalarında kullanılması; disiplinin teknik ve sayılardan ibaret olan görüntüsünün altındaki sosyal yönünü ortaya çıkarması açısından bir fırsat olacaktır.

1.3.1.3. Eleştirel Yaklaşım

Literatürde eleştirel teori diye de geçen eleştirel epistemolojinin düşünce tarihindeki yerinin belirlenmesinde Frankfurt Okulu, teorisyenleri ve takipçileri önemli bir rol

oynamıştır. Frankfurt Okulu, Almanya’da 1923 yılında kurulmuş olan, 1933 yılında Almanya’dan sürgün edildikten sonra Amerika’ya yerleşen, 1950’li yılların başında yeniden Almanya’da kurulan “Frankfurt Sosyal Araştırma Enstitüsü”nde toplanan kimi önemli düşünürlerin meydana getirdiği çağdaş akım ya da harekettir (Cevizci, 2000: 432). En önemli üyeleri, Horkheimer, Adorno, Marcuse ve Fromm’dur. Okul Mark’ın düşüncelerini tekrar gözden geçirmeyi ve yorumlamayı amaçlamıştır. Genel anlamda kapitalizmin ve Sovyet sosyalizminin eleştirisi üzerinde durmuşlardır. Özellikle Marksizmin zaman içerisinde bir dogmaya dönüşmesinden dolayı bu anlayışı yıkarak eleştirel bir bakış açısı ortaya koymayı amaçlamışlardır. Bu şekilde aynı zamanda postmodern düşüncelere de kaynak olmuşlardır (Demir, 2009: 63).

Eleştirel epistemolojiyi benimseyen araştırmacılar, yorumlayıcı epistemolojiyi aşırı öznel ve görece olmakla eleştirir. Eleştirel epistemoloji, yorumlayıcı yaklaşımın insanların fikirlerini fiili koşullardan daha önemli gördüğünü ve yerelleştirilmiş, mikro düzeyde, kısa vadeli ortamlara odaklanırken, daha genel ve uzun vadeli bağlamı göz ardı ettiğini belirtir. Eleştirel epistemolojiyle yapılan araştırmalar göre, yorumlayıcı yaklaşım ahlakdışı ve pasiftir. Güçlü bir değer konum almakta ya da insanlara kendi yaşamlarını geliştirebilmeleri için çevrelerindeki sahte illüzyonları görebilmelerine etkin biçimde yardımcı olmakta başarısız olur. Genel olarak eleştirel epistemoloji, insanların koşulları değiştirmesine ve kendileri için daha iyi bir dünya kurmasına yardımcı olmak üzere maddi dünyanın gerçek yapılarını açığa çıkarmak için yüzeydeki illüzyonların ötesine geçen eleştirel bir sorgulama süreci olarak tanımlanır (Neuman, 2010: 142).

Eleştirel epistemoloji altında yürütülen muhasebe araştırmalarıyla oluşan hatırı sayılır bir literatürden bahsetmek mümkündür. Bu alanda çalışma yapan akademisyenlere göre eleştirel muhasebe, tartışmaya açık olarak, şöyle tanımlanmaktadır (Laughlin, 1999: 73):

“Muhasebeye ait süreçlerin, uygulamaların ve muhasebecilik mesleğinin toplumun ve örgütlerin işleyişindeki rolünün eleştirel bir biçimde anlaşılması ve bu anlayışın (uygun görülen durumlarda) süreçlerin değiştirilmesi niyetiyle kullanılmasıdır.”

Bu tanım doğrultusunda, muhasebenin gerek mesleki olarak gerekse bir uygulama olarak, toplumsal, ekonomik ve politik sonuçları olan bir olgu olduğu ve bu çerçevede

anlaşılması ve değiştirilmesi hususunun altı çizilmektedir. Muhasebeyi anlama sürecinde bu bağlamsal ilişki vurgulanırken, bir hedef olarak “değiştirmenin” yalnızca teknik sorunlar dizisi olarak algılanması gereğine işaret edilmektedir. Eleştirel muhasebe çalışmalarının sorgulayıcı merceği, muhasebe mesleğinin, uygulama ve süreçlerinin makro düzeylerdeki işleyişiyle birlikte, kurumlar ve örgütler düzeyindeki işleyişini de incelemektedir. Bu tanımda, eleştirel muhasebenin, söz konusu karmaşık ilişkiler ağına yaklaşırken, kuramsal ve metodolojik düzeylerde, diğer disiplinlerle olan diyalogunun yoğun olarak sürdürülmesi gereği, üstü kapalı da olsa vurgulanmaktadır (Laughlin, 1999: 74).

1.3.1.4. Feminist Yaklaşım

Feminist yaklaşım, 1980’li yıllarda, özellikle Fransa’da feminist düşünürler tarafından geliştirilen epistemoloji türüdür. Bir teori ya da bilgi iddiasının geçerliliğinin onun kim tarafından öne sürüldüğüne bağlı olduğunu, geleneksel hakikat, nesnellik ve değerden bağımsız kavram ve ideallerinin erkek egemenliğinin tesisine hizmet ettikleri için reddedilmeleri gerektiğini savunan yeni bilgi teorisi feminist epistemoloji diye tanımlanır (Cevizci, 2000: 340).

Feminist araştırmacılar feminist olmayan araştırmaların çoğunun, büyük oranda daha genel kültürel inançların ve erkek araştırmacıların çoğunlukta olmasının bir sonucu olarak cinsiyetçi olduğunu ileri sürer. Araştırma, erkeklerin deneyiminden tüm insanlara aşırı genelleme yapar, temel bir toplumsal ayırım olarak cinsiyeti görmezden gelir, erkeklerin problemlerine odaklanır, erkekleri referans noktası olarak alır ve geleneksel cinsiyet rollerini varsayar. Örneğin geleneksel bir araştırmacı bir ailedeki yetişkin erkek düzenli iş bulamadığında ailenin işsizlik problemleri olduğunu söyleyecektir. Aynı ailedeki bir kadın evin dışında düzenli iş bulamadığında bu eşit ölçüde aile problemi olarak görülmez. Aynı şekilde, “bekar anne” kavramı geleneksel araştırmacılar tarafından yaygın biçimde kullanılır, ama “bekar baba” ile paralel değildir (Neuman, 2010: 153).

Feminist epistemolojinin muhasebe araştırmalarına yansımalarına bakıldığında konuyla ilgili çeşitli yabancı akademisyenlerin çalışmaları karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmaların başında Reiter’in 1995 yılında yayınladığı “Theory and Politics: Lessons from Feminist Economics” adlı çalışması gelir. Reiter çalışmasında feminist teorinin

eleştirel muhasebe araştırmalarında kullanabileceğini iddia etmektedir. Bu iddiasını dile getirirken şu ifadeleri kullanmaktadır (1995: 35):

“Genel kabul görmüş feminist epistemolojisindeki gelişmeler, muhasebe sanatının içeriğini nesnelleştirme sürecine ve muhasebe retorliğini etkileyen mevzuat ve düzen kavramlarının anlaşılır kılınmasına önemli katkılar sağlayabilir.”

Görüldüğü gibi kadının bilişsel yönünü öne çıkaran feminist epistemoloji diğerk disiplinleri etkilediğı gibi muhasebe araştırmalarını da etkilemiştir.

1.3.1.5. Postmodern Yaklaşım

Postmodernizm, modernliğe yönelik şiddetli bir eleştiriye saldırıyla karakterize olur. Bilindiğı üzere, modernlik tarihe insanlığı bilgisizlikten, batıl itikat ve irrasyonalizmden kurtarmayı vaat eden ilerici bir güç olarak girmiştir. Oysa yirminci yüzyılın ikinci yarısında, modernliğin sicili iki dünya savaşı, Nazizm’in yükselişi, gerek doğu ve gerekse Batı’daki toplama kampları, soykırım, dünya çapında bunalım, yerel savaşlar, v.b.g. ile olağanüstü bozulmuştur. Bütün bunlar modernizmin ifade ettiğı ilerleme fikrine duyulan ihtiyacı aşındırmıştır. Postmodernizm, işte bu bağlamda modernliğin yarattığı her şeyi eleştirir: Batı Uygarlığı’nın yarattığı deneyim birikimi, sanayileşme, kentleşme, ileri teknoloji, modern ulus devleti. Postmodernizm, yine ayrı çevre içinde, bütün modern önceliklere, kariyer, bireysel sorumluluk, bürokrasi, liberal demokrasi, hoşgörü, hümanizm, eşitçilik, yansız işlem ve süreçler, gayri şahsi kurallara karşı çıkar (Cevizci, 2000: 699).

Postmodern epistemolojiyi benimseyen araştırmacılar ise, sanatlar ya da insan bilimleriyle sosyal bilimler arasında hiçbir ayırım gözetmez. Toplumsal dünyanın mitlerden arındırılması hedefini, eleştirel sosyal bilimle paylaşırlar, yüzeysel görünümleri yapısöküme uğratmak ya da yırtıp atmak ve gizli yapıyı ortaya çıkarmak isterler. Yorumlayıcı epistemolojinin aşırı biçimleri gibi postmodernizm soyut açıklamaya güvenmez ve araştırmanın betimlemekten fazlasını yapamayacağını ve tüm betimlemelerin eşit derecede geçerli olduğunu savunur. Bir araştırmacının betimlemesi, başka birininkinden daha üstün ya da aşağı değildir ve yalnızca araştırmacının kişisel deneyimlerini tarif eder. Yorumlayıcı ve eleştirel epistemolojinin ötesine geçerek, sosyal bilimi parçalara ayırmaya kalkışır. Aşırı postmodernistler toplumsal dünyanın bir bilimi olması olasılığını reddeder, sistematik ampirik gözlemlerin hiçbirine güvenmez

ve bilginin genelleştirilebilir olduğundan ya da zaman içinde biriktiğinden şüphe eder. Bilginin sayısız biçim aldığını ve belirli insanlar ya da belirli yerlerde benzersiz olduğunu düşünürler (Neuman, 2010: 156). Rosenau (1992: 77) şunu ileri sürmüştür: “Neredeyse tüm postmodernistler doğruyu bir hedef ya da ideal olarak bile reddeder, çünkü bizzat modernliğin somut örneğidir... Doğruluk düzen, kurallar ve değerlere gönderme yapar; mantık, rasyonellik ve akla dayanır, postmodernistler bunların hepsini sorgular”.

BÖLÜM 2: MUHASEBENİN TEORİK YAPISI (ÇERÇEVESİ)

Muhasebenin bir bilim olarak bilim çevresinde yer alması sosyal bilimler ile paralellik gösterir. Bilimsel bir disiplin olarak muhasebeye yönelik çalışmalar 20. Yüzyılın başlarında başlamış ve 1960'lı yıllara kadar kendine has bir terminoloji oluşturarak devam etmiştir. Bu yıllardan sonra sosyal bilimlerdeki değişime paralel olarak pozitif bilim paradigmasından etkilenen muhasebe disiplini farklı bilim dallarıyla etkileşime geçerek bilimsel niteliğini kuvvetlendirmiştir. Muhasebenin geçirdiği bu serüvenin ayrıntısına çalışmanın devam eden bölümlerinde yer verilecektir.

2.1. Muhasebe Teorilerinin Doğası

Bir muhasebe teorisinin başlıca amacı, muhasebe davranışlarının ve olaylarının açıklanmasına ve tahmin edilebilmesine bir zemin oluşturmak olmalıdır. Ancak bu anlamda, bir muhasebe teorisi oluşturmanın mümkün olduğu söylenebilir. Çünkü “teori”, olguları tahmin etmek ve açıklamak amacıyla değişkenler arasındaki ilişkileri belirleyerek bu olguların sistematik bir görünümünü sunan birbiriyle ilişkili kavramlar, tanımlar ve önermeler setidir (Kerlinger, 1964: 11).

Muhasebe literatüründe kapsamlı tek bir muhasebe teorisinden bahsetmek mümkün değildir. Bunun yerine, literatürde farklı teorilerin geliştirildiği ve önerildiği söylenebilir. Bu teorilerin çoğu, bir muhasebe teorisinin inşasında faydalanılan farklı yaklaşımların kullanımından veya kapsamlı tek bir teori yerine daha dar kapsamlı orta boy teoriler geliştirme maksadından neşet etmektedir. Orta boy muhasebe teorileri, konuyla ilgili araştırmacıların muhasebe verilerinin “Kullanıcıları”nı ve “Muhasebe Çevresi”ni kestirmelerindeki farklılığa göre şekillenir. Bu farklılık Amerikan Muhasebe Birliği'nin konuyla ilgili geliştirdiği Kavram ve Standartlarla sonuçlanmıştır (AAA, 1977: 1-2):

- i. Tüm muhasebe kullanıcılarını ve çevresini tanımlayacak kadar kapsamlı tek bir geçerli teoriden söz edilemez. Fakat,
- ii. Literatürde, muhasebe kullanıcılarını ve çevresini oluşturan unsurlardaki farklılıkların sıralanabileceği farklı muhasebe teorilerinden söz edilebilir.

Orta boy muhasebe teorilerinin mevcudiyetine karşılık, bu teoriler üzerine çalışan çok az sayıdaki yazar bir muhasebe teorisinin imkânına yönelik girişimde bulunmuştur. Bunlardan bazılarında aşağıda değinilmiştir.

E.S. Hendriksen, muhasebeye uyarlanabilecek bir “teori” tanımını kullanmıştır. “*Webster's Third New International Dictionary*”e göre “teori”, bilimsel bir sorgu alanı için referans olacak genel bir çerçeveyi şekillendiren ve birbiriyle tutarlı kuramsal, kavramsal ve pragmatik ilkeler setidir. Bunla beraber Hendriksen muhasebe teorisini şu şekilde tanımlamaktadır (1977: 1): “(1) Yeni uygulamaların ve prosedürlerin gelişimine yol gösteren ve (2) muhasebe uygulamalarının değerlendirilebileceği genel bir referans çerçevesi sağlayan geniş bir ilkeler setidir .” Bu tanımdan yola çıkarak muhasebe teorisi, muhasebe uygulamalarının ölçülmesine ve geliştirilmesine hizmet eden birbiriyle tutarlı mantıksal ilkeler setidir.

McDonald ise bir teorinin üç elemente sahip olması gerektiğini belirtmektedir (1972: 5-8): (1) Olguların sembolik olarak kodlanması, (2) kurallara göre birleşim veya güdümlenme, (3) gerçek dünyaya ilişkin olguların yeniden dönüştürülmesi. Tüm bu teori unsurları muhasebede de bulunur. İlk olarak, muhasebe, “alacak” , “borç” ve muhasebeye has tüm sembolik ifadeleri veya sembolleri kullanır. İkinci olarak, muhasebe, sembollerden veya sembollere (ekonomik olaylar ve faaliyetlerle ilgili sembolik ifadeler) gerçekleştirdiği dönüştürme işlemleriyle bu dönüştürme kurallarını kullanır. Son olarak, muhasebe güdülemeyi kullanır. Örneğin kar tutarını belirlerken kullandığı farklı teknikler, muhasebe sembollerini güdülemek için kullanılan kurallar olarak düşünülebilir (Belkaoui, 2004: 109).

2.2. Muhasebe Teorilerinin İnşasında Metodolojiye Duyulan İhtiyaç

Diğer disiplinlerde olduğu gibi, bir muhasebe teorisinin inşasında bir metodolojiye gerek duyulmaktadır. Muhasebe uygulaması ve muhasebe araçlarının arasındaki, fikirlerin, yaklaşımların ve değerlerin farklılığı iki metodolojinin kullanımına yol açmıştır: Birisi pozitif (betimleyici), diğeri normatif.

Muhasebe dünyasında, muhasebenin biçimsel hale getirilemeyen bir sanat olduğu ve muhasebe teorilerinde geleneksel olarak kullanılan metodolojinin, muhasebe uygulamalarını kodlayarak, onların “ne?” olduğuna dair kestirmeci sorular sorarak bu

uygulamaları doğrulama girişimi olduğu inancı geniş bir şekilde korunmaktadır. Böyle bir teori pozitif muhasebe ya da pozitif muhasebe teorisi olarak adlandırılır (McDonald, 1972: 8). Pozitif muhasebe yaklaşımı, normatif metodolojiyi savunanlar tarafından eleştirilmiştir. Bunlara göre normatif muhasebe teorisi, muhasebe uygulamalarının ne olması gerektiği sorusunu doğrulama girişimidir (McDonald, 1972: 8). Dolayısıyla normatif muhasebe yaklaşımı muhasebe uygulamalarının ne olduğuyla değil ne olması gerektiğiyle ilgilenir.

Muhasebe olgularının ve konularının karmaşık yapısı ortadayken, bir muhasebe teorisinin inşasında her iki metodolojiye gerek duyulabilir. Pozitif metodoloji, faydalı sayılan muhasebe uygulamalarının bazılarını doğrulamaya çalışacaktır ve normatif metodoloji ise, benimsenmesi gereken bazı muhasebe uygulamalarını doğrulamaya çalışacaktır. Grady'nin "*İşletmeler için Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Envanteri*", "*Muhasebe İlkeleri Kurulu Beyan No: 4*" ve Skinner ve Ijiri'nin çalışmaları pozitif muhasebe teorileri arasındadır (Belkaoui, 2004: 109). Ijiri'nin kitabı (1967), diğer teorileştirme girişimlerinden farklılaşmaktadır; çünkü o, sadece betimleyici değil, fakat aynı zamanda, (1) mantıksal yapıyı incelemek için matematiksel bir sorgulama; (2) neyin ölçüldüğünü incelemek için ekonomik bir sorgulama ve (3) muhasebenin nasıl uygulandığını ve kullanıldığını incelemek için davranışsal sorgulama aracılığıyla muhasebenin analitik bir incelemesidir. İşlemsel (operasyonel) muhasebe adı verilen yaklaşımda, özellikle kaynak tahsisinde olmak üzere, yöneticilere ve yatırımcılara yatırım kararları almalarında faydalı bilgi sağlanması amaçlanmaktadır. Öz sermaye muhasebesi adı verilen diğer yaklaşımda ise işlemlerden getirilerin ve kârların adil bir dağılımına erişmek için, örgüt içindeki hissedarların ve diğer ilgili tarafların öz sermayedeki paylarının uzlaştırılması amaçlanmaktadır.

2.3. Muhasebe Teorilerinin İnşasında Farklı Yaklaşımlar

Kapsamlı tek bir muhasebe teorisi olmamasına karşın, farklı yaklaşımlar ile sonuçlanacak çeşitli orta boy muhasebe teorilerinden bahsetmek mümkündür. İşte bu orta boy teorilerin inşasında kullanılan farklı yaklaşımlar ise aşağıda sıralandırılabilir:

- i. Teorik olmayan (pragmatik/ pratik) yaklaşım
- ii. Teorik yaklaşımlar
 - a. Tümdengelim

- b. Tümevarım
- c. Etik
- d. Sosyolojik
- e. Ekonomik
- f. Eklektik

Yukarıda adı geçen farklı yaklaşımlardan aşağıda ayrı başlıklar altında bahsedilmektedir.

2.3.1 Teorik Olmayan (Pragmatik/ Pratik) Yaklaşım

Teorik olmayan yaklaşım kendi içinde pragmatik (pratik) yaklaşım ve otoriter yaklaşım olmak üzere ikiye ayrılır.

Pragmatik yaklaşım, yaşadığımız sosyal çevrenin ihtiyaçlarına uygunluğu ile karakterize olmuş ve bu alana pratik çözümler getiren bir teorinin inşasını ifade eder. Bu yaklaşıma göre muhasebe yöntemleri ve ilkeleri, muhasebe bilgisine ihtiyaç duyan ilgili tarafların karar almalarına yardımcı olması, ilgili taraflara bir fayda sağlaması için kullanılmalıdır (Fremgen, 1967: 458).

Otoriter yaklaşımdaki teori inşası ise mesleki kuruluşların veya devletin düzenleyici kurumlarının muhasebe uygulamalarıyla ilgili hazırladıkları düzenlemelerin yayınlanmasıyla gerçekleşir. Türkiye’de bu düzenlemeleri yapan kuruluşların başında ise Kamu Gözetimi Kurumu gelir.

Otoriter yaklaşım pratik çözümler sağlamaya yönelik girişimlerde bulunduğu için pragmatik yaklaşımla özdeşleştirilebilir. Eğer muhasebe faydayı ön plana çıkaran bir işleve sahipse, muhasebe teorisi ve muhasebe teknikleri, her iki yaklaşımda da, finansal raporların kullanımına zemin teşkil etmesi anlamında tanımlanır ve kabul görür. Başka bir deyişle, pratik sonuçları olmayan bir teori kötü bir teoridir (Hendriksen, 1977: 23).

2.3.2 Teorik Yaklaşımlar

Muhasebe teorisinin inşasında yararlanılan farklı teorik yaklaşımlar sırasıyla; tümdengelim, tümevarım, etik, sosyolojik, ekonomik ve son olarak da eklektik yaklaşımlardır. Devam eden bölümde ilgili yöntemlerin muhasebe teorisinin inşasında nasıl bir rol oynadığına değinilecektir.

2.3.2.1 Tümdengelim Yaklaşımı

Tümdengelim yaklaşımıyla inşa edilen herhangi bir teori, üzerinde düşünülen konu hakkında mantıksal sonuçların türetildiği temel varsayımlar ile başlar. Bu yaklaşım ile inşa edilen bir muhasebe teorisi ise; temel muhasebe varsayımları ile başlar ve muhasebe yöntemlerinin gelişimine rehberlik eden mantıksal ilkelerin türetilmesiyle devam eder. Tümdengelim yaklaşımında genelden (muhasebe çevresi hakkında bazı temel varsayımlar) özele (ilkin muhasebe ilkeleri ve sonra muhasebe yöntemleri) doğru bir hareket tarzı vardır. Bu noktada muhasebe çevresi hakkındaki varsayımların temeli “nesnelere” ve “postulatlar”dan oluşursa, tümdengelim yaklaşımındaki teori inşa süreci aşağıdaki gibi sıralanacaktır (Belkaoui, 2004: 111):

- i. Finansal tablolardaki nesnelere tanımı
- ii. Muhasebe postulatlarının seçimi
- iii. Muhasebe ilkelerinin türetilmesi
- iv. Muhasebe yöntemlerinin geliştirilmesi

Tümdengelimsel olarak türetilen bir teoride yöntemler; ilkeler, postulatlar ve nesnelere şu şekilde birbiriyle ilişkilidir. Eğer ilkeler, postulatlar ve nesnelere doğru ise yöntemler de doğru olmak zorundadır. Muhasebenin teorik yapısı nesnelere, postulatların, ilkelerin ve yöntemlerin belli bir düzenlilikte bir araya gelmesiyle oluşur. Burada inşa edilen teorinin belli bir sistematik içerisinde sınanması gerekir. Popper’a göre tümdengelimsel olarak inşa edilen teorinin sınanması aşağıda sıralandığı gibi yürütülür (2003: 56-57):

- i. *Dizge içinde çelişmezliğin var olup olmadığını ortaya koymak için yargıların kendi aralarında mantıksal açıdan karşılaştırılması,*
- ii. *Teorilerin ampirik-bilimsel nitelikte (örneğin: eşsözel) olup olmadığını görmek için yapılan, kuramın mantıksal biçimine ilişkin bir inceleme,*
- iii. *Sınanacak teorinin (eğer bu teorinin uygunluğu diğer sınamalarda kanıtlandıysa) bilimsel ilerlemeler için önemli olup olmadığını belirlemek amacıyla diğer kuramlarla karşılaştırılması,*
- iv. *Son olarak, türetilmiş yargıların “ampirik uygulamalarla” sınanması.*

Son kısımda belirtilen süreç; bir teorinin, uygulamanın talepleri karşısında ne dereceye kadar sağlam duracağını belirlemek için gereklidir. Eğer bir teorinin tahminleri kabuledilebilir ise, ilgili teorinin şimdilik doğrulanabilir veya desteklenebilir olduğu söylenebilir. Şayet tahminler kabuledilebilir değilse, o teorinin yanlış olduğu kabul edilir.

2.3.2.2 Tümevarım Yaklaşımı

Bir teorinin inşasında kullanılan tümevarım yaklaşımı gözlemler ve ölçümler ile başlar ve genelleştirilmiş sonuçlara doğru hareket eder. Bu yaklaşımla inşa edilen bir muhasebe teorisi ise; bir işletmenin finansal bilgilerine ilişkin gözlemler ile başlar ve bu gözlemlerin arasında tekrar eden ilişkileri temel alarak muhasebe ilkelerinin ve genellemelerinin oluşturulmasıyla devam eder. Tümevarım yaklaşımda, tümdengelim tersine, özelden (tekrar eden ilişkileri tasvir eden muhasebe bilgileri) genele (muhasebe ilkeleri ve postulatları) doğru bir hareket tarzı vardır. Tümevarım yaklaşımıyla ortaya çıkan bir teori dört adımdan oluşur (Belkaoui, 2004: 112):

- i. Tüm gözlemlerin kaydedilmesi,
- ii. Tekrar eden ilişkilerin gözlemlenmesi,
- iii. Tekrar eden ilişkilerin gözlemlenmesi neticesinde, muhasebe ilkelerinin ve genellemelerin tümevarımsal türetilmesi,
- iv. Genellemelerin test edilmesi.

Tümdengelim yaklaşımdan farklı olarak tümevarım yaklaşımda, varsayımların doğruluğu ya da yanlışlığı diğer varsayımlara bağlı değildir. Fakat bu varsayımlar ampirik olarak doğrulanması gerekir. Bu yaklaşımda varsayımların doğruluğu tekrar eden ilişkilerin yeterli sıklıkta gözlemlenmesine bağlıdır. Benzer şekilde, tümdengelimsel çıkarımda elde edilen varsayımlar muhasebe yöntemlerini kesin bir şekilde etkilerken, tümevarımsal çıkarımdan elde edilen varsayımlar yüksek bir ihtimalle muhasebe yöntemlerini etkiler (Belkaoui, 2004: 113).

Muhasebenin teorik çerçevesini oluşturmak amacıyla muhasebe uygulamalarının gözlemlenmesine inanan bazı muhasebe teorisyenleri vardır. Bu yazarların çoğunun ortak tutumu, muhasebe uygulamalarının rasyonalizasyonundan teorik ve özet sonuçlar çıkarmaktır. Bu yazarlardan Ijiri, mevcut muhasebe uygulamalarında örtülü olan

amaçları genelleştiren ve tarihsel maliyetlerin kullanımını savunan bir yaklaşım tarzını benimsemiştir (Ijiri, 1975: 28):

“Mevcut bir sistemin işleyişindeki örtülü amaçları ortaya koymak için kullanılan tümevarımsal muhakeme süreci, doğal olarak, mevcut statükonun korunmasını temin etmek niyetiyle hareket etmez. Bu muhakeme sürecinin amacı değişimlere en fazla nerede ihtiyaç duyulacağını ve uygulanacağını tespit etmeye çalışır. Bir araştırmanın sonucunda tespit edilen bu değişimlerin uygulanabilme imkanı hayli yüksektir. Normatif kuramlar altında politika geliştirme sürecinde ortaya konan güvenilir varsayımlar, mevcut sistemin tümevarımsal çalışmaları üzerine inşa edilenden ziyade genellikle sadece bir kimsenin fikri ve tercihi doğrultusunda geliştirilir. Belki de bu yüzden çoğu normatif kuram veya politika hedefleri gerçeklikten ve uygulanabilirlikten uzaktır.”

Tümdengelim yaklaşımı genel varsayımlarla başlamasına rağmen varsayımların oluşturulması yazarların muhasebe bilgisi ve uygulamadan gelen tecrübesinden kaynaklanan tümevarımsal muhakeme süreciyle gerçekleşir. Başka bir deyişle, genel varsayımlar tümevarımsal muhakeme sürecinde belirlenir. Fakat ilkeler ve yöntemler tümdengelimsel muhakeme sonucu ortaya çıkar. Yu'a göre (1976: 20), tümevarımsal mantık tümdengelimsel mantığı bir koşul olarak gerektirmektedir. Bu yüzden, bazen tümevarımcı teorisyenler tümdengelimsel muhakemeyi bir araç olarak kullanırken, bazen de tümdengelimci teorisyenler tümevarımsal muhakemeyi bir araç olarak kullanırlar.

2.3.2.3 Etik Yaklaşım

Etik yaklaşımın temel çekirdeği, dürüstlük (fairness), adalet (justice), eşitlik (equity) ve gerçek (truth) kavramlarından oluşmaktadır. Bu gibi kavramlar, D.R.Scott'ın bir muhasebe teorisinin inşası için ana kriterleridir (1941: 341). “Adalet” kavramı tüm ilgili taraflara adalete uygun muamele edilmesi ile; “gerçeği”, yalan beyan olmaksızın gerçek ve doğru muhasebe beyanları ile; dürüstlüğü, çelişkisiz ve tarafsız gösterme ile eşitlemektedir. Scott'tan bu yana, muhasebeciler, bu üç kavramın eşit olduğunu düşünmüşlerdir. Aksine, Yu, sadece adaleti ve dürüstlüğü etik normlar olarak algılamakta ve gerçeği bir değer beyanı olarak görmektedir (1976: 15). Dürüstlük kavramı, açık bir şekilde “etik” haline gelmiştir; genellikle, dürüstlük kavramı, muhasebe beyanlarının usule aykırı etkiye ve sapmaya tabi olmadığı anlamına

gelmektedir. “Dürüstlük” genellikle, muhasebe bilgisinin hazırlayıcılarının iyi niyetle hareket ettikleri, etik iş pratikleri ve sağlam muhasebe yargısı kullandıkları anlamına gelmektedir. “Dürüstlük”, muhasebeye çeşitli şekilde uygulanan bir değer beyanıdır. Patillo, “etik değerlendirmeler” anlamına gelen tek standart olduğu için, “dürüstlüğü” diğer standartların değerlendirilmesinde kullanılacak temel standart olarak sıralamaktadır (1965: 11). Spacek, dürüstlük kavramının önceliğini (üstünlüğünü) iddia etmede, bir adım daha ileri gitmektedir (Belkaoui, 2004: 113):

“Gerçeklerin finansal muhasebe ve finansal raporlama biçiminde dürüst bir şekilde gösterilmesine neden olacak olan temel ilkeler belirleninceye kadar, varlıklar, borçlar, gelir ve maliyetlerle ilgili tartışma, olgunlaşmamış olup anlamsızdır. Muhasebe ve raporlamanın dürüstlüğü, insanlar için ve insanlara yönelik olmalıdır ve bu insanlar, toplumumuzun çeşitli kesimlerini temsil etmektedir.”

Dürüstlük muhasebenin temel amaçlarından birisi olmuştur. Denetim Prosedürleri Komitesi “göstermenin dürüstlüğünün” kriterlerine, (1) genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumluluk; (2) kamuya açıklama (disclosure), (3) tutarlılık, (4) karşılaştırılabilirlik (Belkaoui, 2004: 114) olarak değinmektedir. Vasıfsız bir raporda, denetçi, sadece genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyumluluğu belirtmekle kalmaz, fakat aynı zamanda, bir fikri “dürüstçe göstermektedir” sözcükleriyle ifade eder. Böylece, geleneksel denetim raporunda aşağıdakiler yazılıdır (Belkaoui, 2004: 114):

“31 Ocak 1998 tarihi itibarıyla, XYZ’nin konsolide bilançosunu ve bir sonraki yılın gelir, elde edilen kazançlar ve finansal durumdaki değişikliklerin konsolide beyanlarını inceledik. İncelememiz, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde yapılmış olup, buna uygun olarak, koşullarda gerekli gördüğümüz gibi testleri ve diğer prosedürleri de içermiştir.

Görüşümüze göre birleştirilmiş (konsolide edilmiş) bu finansal veriler, Şirketin 31 Ocak 1998 itibarıyla finansal durumunu ve bir sonraki yılın sonuçlarını ve finansal durumundaki değişikliklerini önceki yılınkiyle tutarlı bir biçimde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak dürüstçe göstermektedir.”

Bu standart denetim raporunun yakından incelenmesi üzerine, denetçinin ifade ettiği genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluğa ek olarak, “dürüstçe göstermektedir” ifadesinin, konulduğunu görüyoruz. Kullanıcının güvenini artırabileceği için, bu, psikolojik olarak istenilen bir şey olarak görülebilir. Öte yandan, dürüstlük kavramı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve genel kabul görmüş denetim standartlarının testlerinin yerine konulduğu için, çifte standart anlamına gelebilir.

Eğer, dürüstlük temelinde iddia edilen her ne olursa olsun, mantıksal olarak veya deneysel olarak doğrulanırsa ve onun özelliklerinin yeterli tanımı ve tespitiyle işlemsel hale getirilirse, “dürüstlük” bir muhasebe teorisinin inşasında istenilen bir amaçtır.

2.3.2.4 Sosyolojik Yaklaşım

Bir muhasebe teorisinin inşasına sosyolojik yaklaşım, muhasebe tekniklerinin sosyal etkilerini vurgulamaktadır. Bu, dürüstlük kavramına, “*sosyal refaha*” odaklanan etik bir yaklaşımdır. Sosyolojik yaklaşıma göre, belirli bir muhasebe ilkesi veya tekniği, onun toplumdaki gruplar üzerindeki raporlama etkileri bazında kabul görmesi için değerlendirilir. Aynı zamanda, muhasebe verilerinin sosyal refah yargıları oluşturmada faydalı olacağı beklentisi de bu yaklaşımda örtülü bir şekilde bulunmaktadır. Amaçlarına erişmek için, sosyolojik yaklaşım, muhasebe teorisinin değerlendirilmesi için kriter olarak kullanılabilen “yerleşik sosyal değerlerin varlığını” da varsaymaktadır (Rappaport, 1964: 954). Tüm insanlar için kabul edilebilir “sosyal değerleri” belirlemek ve refah yargısı (değerlendirmesi) yapanların bilgi ihtiyaçlarını tespit etmekle ilişkili problemlerden dolayı, sosyolojik yaklaşımın kesin bir uygulamasını saptamak zor olabilir. Bununla beraber, muhasebenin faydalı bir sosyal rol almasının beklendiği durumlar tespit edilebilir. Diğerlerinin yanında, Beams ve Fertig (1971: 37), iş firmasının özel faaliyetlerinin sosyal maliyetlerinin ve sosyal faydalarının “içselleştirilmesinin” gerekliliğine değinmektedir. Littleton ve Zimmerman (1962: 261) muhasebenin kamu yararına görev yapması ve kamu çıkarı, azınlık görüşleri ve hatta gruplar arasındaki anlaşmazlıkların beklentisiyle bile ilerlemesi gerektiği iddiasında bulunmaktadır. Bedford sosyal refahın maksimizasyonunun toplum için en iyi olan gelir belirlemesinin ölçüsüyle bağlantılı olduğunu iddia etmek suretiyle bir adım daha

ileri gitmektedir. Bedford işlemsel (operasyonel) gelirin ölçümüyle ilgili şöyle söylemektedir (Brooks, 1976: 39):

“... İşlemsel alanda toplumun işlevselliğini kolaylaştırmak suretiyle, bir yağlayıcı rolü oynar. Spesifik olarak ölçülen gelir, toplumun işlemesi için gerekli olan amaçlara erişmek için hesaplanan bir miktar olarak kullanılır.”

Bir muhasebe teorisinin inşasına sosyolojik yaklaşım, *sosyoekonomik muhasebe olarak* bilinen yeni bir muhasebe alt disiplininin ortaya çıkmasına katkı yapmıştır. Sosyoekonomik muhasebenin temel amacı, serbest piyasada işlev gören işletme varlıklarını, ölçme, içselleştirme ve finansal beyanlarda açıklık aracılığıyla, özel üretim faaliyetlerinin sosyal çevre üzerindeki etkisini açıklamaya teşvik etmektir. Yıllardır, bu alt disipline olan ilgi, örgütleri devlet ve halk tarafından benimsenen bir sosyal sorumluluk trendinin sonucu olarak artmıştır. Sosyal değer yönelimli muhasebe – sosyal ölçüm üzerindeki vurgusu, onun sosyal değere bağlılığı ve onun sosyal bir refah kriterine uygunluğu ile - muhasebe teorisinin gelecekteki inşasında muhtemelen çok önemli bir rol oynayacaktır (Belkaoui, 2004: 115).

2.3.2.5 Ekonomik Yaklaşım

Bir muhasebe teorisinin inşasına ekonomik yaklaşım, çeşitli muhasebe tekniklerinin benimsenmesinden kaynaklanan makroekonomik göstergelerin kontrol altına alınmasını vurgulamaktadır. Etik yaklaşım “dürüstlük” kavramına, sosyolojik yaklaşım “sosyal refah” kavramına odaklanırken, ekonomik yaklaşım “genel bir ekonomik refah” kavramına odaklanmaktadır. Yaklaşımına göre, farklı muhasebe tekniklerinin seçimi, onların ulusal ekonomik politikası üzerindeki etkisine bağlıdır. İsveç, muhasebe politikalarını diğer makroekonomik politikalarla aynı seviyeye getiren bir ülkenin alışıldık bir örneğidir (Mueller, 1967: 27). Daha açık bir şekilde, muhasebe tekniklerinin seçimi belli bir ekonomik duruma bağlı olacaktır. Sözgelimi “Son giren ilk çıkar yöntemi (LIFO)”, devam eden enflasyon dönemleri sırasında, “İlk giren ilk çıkar (FIFO)” yönteminden veya ortalama maliyet yöntemlerinden daha cazip bir muhasebe yöntemidir, çünkü satılacak mallar için, daha yüksek, daha fazla şişirilmiş maliyetleri varsaymak suretiyle, daha düşük bir net gelir ürettiği varsayılmaktadır.

Makroekonomik yaklaşımda kullanılan genel kriterler, ilk olarak, muhasebe politikaları ve tekniklerinin “ekonomik gerçekliği” (Brooks, 1976: 39) yansıtması gerektiği; ikinci olarak, muhasebe tekniklerinin seçiminin “ekonomik sonuçlara” (Zeff, 1978: 56) bağlı olması gerektiğidir. ”Ekonomik gerçeklik” ve “ekonomik sonuçlar”, makroekonomik yaklaşımın lehinde savunma yapmak için kullanılan kesin terimlerdir.

Ekonomik yaklaşım, “ekonomik sonuçlar” ve “ekonomik gerçeklik” kavramları, Finansal Muhasebe Standartları Kurulunun (FASB, 1978) oluşturulmasından bu yana gözden geçirilmektedir. Kurulun kısa ömrü sırasında incelenen soruların birçoğu, muhtemel tavsiyelerin ekonomik sonuçları bakımından kritik bir incelemenin konusu olmuştur. Bazı örnekler araştırma- geliştirmeyi, kendini sigorta etme ve felaket durumu rezervlerini, gelişme aşaması şirketleri, döviz kuru dalgalanmalarını, kiralari, problemlı borcun yeniden yapılandırılmasını, enflasyon muhasebesini ve petrol endüstrisindeki muhasebeyi açıklamaktadır.

Bununla beraber, muhasebe standartlarının konulmasında, ekonomik yaklaşımla kastedilen mülahazalar, işlemselden daha fazla ekonomiktir. Güven, geçmişte teknik bir muhasebe mülahazası olmasına rağmen, zamanın gidişatı standart koymanın sosyal ve ekonomik kaygıları da kapsadığını belirtmektedir. Finansal raporlamanın ekonomik sonucu, diğerlerinin yanında, (1) servet dağılımını, (2) riskin ve riskin bireyler arasında paylaşılmasının toplam seviyesini, (3) toplam üretimi ve tüketimi, (4) kaynakların firmalar arasında tahsis edilmesini, (5) üretim, sertifikalandırma, yayma, işleme, analiz ve finansal bilgilerin yorumlanmasına ayrılan kaynakların kullanımı, (6) yönetmeliklerin geliştirilmesi, uygunluğu, yürürlüğe konulması ve dava edilmesindeki kaynakların kullanımı ve bilgi için (7) özel sektördeki kaynakların bilgi araması için kullanımını da içermektedir (Beaver, 1989: 13).

2.3.2.6 Eklektik Yaklaşım

Genellikle, bir muhasebe teorisinin inşası ve muhasebe ilkelerinin geliştirilmesi, ortaya konulan tek bir yaklaşımdan ziyade, eklektik bir yaklaşımı veya yaklaşımların kombinasyonunu izlemiştir. Eklektik yaklaşım, esas olarak, muhasebedeki kavramların ve ilkelerin belirlenmesine katılacak bireyler ve meslek kuruluşları ve devlet kurumları tarafından yapılan birçok girişimin sonucudur. Eklektik yaklaşım literatürde tartışılmakta olan düzenleyici yaklaşımlar, davranışsal yaklaşımlar, olay yaklaşımları,

tahmin edici ve pozitif yaklaşımlar gibi yeni yaklaşımların doğmasında etkili olmuştur (Belkaoui, 2004: 116).

2.4. Muhasebe Teorilerinin Sınıflandırılması

Amerikan Muhasebeciler Birliğinin 1977 yılında yayınladığı “Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance - SATTA”da geleneksel anlamda muhasebe teorisini oluşturmak amacıyla üçlü sınıflandırmanın esas alındığından bahsedilmektedir. Bunlar: Normatif Tümdengelimci Okul ve Karar-Fayda Yaklaşımıdır. Bu yaklaşımlar kullanılarak – kimi zaman iki yaklaşım birden kullanılarak – muhasebe teorisi oluşturmak amacıyla birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalar çoğunlukla muhasebe teorisinin temelinde yer alan ilkeler, kavramlar, varsayımlar, postulatlar vb. gibi birbiri ile ilişkili öncelleri tanımlama ve açıklama amacı gütmektedir. Bu süreçte meslek örgütlerinin de teorileştirme süreçlerinde aktif rol oynadıkları bilinmektedir (Uçma, 2011: 89). Ayrıca kimi zaman da oluşan normatif teorilerin politik sonuçları teorileştirme sürecindeki paradigmaların değişimlerine etki etmiştir.

Bununla beraber muhasebe teorilerinin sınıflandırılmasında yer alan bir diğer yaklaşım pozitif muhasebe teorileridir. Bu türden teorileştirme çabaları özünde tümevarımsal bir yöntemi benimsemekte ve muhasebe uygulamalarını kestirmeci ve açıklayıcı bir temelde ele almaktadır. Sınıflandırmada yer alan bir başka teori kategorisi ise pozitif ve normatif teorileri birlikte ele alan teorisyenlerin çalışmalarını kapsayan bütünleştirici/sentezci teorilerdir. Çalışmanın devam eden kısmında yukarıda yapılan sınıflandırmada yer alan teorilerin ayrıntısına değinilecektir.

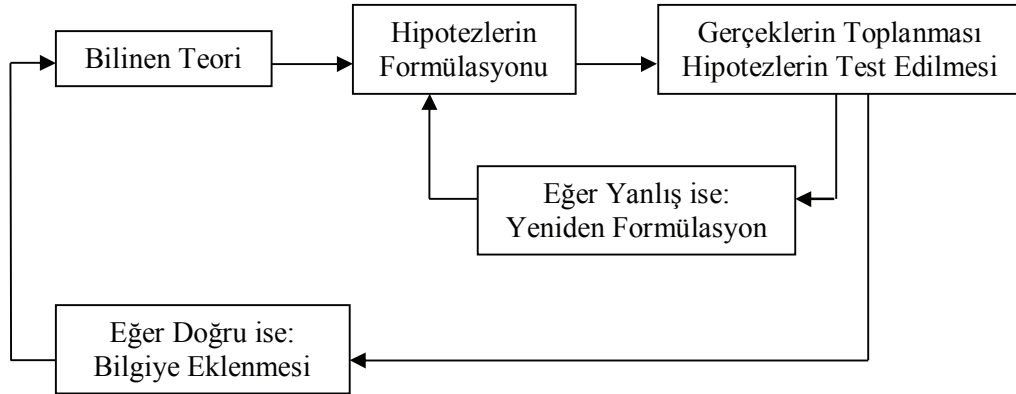
2.4.1 Normatif Muhasebe Teorisi

Bir normatif teori gerçek dünyanın kurumlarını sunan amaç uyumlu bir teoridir. Gerçek dünyanın kurumlarının ne olduğunu değil, daha çok ne olması gerektiği ile ilgilenmektedirler. İlkelerin ne olması gerektiğini düzenleyen ve açıklayan, tanımlayıcı teoriye göre daha kural koyucu yani emredici bir nitelik taşımaktadır (Inanga ve Schneider, 2005: 231). Sonuç itibariyle muhasebe uygulamalarının ne olması gerektiği sorusuna cevap veren önermelere normatif önermeler adı verilmektedir.

Normatif teorileştirme süreci kullanılan yöntemler itibariyle iki farklı yöntemden beslenmektedir. Bunlar: tümdengelim ve tümevarım yöntemleridir. Bu anlamda ilk

olarak tümdengelimci yöntemi kullanan teorisyenlerden öne çıkanlar ele alınacak, ardından da tümevarımcı yöntemi kullanan teorisyenlere verilecek, böylelikle normatif teorileştirmenin bütüncül değerlemesi yapılacaktır.

Tümdengelim genelden özele geçmek amacıyla iki olgu ya da düşünce arasında çıkarım ilişkisini ifade etmektedir. Yani bu yöntemde genel bir düşünceden yola çıkılarak daha sınırlı ve özel bir sonucun doğruluğu kanıtlanmış olmaktadır (Günay ve Kırman, 2005: 330). Örneğin A bir set şeklindeki teoriler veya genel kabul gören varsayımlardan oluşmaktadır. A'ya dayanarak elde edilen C ise, ilgili alanda A'nın bir ifadesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Yani tümdengelim yönteminde amaç varsayımları ile işe başlanmakta ve muhasebe prosedürlerini ya da ilkelerini normatif teorilere dönüştürmek mümkün olmaktadır. Bununla birlikte normatif teorinin yapısı incelendiğinde amaç varsayımları ve tümdengelimsel çıkarımları olmak üzere iki önemli unsur bulunduğu görülebilecektir (Kabir, 2005: 2). Yani yukarıda da ifade edildiği gibi, amaçlanan hipotezler doğrultusunda varsayımlar belirlenmekte ve varsayımların tümdengelimsel bir biçimde çıkarımlarının yapılması amacıyla test edilmesi sürecine geçilmektedir. Yapılan açıklamaların şekil üzerindeki görünümü şekil 1'deki gibidir:



Şekil 1: Muhasebe Araştırmalarında Klasik Model

Kaynak: Tricker, 1978'den Aktaran Eno L. Inanga and Wm Bruce Schneider, (1978), "The Failure of Accounting Research to Improve Accounting Practice: A Problem of Theory and Lack of Communication, *Critical Perspectives on Accounting*, Volume: 16, 227-248.

Tricker 1978 yılında teori temelli bir sosyal eylem olarak, araştırmalardaki yöntemleri ortaya koymuş ve normatif tümdengelimci teorileştirme formunu özetlediği klasik modeli hazırlamıştır. Bu modelde bilinen bir teori ile araştırmaya başlanmakta,

araştırmacı hipotezlerini oluşturmakta, gerçekleri toplamakta ve hipotezleri test etmektedir. Eğer hipotezler yanlış ise, araştırmacı hipotezleri tekrar oluşturarak sureci tekrarlamaktadır. Eğer doğru ise, yeni bir teorinin gelişimi sağlanmakta ve var olan bilgiye eklenmektedir (Triker 1978'den Aktaran Inanga ve Schneider, 2005: 232). Sonuçta da teorileştirme sureci tamamlanmakta ve teorinin işlerliği uygulamalarda test edilmektedir. Belirtilen surecin en başında ise paradigma, bilinen teorinin yani tumdengelimsel çıkarımların yapılacağı teorinin seçimi üzerinde doğrudan etkiye sahip olmaktadır (Uçma, 2011: 90).

Tumevarımcı yöntemi reddeden ve tumdengelimci yöntemin muhasebe uygulamalarını açıklayabileceğini ne suren teorisyenlerin başında Raymond Chambers gelir. Chambers'ın iki çalışması muhasebe teorisinin metodolojik yapısının gelişimi açısından son derece önem taşımaktadır. Bu iki çalışma da 1955 yılında yayınlamıştır. Bu alışmalar "Blueprint for a Theory of Accounting" ve "A Scientific Pattern for Accounting Theory"dir. Bu alışmalarda Chambers muhasebe teorisi açısından yeni bir alan açarak bilimsel araştırmanın ve yöntem kullanımının önemine dikkat çekmiştir. Yine bu çalışmalarda yapılan vurgulamaların başında yazarın sistematik ve ampirik gözlemlerden elde ettiği kanıtlar gelmektedir (Chambers'dan Aktaran Uçma, 2011: 92).

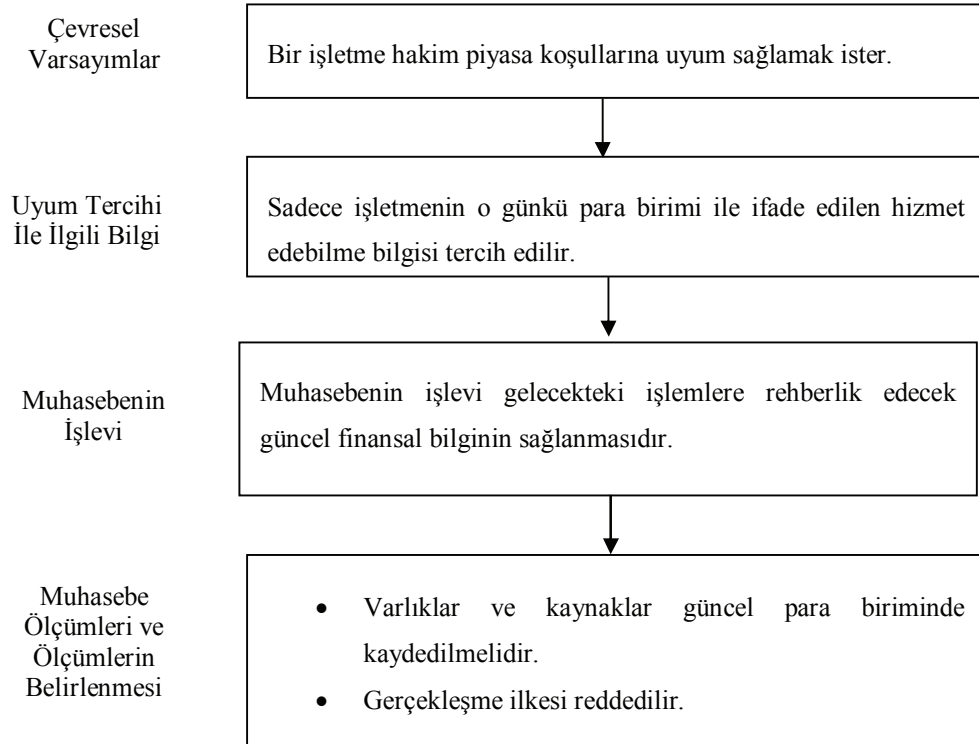
Chambers'ın makalelerinde muhasebe alanında yapılan araştırmalarda metodolojik açıdan birlik olması yani bütün teorik araştırmalarda bilim topluluğu tarafından uygun olarak kabul edilen tek metodolojinin kabulüne yönelik vurgular da yapılmaktadır. Yine bu çalışmalarda Chambers tanımlayıcı tumevarımcı metodolojinin o dönemdeki muhasebe pratiklerini açıklamak ve tanımlamak açısından yetersiz olduğunu belirtmekte ve muhasebe teorisinin oluşumu için temel alınması gereken dört önceli sıralamaktadır. Bu ncellere bağlı olarak araştırmaların yapılması gerektiğini belirtmektedir. Bunlar (Aktaran Graffkin, 1988: 17):

- ✓ Muhasebe, işbirlikçi sistemlerden meydana gelmektedir.
- ✓ Muhasebe, rasyonel bir şekilde yürütülmektedir.
- ✓ Muhasebe, mevcut duruma başvurmaktadır ve finansal bilgi ile ilgilidir.
- ✓ Muhasebe, bir hizmet fonksiyonu olarak türemiştir.

Chambers'a göre ilk iki öncül gerçekliğin gözlenmesi sonucu olarak türemiş, ncl öncül bir varsayım ve dördüncül öncül ise, ikinci ve nclnn bir sonucu olarak ortaya

çıkıştır. Birinci öncül ya da önerme tartışmasıdır ve her muhasebe araştırmacısı tarafından kabul edilmek zorundadır (Aktaran Graffkin, 1988). Neticede Chambers'ın sıraladığı önermeler doğrultusunda tümdengelimci bir yöntemle muhasebe teorisinin inşası mümkün olabilmektedir.

Bu çalışmaların yanında Chambers'ın 1966 yılında yayınladığı "Accounting Evolution and Economic Behavior" çalışması da tümdengelimci bir yöntemle hazırlanmıştır. Chambers'ın bu çalışmadaki temel varsayımı işletmenin değişen piyasa koşullarına uyum sağlayabilmesidir. Muhasebenin fonksiyonu, işletmenin gelecekteki işlemlerine rehberlik edecek bir şekilde davranması için güncel bilgiyi sağlamasıdır. Yine Chambers bilançoyu, işletmenin finansal durumunu belirten bir tablo olarak tanımlamaktadır. Burada finansal durumdan kastedilen ise, işletmenin belirli bir zaman dilimindeki değişimlere ayak uydurma kapasitesidir. Sonuçta da yazara göre, varlıklar ve kaynaklar gerçeğe uygun değer üzerinden raporlanmaktadır (Aktaran Kabir, 2005: 16). Chambers'ın önerdiği muhasebenin tümdengelimci teorik yapısının görünümü şekil 2'deki gibidir:



Şekil 2: Chambers'ın Önerdiği Muhasebenin Teorik Yapısı

Kaynak: Chambers, 1966'dan Aktaran Md Humayun Kabir, (2005), "Normative Accounting Theories", http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=765984, Erişim Tarihi: 07.04.2013.

Şekil 2’den de anlaşılacağı gibi, tümden gelimci bir yöntemle inşa edilen muhasebe teorisi çevresel varsayımlar olarak tanımladığı piyasa koşullarına uygun bir biçimde hipotezlerini belirlemekte ve muhasebenin işlevini yerine getirmesini sağlamaktadır. Bu süreç de muhasebe ölçümlerini içermektedir.

Normatif teorileştirme sürecinde kullanılan araştırma yöntemlerinden bir diğeri ise tümevarım yöntemidir. Bu yöntemi kullanarak normatif teori inşasına katkı sağlayan akademisyenlerin başında Yuji Ijiri gelir. Ijiri çalışmalarında muhasebe teorisinin içermesi gereken unsurları şöyle özetlemektedir (Ijiri’den Aktaran Sutton ve diğeri, 2010: 11-12):

- i. Yenilikçi: Bir teori uygulamalar hakkında yeni ve ilginç şeyler içermelidir.
- ii. Korumacı: Bir teori gerek mantıksal gerekse ampirik terimler açısından korumacı yani kanıtlarla desteklenebilir bir şekilde inşa edilmelidir.
- iii. Yayılmacı: Bir teori disiplin içersinde yayılmacı bir etki göstermelidir. Yani disiplinin tamamında etkili olmalıdır. Bu da ancak, teorinin tüm uygulamaları kapsayabilecek nitelikte olmasına bağlıdır.

Ijiri, var olan muhasebe pratiklerini açıklamak amacıyla tümevarımcı bir yöntem kullanmakta ve pratiklerdeki gelişmelere öneriler sunmaktadır. Bu amacı gerçekleştirirken de muhasebenin her iktisadi işlemin kaydedilmesinde olan işlevini vurgulamaktadır. Uygulamanın bu rasyonallitesi her işlemi hesap verilebilir hale getirmekte ve neticede de genel anlamda bir hesap verilebilirlik sağlanmaktadır. Hesap verilebilirlik sayesinde muhasebe bilgisi bir örgütteki veya toplumdaki diğer bilgilerden ayrılır hale gelmekte bu da örgütü diğer örgütler arasında daha etkin kılmaktadır (Kabir, 2005: 19-20).

Yine Ijiri’ye göre (1965: 36-37), geleneksel muhasebe ölçümlerinin matematiksel ölçümler açısından değerlendirilmesi ve aksiyomlar seti üzerine kurulması gerekmektedir. Yazara göre bunun temel nedeni, belirtilen ölçümlerin muhasebenin kayıt sisteminin anlaşılmasına sağladıkları katkıdır. Geleneksel muhasebe birçok farklı muhasebe ilkesini ve bu ilkelerin uygulamalarını içermektedir. Bu nedenle geleneksel muhasebenin bu ilkelerinin ve uygulamalarının çok sayıdaki aksiyomlar ve ölçüm kuralları ile açıklanması uygulamaların daha kolay anlaşılmasına imkan tanımaktadır. Çünkü yazara göre, aksiyomlar sadece kavramlar listesi değil, aynı zamanda geleneksel

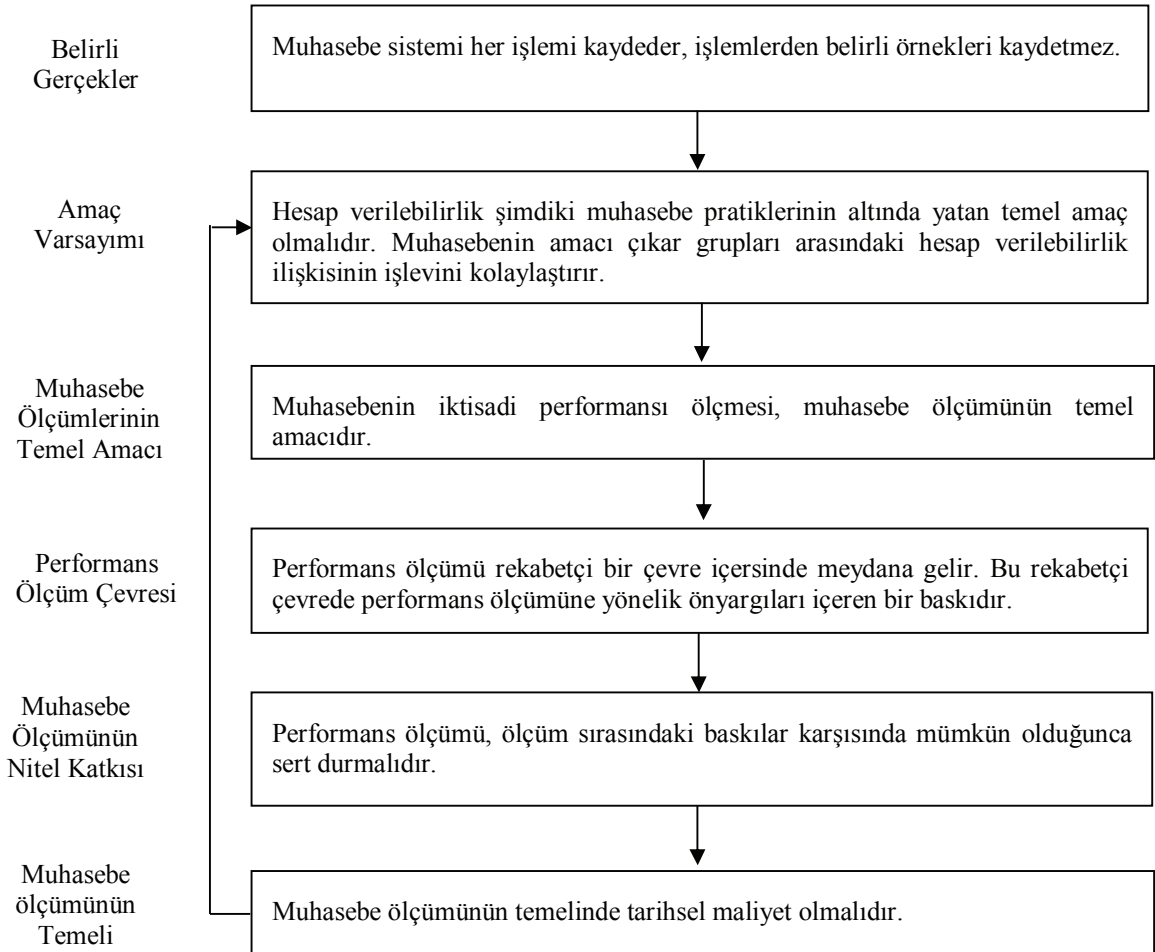
muhasebeye mantıksal ve matematiksel olarak bağlantılı ölçüm kurallarıdır (Uçma, 2010).

Ijiri'nin (1965: 37-40), muhasebe ölçümlerinde kullanmak üzere tanımladığı üç temel aksiyom vardır. Bunlar: Kontrol aksiyomu, miktar aksiyomu ve değişim aksiyomudur.

- i. Kontrol Aksiyomu:** Muhasebe genel ekonomik kaynaklarla ilgilenmemektedir; yalnız belirli bir kişiliğin kontrolü altında olanlarla ilgilenmektedir. Bu nedenle hangi kişilikle ilgilenildiği belirlenmelidir. Muhasebe, bir kişiliğin kontrolü altında olmayan ekonomik varlıkları temsil etmez. Mademki bir kişilik ve bu kişiliğin varlıkları arasındaki kontrol ilişkisi muhasebenin temelidir, her bir varlığın kişiliğin kontrolü altında olup olmadığını saptayabilmek için kontrol ölçütüne sahip olunmalıdır (Ijiri'den Aktaran Akdoğan ve Aydın, 1987: 153).
- ii. Miktar Aksiyomu:** Aktifleri ve karı bir miktarlar seti aracılığıyla temsil etmek için tüm varlıklar önce bir sınıfa yerleştirilmeli ve bu sınıf için bir miktar ölçüsü belirlenmelidir. Tüm varlıklar sınıflara ayrıldığında, bir kişiliğin (bir işletmenin) aktifleri bir miktarlar setiyle temsil edilebilir hale gelmektedir. Bilindiği gibi aktiflerin ve karın miktar ölçüleri aracılığıyla temsil edilmesi zorunlu olarak çok boyutludur. Çünkü aktifler her zaman sınıflar arasında homojen değildir. Bu durumda miktar aksiyomu çözümleyici olmaktadır. Bu noktada tüm varlıkların sınıflar toplamına ayrılmasını sağlayan, her bir sınıf için negatif olmayan ve toplanabilir miktar ölçüsünü belirleyen yöntem ya da ölçüm aracına miktar aksiyomu adı verilmektedir (Ijiri'den Aktaran Akdoğan ve Aydın, 1987: 154).
- iii. Değişim Aksiyomu:** Bir değişimi belirleme yeteneğine sahip olmaksızın ekonomik varlıkları belirlemek mümkün değildir. Bir anlamda bir kişiliğin ekonomik faaliyetleri, varlıklarının değişimi dizisini oluşturmaktadır. Değişimleri kayda almak için de elde edilen varlıkları vazgeçilen varlıklarla yani azalışlarla ilişkilendirmek gereklidir. Bu noktada şu sorular ortaya çıkmaktadır: Artışlar ve azalışların bu tür kombinasyonlarını nasıl yapabiliriz? Bunu yapmanın esası nedir? Bu sorulara verilecek ortak yanıt değişimleri belirleyebilmek için ekonomik olayların arasında bir neden ve sonuç ilişkisi kurulmalı daha sonra da bu ilişkiler doğrultusunda belli sınıflara yönelik yorumlamalar yapılmalıdır. Örneğin, işletme bir demirbaş satın almıştır ve bunu

peşin ödemiştir. Burada ilişki hazır değerlerdeki azalışın maddi duran varlıklardaki artışla ilişkilendirilmesi şeklinde yapılacaktır. Bu açıklamalar doğrultusunda değişim aksiyomu, herhangi bir t zamanına kadar belirli bir kişilik tarafından kontrol edilen varlıklardaki değişikliklerin bu zamanda veya daha sonra belirlenebileceği ve düzenli bir artış ve azalış çifti setine ayrı olarak bölüştürülebildiği artışın ve yalnız bir sınıfa ait olduğu bir yöntem olarak ifade edilebilir (Ijiri'den Aktaran Akdoğan ve Aydın, 1987: 155).

Ijiri'nin yukarıda belirtilen aksiyomları temelinde oluşturduğu muhasebenin tümevarımcı teorik modelin görünümü ise şekil 3'deki gibidir:



Şekil 3: Ijiri'nin Önerdiği Muhasebenin Teorik Yapısı

Kaynak: Ijiri, 1975'den Aktaran Md Humayun Kabir, (2005), "Normative Accounting Theories", http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=765984, Erişim Tarihi: 07.04.2013.

Yukarıda da ifade edildiği gibi, Ijiri'nin tümevarımcı yaklaşım yardımıyla açıkladığı muhasebe teorisinde özellikle hesap verebilirlik kavramı üzerinde durulmaktadır. Yazar bu kavram sayesinde kendi modelini hem karar fayda yaklaşımından hem de tündengelimci yaklaşımdan ayırmaktadır (Kabir, 2005: 20).

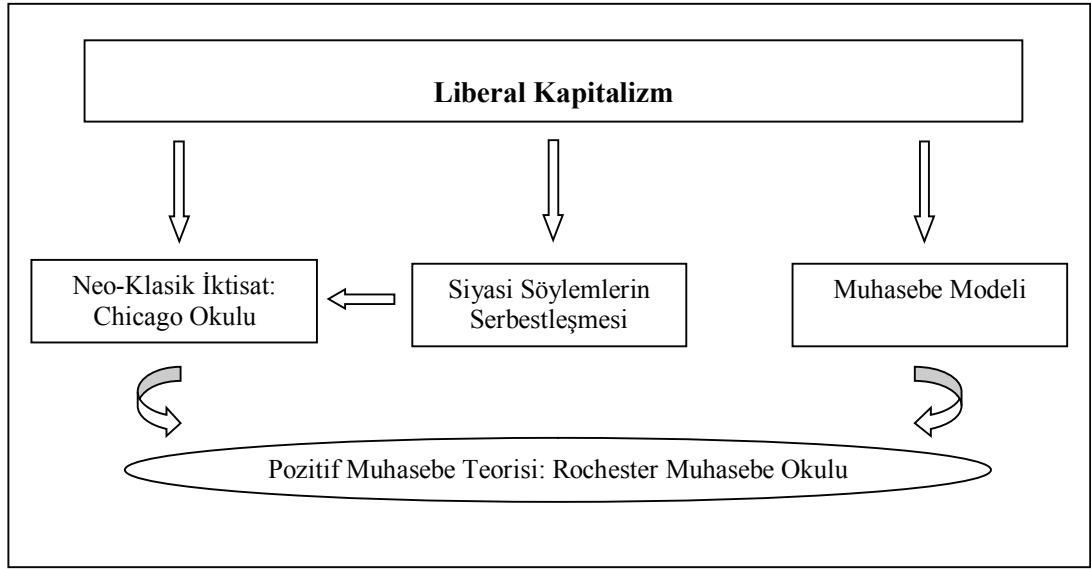
Normatif muhasebe teorisi inşasında kullanılan farklı yöntemleri ve bunların temsilcilerinden bahsettikten sonra diğer bir teorileşme sürecinden, pozitif muhasebe teorisinden bahsetmek uygun olacaktır.

2.4.2 Pozitif Muhasebe Teorisi

Literatürde kısaca “Nedir?” sorusuna cevap veren önermelere pozitif önermeler adı verilmektedir (Acar, 1994: 5). Yani pozitif teoriler gerçek dünyanın kurumlarının neler olduğunun tanımlanmasını amaçlamakta ve pozitif teoriler üzerine temellenen araştırmalarla da ilgili olgudan yola çıkarak tanımlanan problemin ampirik gözlemlerini içermektedir. Bu teorileştirme sürecinde problemle ilgili veri toplanır, hipotezler oluşturulur ve bağımsız bir süreç tarafından test edilir. Eğer teori bu şekilde sonuçlanırsa ampirik olgunun sunumu yapılmış olur ve bu teori öngörülen amaçlar için kullanılabilir hale dönüşür (Inanga ve Schneider, 2005: 2030).

Pozitif muhasebe araştırmaları 1960'larda Ball ve Brown'un (1968) ve Beaver'in (1968) yaptıkları ampirik finans yöntemlerinin finansal muhasebeye uygulanması ile başlamıştır. Bu çalışmalarda genel olarak, muhasebe metinlerindeki rakamların piyasa fiyatları ile arasındaki ilişkiler incelenmiş ve geleneksel muhasebe uygulamalarının yararlarının araştırılması ve geliştirilmesi gerekliliği belirtilmiştir (Watts ve Zimmerman, 1990: 132). Yine Sterling, 1970 yılında yayınladığı çalışmasında muhasebede analitik yaklaşımların yararlarını vurgulamıştır. Bu çalışmalarla eş zamanlı olarak, pozitif ya da ampirik araştırma eğilimini 1960'ların ortasında Chicago Üniversitesi'ndeki iktisat alanındaki çalışmalarda da görmek mümkündür; hatta bu çalışmaların pozitif muhasebe teorisinin (PMT) doğmasına doğrudan etki ettiği de söylenebilmektedir. Ampirik iktisat ve finans yöntemlerine ilişkin bu gelişmeler, muhasebe alanındaki araştırmacıları, muhasebe verilerinin açıklanmasına ve tahminlenmesine olanak tanıyan yeni araştırma alanlarında bilgiye ulaştıran işlem maliyetlerini araştırmaya yöneltmiştir (Watts ve Zimmerman, 1990: 133). Bu yönelim pozitif muhasebe teorisinin çıkış noktasını oluşturmuştur.

Birçok yönden muhasebe araştırmalarında ve muhasebe düşününde bir devrim olarak nitelendirilen, 1960'ların ortasında başlayan ve Watts ve Zimmerman tarafından ortaya atılan teori, Chicago Üniversitesi ve Rochester Muhasebe Okulu ekseninde takipçileriyle birlikte yürütülerek (Chambers, 1993: 2) geliştirilmiştir. İfade edilen bu gelişim sürecini şekil 4 üzerinden özetlemek mümkündür.



Şekil 4: Pozitif Muhasebe Teorisinin Gelişim Süreci

Kaynak: Nihel Chabrak ve Ashley Burrowes, (2006), "The Language of Rochester School: Positive Accounting Theory Deconstructed", http://basepub.dauphine.fr/xmlui/bitstream/123456789/3828/1/chabrak_burrowes.PDF, (Erişim Tarihi: 09.04.2013).

Şekil 4'den de açıkça görülebileceği gibi, Chicago İktisat Okulu ile başlayan neo-klasik iktisat anlayışı, liberal kapitalizmin yaşandığı ve siyasi söylemlerin serbestleştiği 1960'lı yıllarda Rochester Muhasebe Okulu aracılığıyla bir muhasebe teorisine dönüşmüştür. Pozitif muhasebe teorisi, Friedman'nın pozitif ve normatif bilim ayrımını iktisada uygulamasından esinlenerek ortaya çıkmıştır. Çünkü pozitif iktisat, ahlaki değerlerden ve normatif yargılardan bağımsızdır ve "nedir" sorusuyla ilgilenmektedir. Normatif iktisat ise "ne olması gerekir" sorusuyla ilgilenmektedir (Friedman, 1953: 4). Aynı durum pozitif muhasebe teorisi için de geçerlidir. Bu anlamda pozitif iktisat tabanında gelişen pozitif muhasebe teorisi, muhasebe alanına yeni araştırma alanları kazandırmıştır. Watts ve Zimmerman (1990: 134) bu yeni araştırma alanlarını; piyasadaki faaliyetler, işletmenin içersindeki faaliyetler ve karar almalar, politik

süreçlerdeki faaliyetler (hükümlerin düzenlemelerini de içeren kulis ya da görüşme maliyetleri gibi) olmak üzere üç şekilde sınıflandırmaktadır.

Watts ve Zimmerman 1986 (1-9) yılında yayınlamış oldukları Pozitif Muhasebe Teorisi isimli kitaplarının önsözünde, pozitif muhasebe teorisinin muhasebe literatüründeki ekonomi tabanlı ampirik çalışmaların metodolojisini incelemek amacıyla ortaya çıktığını belirtmişlerdir. Ayrıca bu muhasebe teorisinin gözlenen muhasebe ve denetim faaliyetlerinin bir açıklaması olduğunu öne sürmüşlerdir. Pozitif muhasebe teorisinin içerisinde kullanılan ampirik araştırmalar sayesinde, finansal piyasalardaki muhasebe uygulamalarının daha iyi anlaşılabilceğini ortaya atmışlardır. Watts ve Zimmerman (1986: 9), pozitif muhasebe teorisinin tanımlanmasına şu cümleler ile devam etmektedir:

“Normatif teoriler, daha çok yönergelerle ilgilenmektedirler. Normatif teorilere göre; C koşulları altında D'nin seçilmesi gerekir şekilde önermeler yer almaktadır. Daha da açık ifadeyle, fiyatlar arttığı için LIFO uygulanmalıdır şeklindeki önerme vardır. Oysa muhasebe teorisini herhangi bir önerme içeremez, sadece muhasebe uygulamalarının varsayılan koşullar altında ne olduğu sorusuna yanıt arar, yani içerisinde bir gereklilik barındırmaz...”

Watts ve Zimmerman, 1990 yılında yaptıkları çalışmalarında (143-147) pozitif muhasebe teorisini içerisindeki araştırma metodolojisini, muhasebe araştırmalarında yapılan analizlerdeki testin gücünü azaltan ya da ölçülemeyen değişkenlerin dikkatli bir şekilde belirlenmesi ve araştırmayı alternatif hipotezlerin iyi bir şekilde açıklanması üzerine kurmuştur. Bu çalışmada, Watts ve Zimmerman pozitif muhasebe teorisini içerisinde araştırma konularının felsefesine yönelik açıklamalar da yapmışlar ve pozitif muhasebe teorisini yardımıyla araştırılan konuların, teorisinin açıklama ve tahminleme gücünü olumsuz etkileyen araştırmacının değer yargılarını içermediğini ileri sürmüşlerdir. Bu durumu da pozitif muhasebe teorisinin, diğer muhasebe teorilerine göre üstünlüğü olarak ifade etmişlerdir.

Pozitif muhasebe teorisini kullanan muhasebe araştırmacıları, temelde normatif muhasebe uygulamalarını incelemiş ve bu uygulamaları sorgulamıştır. Bunu yaparken de iki ampirik çalışma setini ele almıştır. Bunlardan birincisi, muhasebedeki rakamların ve piyasa fiyatlarının arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalardan oluşurken; ikinci set

çalışmalar, birbirine çok yakın iki varsayım olan etkisiz hipotez ile mekanik hipotezler arasındaki ilişkiyi ayırmayı amaçlamıştır. Her iki çalışma seti de Etkin Piyasa Hipotezi (EPH) ve Sermaye Varlıkları Fiyatlama Modeli (SVFM) temeline dayandırılmıştır (Kabir, 2007: 4).

Bu doğrultuda işletmelerin muhasebe politikalarının seçiminde yapılan ilk araştırmalarda, değişkenlerin etkileri belirlenmiş ve kazanç odaklı prim planları, borçlanmalar ve firma seçimindeki politik süreçlerin etkisi göz önüne alınarak açıklamalar yapılmıştır. Pozitif muhasebe teorisini esas alan bu çalışmaların özünde üç temel hipotez test edilmiştir. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Kabir, 2007: 5; Watts ve Zimmerman, 1990: 143-146):

- i. Prim Planı Hipotezi (Bonus Plan Hypothesis):** Prim Planı Hipotezi, işletme yöneticilerinin prim planlarıyla muhasebe yöntemlerini nasıl kullandıkları, böylece belirlenen dönemde raporlanan gelirin artışını açıklamaktadır (Sinha, 2008: 7). İşletmelerin prim planları, muhasebe yöntemlerinin seçimine etki yapmaktadır.
- ii. Borç/Denklik Hipotezi (Debt-equity Hypothesis):** Temelinde borç/denklik hipotezi, işletmenin borç/denklik rasyosunu tahminlemeyi amaçlamaktadır (Sinha, 2008: 7). İşletmelerin borç denkliği rasyoları, muhasebe yöntemlerinin seçiminde doğrudan etkilidir. Bunun nedeni olarak da işletmelerin bu süreçteki kazanımlarının gelecek süreçteki kazanımlarını etkilemesi gösterilmektedir.
- iii. Politik Maliyetler Hipotezi (Political Cost Hypothesis):** Küçük ölçekli firmalara göre büyük ölçekli firmalar muhasebe yöntemlerini seçerken seçim sürecinde politik değişkenlerden etkilenirler. Politik maliyet hipotezinde, işletmelerin lobileşme maliyetleri esas alınmıştır. Borç-denkliği Hipotezinde olduğu gibi politik değişkenlerin maliyetlerinin, işletmelerin gelecekteki kazanımlarını belirleyebildiği varsayımına dayandırılmıştır.

Bu üç hipotez üzerine kurulan pozitif muhasebe teorisi; bilgi, aracılık, iflas ve kulis maliyetlerini içeren sözleşme maliyetlerinin araştırmalarda kullanılmasını sağlamıştır. Normatif muhasebe teorileri ile dikkate alınamayan sözleşme maliyetlerinin, pozitif muhasebe teorisi sayesinde ortaya çıkarılması ya da araştırmalarda kullanılmasına olanak tanımış ve en önemlisi bu maliyetlerin muhasebe kararlarında gözden

kaçırılmasına da engel olmuştur (Watts ve Zimmerman, 1990: 150-151). Böylelikle temel amacı muhasebe pratiklerini açıklamak ve tahminlemek olan pozitif muhasebe teorisi geleneksel olarak tanımlanan normatif muhasebe teorilerinden ayrılmıştır (Watts ve Zimmerman, 1990: 148).

Hem mantıksal hem de metodolojik açıdan birçok eleştiri alan (Chamber, 1993: 1) pozitif muhasebe teorisi, genel anlamda muhasebe uygulamalarının açıklanmasında, tahminlenmesinde, piyasadaki güvenlik fiyatının ve firmaların davranışlarının belirlenmesinde kullanılmıştır. Dolayısıyla pozitif muhasebe teorisi, etkin piyasa hipotezi ve sermaye varlıklarını fiyatlandırma modeli çerçevesinde araştırmaların yapıldığı bir muhasebe teorisidir (Watts ve Zimmerman, 1986: 16). Yani işletmelerin muhasebe uygulamalarını açıklamak üzere tasarlanmış bir ampirik araştırma modelidir. Temel amacı da normatif teorilerin aksine, muhasebe uygulamalarının tahminlenmesine olanak tanımasıdır.

Pozitif muhasebe teorisinin araştırma metodolojisinde iki adet zorluk sayılmaktadır (Kabir, 2007:6). Bunlardan ilki, doğa bilimlerinin araştırma metodolojisinin sosyal bilimler için uygun olup olmadığıdır. Bu konuda bir görüş birliği bulunmamaktadır. Ancak bazılarına göre, örneğin Durkheim'e (1995: 5-7) göre doğa bilimlerinin metodolojisi sosyal olguların çalışmasına uygundur. Ancak, pozitif bilimlerin araştırma metodolojilerinin sosyal bilimlere birçok yönden uymadığını düşünenler de vardır. Yani bireylerin davranışlarının objektif olarak değerlendirilmesinin çok mümkün olmadığını düşünmektedirler. Pozitif muhasebe teorisinde de, yöneticilerin muhasebe seçimlerini yapmalarında yöneticilerin inançlarını, nedenlerini ya da davranış biçimlerini araştırmaktadır. Ancak bilinmesi gereken iki insan aynı durumda iki farklı davranış gösterebilir veya aynı davranışı farklı iki durumda da gösterebilir. Pozitif muhasebe teorisinin ikinci zorluğu ise, sosyal bilimlerin kanunlarının doğa bilimlerinininkine kadar belirli olmamasıdır. Sosyal bilimlerin kanunları daha az genel ve daha az evrenseldir.

2.4.3 Bütünleştirici/Sentezci Muhasebe Teorisi

Muhasebe teorileriyle ilgili literatürdeki çalışmaların bir kısmı, normatif bir gelişimi savunurken bir kısmı da muhasebenin bilimselliğine katkı yaparak ampirik temellere dayanan bir gelişimi savunmuştur. Ancak çalışmaların bir kısmı da muhasebenin bilimsel bir alan olarak gelişiminin sağlanabilmesi açısından hem normatif hem de

pozitif teorileştirme formuna yönelik açıklamalar yapmıştır. Bu tür çalışmaları sentezci ya da bütünleştirici teorileştirme çalışmaları olarak ifade etmek mümkündür. Bu teorisyenlere bütünleştirici ya da sentezci adı verilmesinin temel nedeni ise, muhasebenin normatif ya da pozitif teorileştirme süreçlerinden çok, bilimsel bir temele kavuşturulması için yapılmış olmaları ve her iki teorileştirme sürecine katkı sağlamalarıdır (Uçma, 2011: 140).

Bütünleştirici/sentezci teorisyenlerin başında Richard Mattessich gelir. Mattessich'in muhasebe literatüründe önemli bir yeri bulunmaktadır. Çünkü yazar, hem muhasebe teorisi içerisinde aksiyomatik yöntem gibi mantıksal analizlerin önemini vurgulamakta hem de pozitif muhasebe teorisine yönelik kimi zaman olumsuz görüşler bildirmektedir. Dolayısıyla yazarın çalışmaları muhasebe disiplininin gelişmesi açısından dikkat çekici bir nitelik taşımaktadır. Mattessich'in 1957 yılındaki "Towards a general and axiomatic foundation of accountancy – With an introduction to the matrix formulation of accounting systems" isimli çalışması, muhasebe teorisyenleri için alternatif yöntem kaynakları geliştirmiştir. Bu kaynaklardan birincisi ulusal gelir muhasebesidir. Bu daha çok muhasebe standartlarının geliştirilmesi açısından önem taşımaktadır. İkincisi ise, muhasebenin aksiyomatik yöntemine ilişkin matris yapı önerisidir (Graffkin, 1988: 19). Mattessich'in (1978: 251) tanımladığı aksiyomatik yapı önerisindeki temel çerçeve aşağıdaki bileşenlerden oluşmaktadır:

- i. Gözlemlenebilir Kavramlar: Olgusal gerçekliğe bir bağ sağlar.
- ii. Teorik Kavramlar: Karşılaştırma kadar sunum kolaylığı da sağlar.
- iii. Mantıksal Kavramlar: Yapıyı bir arada tutmak için sözdizimsel bir kalıp sağlar.

Mattessich'in ilk dönem çalışmaları incelendiğinde çalışmaların muhasebe açısından metodoloji önerileri sunduğu ve muhasebenin felsefi çerçevesinin gelişimine katkı sağladığı görülebilecektir (Graffkin, 1988: 19). Yine Mattessich'in 1957 yılındaki çalışması muhasebede teori oluşturulmasının gerekliliğini vurgulayan ilk çalışmalar içerisinde yer almaktadır (Carlson ve Lamb, 1981: 555).

Mattessich'in çalışmalarında üzerinde durduğu en önemli nokta, normatif bir disiplin olarak ele alınan muhasebenin, belirli normatif tebliğlerin dışında ampirik temellere dayandırılması gerektiğidir. Bu nedenle de yazar davranışsal muhasebe uygulamalarının gelişimine dikkat çekmektedir. Yine yazara (1972: 477) göre, davranışsal muhasebenin

iktisadi ve idari davranış kalıpları ile açıklanması için psikoloji, sosyoloji, biyoloji, fizik ve kimya terminolojisinin içerisinde temellendirilmesini de gerektirmektedir. Ancak bu durum muhasebenin temel amaçlarının azaltılabilir bir etki de yapabileceğinden, muhasebe olgusu ve belirli disiplinlerin temel kanunları arasında kurulan ilişkilerin çok iyi bir şekilde anlaşılması gerekmektedir.

Bununla birlikte Mattessich'in çalışmaları incelendiğinde yazarın normatif teorileştirmedeki tümdengelimci yöntemi eleştirdiği görülebilecektir. Yazara göre (2002: 187), normatif muhasebe teorisi belirgin veya kapalı değer yargılarını içeren bilimsel bir bakış açısından oluşmayan sonuçlar içermektedir. Bu yaklaşım normatif dönemde sağlanamamış fakat 1960'lardan itibaren yaşanan süreçte muhasebe çalışmalarının geleneksel yaklaşımlardan sıyrılarak daha özenli yöntemler ve tekniklerden yararlanmaktan çok daha fazlasını ortaya koyarak, bu trendin arkasında yer alan temel güç olmuştur. Burada sözü edilen modern teknikler ile geleneksel teknikler arasındaki ayrımları Mattessich beş temel noktada toplamaktadır. Bunlar (1972: 469):

- i. İyi tanımlanmış terimlerin ve ampirik açıdan anlamlı kavramların daha önceden tanımlanmış ifadeler ve işlemsel olmayan kavramların yerine geçmesidir.
- ii. Matematik, ekonomi, felsefe ve davranış bilimlerinden genel bilimsel yöntem ve araçların muhasebe teorisine geçişi ve özelleşen bir kavramsal çerçeve oluşturulmasında ve kullanımında önemli yer tutmasıdır.
- iii. Belirli amaçlar doğrultusunda muhasebe ve yönetim bilgi modellerinin uyumunun dogmatik tek bir amacın, tamamının ya da alt amacın kabulü yerine geçmesidir.
- iv. Alternatif muhasebe modelleri ve hipotezlerinin sistematik test etme prosedürleri doğrultusunda güvenilirliğini, geçerliliğini, doğruluğunu, etkinliğini, güncelliğini veya karlılığını test edebilmelidir.
- v. Belirli muhasebe alanlarının tek bir varlığa yakından ilişkili gelenekleri, dogmaları, kuralları ve belirli modellere karşı entegrasyonun yapılmasıdır.

Yine Mattessich'e (1972: 470) göre, muhasebe sade veya bilişsel bir bilim olarak görülebilir. Fakat bu ne bir tıp ya da ne bir mühendislik gibi sade bir bilimdir, disiplini açıklayan bilimsel yasaları bulma ile ilgilenmez ancak, belli pratikleri açıklamaya yönelik pragmatik bir yapı taşımaktadır. Bu tür disiplinlere uygulamalı bilimler adı

verilmektedir. Çünkü bu tür bilimler, hipotezler, teşhisler, modeller, teoriler ve sistematik test etme prosedürleri gibi bir takım bilimsel kavramlar doğrultusunda yürütülür. Sonuçta muhasebenin temel amacı yönetimsel bilgi sistemlerini sunmak veya spesifik ihtiyaçlar doğrultusunda optimal bilgiyi sağlamaktır (Uçma, 2011: 144). Ancak muhasebenin teorileştirme sürecinde belirli sorular gündeme gelmektedir. Bunlar terminolojik ve kavramsal güçlükler olarak tanımlanmakta ve aşağıdaki gibi ifade edilmektedir:

- i. Tanımlanmış Terimler Tanımlanmamış Terimlere Karşı: Geleneksel muhasebe diğer birçok disiplinde olduğu gibi kavramların bir çoğunu kendine yakın olan disiplinlerden ödünç almıştır. Bu nedenle muhasebe teorisyenleri bu kavramları muhasebe teorisi için uygun hale getirmek amacıyla çalışmaktadırlar (Mattessich, 1972: 470).
- ii. Yorumlanmış Kavramlar Yorumlanmamış Kavramlara Karşı: Bir tanım, kavramlar veya bir kavramın onun bileşenleri ile arasındaki ilişkidir. Yorumlama ise, bir olgunun bir sembol ya da terim ile sunulan halidir. Örneğin muhasebede gelir, mülk, değer ve ölçüm gibi kavramlar yorumlanmış kavramlardır. Bu nedenle disiplinin belirli amaçları doğrultusunda yorumlanmamış olan kavramların yorumlanmalarının yapılması muhasebe teorisi açısından gereklidir (Mattessich, 1972: 471).

Neticede Mattessich'in çalışmalarına bakıldığında yazarın muhasebenin normatif gelişimini eleştirerek, çoğunlukla bilimsel yönünün gelişimi üzerinde durduğu görülebilmektedir.

2.4.4 Karar – Fayda Yaklaşımı

Karar-fayda yaklaşımı muhasebe teorileştirme sürecinde önemli bir yere sahiptir. Yabancı literatürde “decision usefulness” olarak adı geçen karar-fayda 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 edebilmelidir (Elitaş, 2011: 41).

Bu yaklaşıma ilişkin olarak ortaya atılan görüşlerin geçmişi 1960'lı yıllara kadar uzanır. Hatta Kabir'e (2007: 3) göre karar-fayda yaklaşımı 1950'lerden itibaren muhasebe literatüründe yerini aldığı söylenebilir. Teorileştirme sürecinde 1970'lerden itibaren bugünkü muhasebe teorisinin gelişiminde önemli katkılar yapan normatif teorilerden pozitif teorilere doğru bir geçiş vardır. İşte bu dönemde ortaya çıkan pozitif muhasebe araştırmalarının muhasebede hakim hale gelerek Coetsee'ye (2010: 3-4) göre, muhasebede karar-fayda yaklaşımının kullanılmasına uygun ortam hazırlamıştır. Bunun temel nedeni olarak ise yine Coetsee'ye (2010: 4) göre, muhasebe ilklerinin, kavramlarının ve standartlarının tündengelimci mantığa uygun bir biçimde pragmatik bir süreç içerisinde gelişmesi, sürecin pragmatikliğini arttırması ve mükemmel standartlar için tüm amaçların ve girişimlerin imkansız hale gelmesidir. Bu nedenle Amerikan Muhasebeciler Birliği tarafından 1966 yılında yayınlanan tebliğ ortaya atılarak yaşanan sorunlara öneriler getirilmiştir. Karar-fayda yaklaşımının meşruluğunu sağlayan bu tebliğ sayesinde, pozitif araştırmaların muhasebe literatüründe yerini almasını sağlayan ortam hazırlanmaya başlanmıştır (Uçma, 2011: 147).

Bu yaklaşımın temelini oluşturan ve yukarıda adı geçen tebliğ, Amerikan Muhasebeciler Birliği'nin 1966 yılında yayınladığı Temel Muhasebe Teorisi Tebliği (A Statement of Basic Accounting Theory – ASOBAT)'dir. ASOBAT muhasebeyi, bilgi kullanıcılarının karar almasına ve değerlendirmesine olanak tanıyan finansal bilginin tanımlanması, ölçümlü ve iletişim süreci olarak tanımlamaktadır. Tebliğin temel amacı da bir muhasebe teorisi için olası yapıyı ortaya çıkarmaktır. Bu tebliğde teori kavramı, ilgili alanı referans alan genel bir çerçeve sunan kuramsal, kavramsal ve pragmatik ilkeler seti bütünü olarak tanımlanmaktadır (ASOBAT, 1966: 1).

Bu tebliğde muhasebe alanında yaşanan değişikliklerin nedeni olarak, insan davranışlarına bağlı olarak yaşanan teknolojik gelişmelerin ve değişimlerin muhasebe alanını ve muhasebe yöntemlerini de değiştirmesi olarak gösterilmiştir. Hatta tebliğe göre, değiştirmeye de devam edecektir. Bu değişikliklere bağlı olarak muhasebenin geleceğini de etkileyecek temel alanlar ortaya çıkmıştır. Bunlar ASOBAT içerisinde açıkça tanımlanmıştır (1966: 63):

- ✓ Karar sürecindeki bilgi,
- ✓ İnsan davranışları bilgisi,

- ✓ Bilgisayar teknolojisi ve sistemlerindeki tasarım ve
- ✓ Bilgi teorisi ve ölçme tekniklerindeki değişimdir.

Bu gelişmeler ışığında muhasebe teorisi ve pratikleri de değişmiştir. Muhasebe teorisinin gelecekteki olası yapısı, geçmiştekenden daha normatif ve daha az tanımlayıcı olacaktır. Muhasebe alanı geçmişten gelen ve var olan bilginin iletişimini ve ölçümünü içermekte ve sosyo-ekonomik faaliyetlere açıklamalar sunmaktadır. Kontrol yöntemlerindeki gelişme ve her seviyede karar alma muhasebenin temel amaçları haline gelmiştir. Bilgi teorisinde yaşanan gelişimin bir sonucu olarak muhasebe diğer disiplinlerle birleşmiştir. Bu nedenle de yeni araştırma alanları ortaya çıkmıştır. Bunlar (ASOBAT):

- ✓ Bireyin ve örgütün ihtiyaç duyduğu bilgi nedir ve ne olmalıdır. Bu ihtiyaçlar bulunmalı ve analiz edilmelidir. Böylelikle de raporlanan bilginin geliştirilmesi sağlanmalıdır.
- ✓ İnsan eylemlerinin ölçümleri üzerindeki etkilerin belirlenmesi gerekmektedir.
- ✓ İletişim ve ölçüm tekniklerinin geliştirilmesi gerekmektedir.

Yine ASOBAT'ta (1966: 64), muhasebenin kavramsal temelleri araştırılmaktadır. Muhasebe, temelinde bir bilgi sistemidir. Ekonomik olaylar üzerinde oluşan sorunlara etkili bilgi sağlamaya yönelik genel bir teorinin uygulamasıdır. Aynı zamanda muhasebe, nitel kavramlarla ifade edilen karar alma bilgisini sağlayan genel bir bilgi sistemidir. Bu anlamda muhasebe hem bir kişiliği yönetmeye yarayan genel bir bilgi sistemi hem de bilgi tarafından tanımlanan temel bir alanın parçasıdır. Muhasebe aynı zamanda etkili bir şekilde bilginin geçişi ve iletişimi ile de ilgilenmektedir. Çünkü muhasebe birçok aktivite için uygulanabilen bir ölçüm sürecidir. Bu aynı zamanda ekonomik karar almayı sağlayan bilgi sisteminin ayırıcısı olduğu anlamına da gelmektedir. Bu nedenle muhasebenin iletişim yönteminin yeniden araştırılma ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Sonuçta da finansal tabloları hazırlayanların varsayımları ve bilginin edinilmesindeki tepkilerin açıklanması sağlanabilecektir.

BÖLÜM 3: TÜRKİYE’DE 2007-2011 YILLARI ARASINDA MUHASEBE ALANINDA YAZILMIŞ DOKTORA TEZLERİNİN ANALİZİ

Muhasebe araştırmalarının epistemolojik yönelimini analiz etmek için 2007-2011 yılları arasında Türkiye’de muhasebe alanında yapılan doktora tezleri tercih edilmiştir. Bu şekilde Türkiye’de muhasebe araştırmalarının önemli bir kısmını oluşturan doktora tezlerinin genel yönelimi tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.1. Araştırmanın Çerçevesi

Türkiye’de son zamanlarda yapılan doktora tezlerinin yönelimi genel olarak araştırmanın çerçevesini oluşturmaktadır. Araştırma ile ilgili detaylı kısımlar çalışmanın devamında yer almaktadır.

3.1.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı 2007-2011 yılları arasında Türkiye’de muhasebe alanında yazılan doktora tezlerini incelemek ve tezlerdeki genel yönelimleri açığa çıkarmaktır. Yapılan çalışmada ulaşılan tezler çalışma yılı, çalışmanın yapıldığı üniversite, her birine ait birçok alt başlığı bulunan dört ana başlık altında incelenerek muhasebe ile ilgili yapılan çalışmalardaki epistemolojik yönelimleri açığa çıkarmak amaçlanmıştır.

3.1.2. Problem Durumu

Türkiye’de 2007-2011 yılları arasında muhasebe alanında yazılmış doktora tezlerindeki mevcut durum ve genel eğilimler nelerdir?

3.1.3. Alt Problemler

Çalışmanın alt problemleri temel olarak iki kısımdan oluşmaktadır. İlk kısım, 2007-2011 yılları arasında Türkiye’de yapılan doktora tezlerinin tümü ana ve alt başlıklara göre sınıflandırılmasını içermektedir. İkinci kısım ise 2007-2011 yılları arasında Türkiye’de yapılan ve tam metnine ulaşılan doktora tezlerinin epistemolojik yöneliminin tespitine yönelik problemleri kapsamaktadır.

Birinci kısma ait alt problemler:

- ✓ Muhasebe alanında yazılmış doktora tezlerinin ana başlıklar ve yıllara göre dağılımı nasıldır?
- ✓ Üniversitelere göre muhasebe bilim dalında yazılan doktora tez sayısı kaçtır?
- ✓ Finansal Muhasebe ana başlığında yazılmış tezlerin alt başlıklara ve yıllara göre dağılımı nasıldır?
- ✓ Muhasebe Denetimi ana başlığında yazılmış tezlerin alt başlıklara ve yıllara göre dağılımı nasıldır?
- ✓ Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ana başlığında yazılmış tezlerin alt başlıklara ve yıllara göre dağılımı nasıldır?
- ✓ Muhasebe alanında yazılmış diğer tezlerin alt başlıklara ve yıllara göre dağılımı nasıldır?

İkinci kısma ait alt problemler:

- ✓ Muhasebe alanında yazılmış doktora tezlerinin epistemolojik yöneliminin yıllara göre dağılımı nasıldır?
- ✓ Muhasebe alanında yazılmış doktora tezlerinin epistemolojik yöneliminin ana başlıklara göre dağılımı nasıldır?
- ✓ Finansal Muhasebe ana başlığında yazılmış tezlerin epistemolojik yöneliminin alt başlıklara göre dağılımı nasıldır?
- ✓ Muhasebe Denetimi ana başlığında yazılmış tezlerin epistemolojik yöneliminin alt başlıklara göre dağılımı nasıldır?
- ✓ Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ana başlığında yazılmış tezlerin epistemolojik yöneliminin alt başlıklara göre dağılımı nasıldır?
- ✓ Muhasebe alanında yazılmış Diğer tezlerin epistemolojik yöneliminin alt başlıklara göre dağılımı nasıldır?

3.1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

- ✓ Muhasebe alanında yazılan doktora tezlerindeki mevcut durumu ve genel yönelimleri belirlemek amacıyla yapılan bu çalışmada araştırmacı tarafından Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi veri tabanı taranmıştır.

- ✓ Tarama sürecinde muhasebeyle ilgili Bölüm, Ana Bilim Dalı ve Bilim Dalı kategorilerindeki tezler yıllara göre ayrı ayrı taranmış ve elde edilen tezlerin Muhasebeyle ilgili olanları tespit edilmiştir.
- ✓ Çalışma Türkiye’de muhasebe alanında ve 2007-2011 yılları arasında yazılan doktora tezlerini içermektedir. Bu sınırlamanın sebebi, çalışmanın güncel durumu ve yönelimleri öne çıkarmasından kaynaklanmaktadır.
- ✓ Elde edilen çalışmaların tam metin ya da özet metinleri incelenmiş, çalışma analizi için yeterli veri içermeyen çalışmalar örneklem dışı bırakılmıştır.
- ✓ Örneklem dışı bırakılan 57 tezin 2 adedi 2007 yılına, 1 adedi 2008 yılına, 5 adedi 2009 yılına, 28 adedi 2010 yılına ve 21 adedi de 2011 yılına ait tezlerdir. Dikkat edilirse ulaşılamayan tezlerin çoğu 2010 ve 2011 yıllarına aittir. Bunun sebebi tez yazarlarının tezlerini teslim ettikten sonra asgari üç yıl tezlerini erişime kapatma haklarının olmasıdır. Dolayısıyla tezlerin tarandığı yıl ile geçmiş üç yılın erişime kapalı tezleri 2010, 2011 ve 2012 yıllarına tekabül etmektedir ve bu yıllarda yazılmış tezlere ulaşmak tez yazarının erişim iznine bağlıdır.

3.2. Yöntem

Bu bölümde araştırmanın modeli, kullanılan verilerin toplanma aşaması, toplanan verilerin analizinde kullanılan istatistiksel teknikler yer almaktadır.

3.2.1. Araştırmanın Modeli

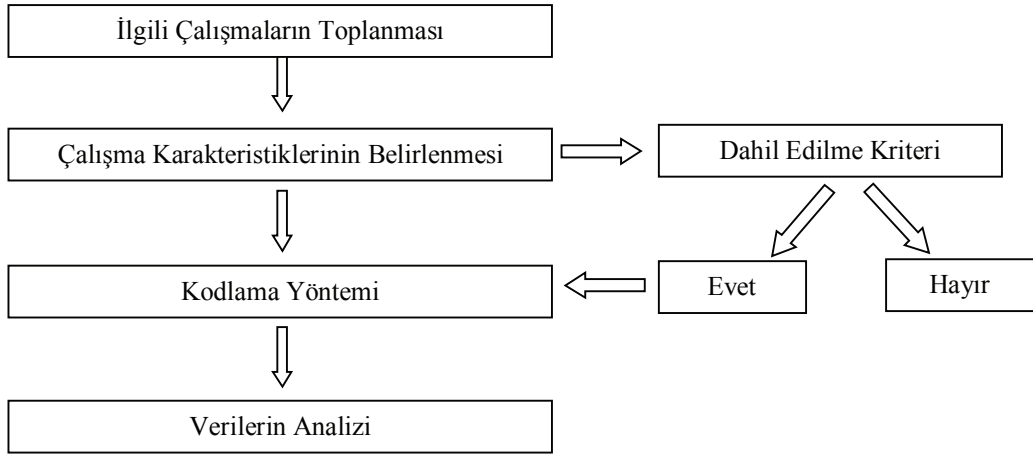
Bu çalışmada nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Nitel araştırma yöntemi Yıldırım ve Şimşek (2011)’e göre görüşme, gözlem, doküman analizi gibi nitel veri toplama tekniklerinin kullanıldığı, algı ve durumların kendi doğal ortamlarında gerçekçi ve bütüncül bir yaklaşımla ortaya konmasında nitel süreçlerin izlendiği araştırma türü olarak tanımlanmaktadır.

Araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden biri olan betimsel çalışma yöntemi kullanılmıştır. Betimsel çalışmalar ilişkiyi ya da farkı merak etmeyen, neyin ne olduğunu belirlemeye yönelik çalışmalardır. Dolayısıyla betimsel çalışmalar, bilimin betimleme amacına hizmet etmekle birlikte, aynı zamanda sonraki çalışmalar için de fikir üretmeye yönelik görüş sağlarlar. Betimsel çalışmalar da bilimseldir fakat ölçme

sonuçlarına dayalı olmaları gerekir. Betimsel çalışmalar olanı olduğu gibi açıklamaya çalışan, fark ya da ilişki bulmaya çalışmayan çalışmalar oldukları için ayrıca kendilerine özgü düzenekleri yoktur. Tezlerin, makalelerin istatistiksel ve yöntem açısından ele alınmaları da betimsel çalışma olarak adlandırılır (Erkuş, 2009; Karasar, 2010).

3.2.2. Veri Toplama

Veri toplama amacıyla şekil 5’te gösterilen aşamalar yerine getirilmiştir:



Şekil 5: Veri Toplama Aşamaları

Çalışmada veri olarak kabul edilecek doktora tezlerine ilişkin bilgiler doküman incelemesi yöntemi ile toplanmıştır. Veriler YÖK veritabanından Mart 2013 tarihi itibarıyla elde edilmiştir. Seçilen ve 2007-2011 yıllarını kapsayan her bir doktora tezi, muhasebeyle ilgili ifadeler aracılığı ile konuları, tez adları ve anahtar sözcükleri esas alınarak taranmıştır. Söz konusu dönemde yapılan tezlerin tümünün tam ve doğru olarak Yüksek Öğretim Kurumunun elektronik tez arşivinde kayıtlı olduğu varsayılmıştır.

Muhasebe alanında 2007-2011 yıllarında yazılmış tezlerin belirlenebilmesi için YÖK Yayın ve Dokümantasyon merkezinin web sayfasındaki “Ayrıntılı Tarama” sekmesinden yararlanılmıştır. Şekil 6’da ilgili kısım gösterilmektedir.

Üniversite	Doktora	Onay Durumu	Yil	Tez No
Grubu	Enstitü	İzin Durumu	Dil	Tez Adı
Bölüm	Konu	Özet	Yazar	Danışman
Anabilim Dalı	Özet	Liste: 10	B u l	Temizle
Bilim Dalı				

Şekil 6: YÖK Ulusal Tez Merkezinin Web Sayfasındaki “Ayrıntılı Tarama” Sekmesi

Yukarıda bölüm kategorisinde yer alan bölümlerden “İşletme Bölümü” seçilerek ilgili yıllarda yazılmış doktora tezleri taranmış ve muhasebeyle ilgili olanlar tespit edilmiştir. Bu kategorideki muhasebeyle ilgili başka bir bölüm olmadığından bu kategori sıfırlanıp “Anabilim Dalı” kategorisine geçilmiştir. Bu kategoride muhasebeyle ilgili olan aşağıdaki anabilim dallarından her biri için ilgili yıllarda taramalar yapılmıştır:

- ✓ Finans ABD,
- ✓ Finans ve Bankacılık ABD,
- ✓ Finansman ABD,
- ✓ İşletme (İngilizce) ABD,
- ✓ İşletme ABD,
- ✓ İşletme Finansı ABD,
- ✓ İşletme Mühendisliği ABD,
- ✓ İşletme Yönetimi ABD,
- ✓ Muhasebe Denetim ABD,
- ✓ Muhasebe ve Finansal Yönetim ABD,
- ✓ Muhasebe ve Finansman ABD,

“Anabilim Dalı” kategorisindeki tezler tarandıktan ve muhasebeyle ilgili olanları tespit edildikten sonra bu kategori de sıfırlanıp “Bilim Dalı” kategorisine geçilmiştir. Bu kategoride muhasebeyle ilgili olan aşağıdaki bilim dallarından her biri için ilgili yıllarda taramalar yapılmıştır:

- ✓ Finans Bilim Dalı
- ✓ Finans ve Bankacılık Bilim Dalı
- ✓ Finansal Piyasalar ve Yatırım Yönetimi Bilim Dalı
- ✓ Finansman Bilim Dalı
- ✓ İşletme Bilim Dalı
- ✓ Muhasebe Bilim Dalı

- ✓ Muhasebe Denetimi Bilim Dalı
- ✓ Muhasebe Finansman Bilim Dalı

“Bilim Dalı” kategorisindeki tezler tarandıktan ve muhasebeyle ilgili olanları tespit edildikten sonra ilgili çalışmaların toplanma işlemi sonlandırılmıştır.

3.2.3. Çalışma Karakteristiklerinin Belirlenmesi

Çalışma karakteristikleri, araştırmacı tarafından çalışmada araştırılan durum ile ilgili özellikleri içeren değişkenlerdir. Bu çalışmada kullanılan karakteristikler başlıca şu şekilde sıralanabilir:

- ✓ Çalışmanın Yapıldığı Üniversite
- ✓ Çalışmanın Yayın Türü
- ✓ Çalışmanın Yayın Yılı
- ✓ Çalışmanın Uygulandığı Konu Alanı
- ✓ Çalışmanın Türü
- ✓ Çalışmanın Epistemolojik Yönelimi

Dahil Edilme Kriteri

İlgili literatür çalışmasından sonra elde edilen tezlerin dahil edilme kriterine uygunluğu test edilmiştir. Bu kapsamda çalışma için gerekli olan özet, içindekiler ve yöntem kısmı analize tabi tutulmuştur. Erişimine izin verilmeyen tezlerin analizi yapılamadığından bu tezler örneklemden çıkarılmıştır.

3.2.4. Kodlama Yöntemi

Elde edilen çalışmaların özelliklerini açığa çıkarmak için çalışmaya özgü bir kodlama yöntemi geliştirilmiştir.

Betimsel yöntemin kullanıldığı bu çalışmada hangi tezlerin örnekleme dahil edilip hangi tezlerin örnekleme dışında bırakılacağına ve tezlerin seçiminde hangi yılların esas alınacağına araştırmacı tarafından karar verilmiştir. Bu özelliği açısından betimsel çalışmalar öznel bir özelliğe sahiptir. Bu nedenle çalışma örnekleme dahil edilen çalışmalar belirlendikten sonra araştırmacı tarafından geliştirilen Kodlama Formu'nun (Ek 1) ilgili başlıkları altında gerekli veriler kodlanmıştır.

3.2.5. Verilerin analizi

Araştırmada, değişkenlere ilişkin frekans dağılımına bağlı istatistiklere yer verilmiştir. Frekans dağılımında bir ya da daha çok değişkene ait değerlerin özelliklerini betimlemek amacıyla veriler tablolar ile belirtilmiş, sayı ve yüzde olarak verilmiştir. Verilerin analizinde kullanılan tüm hesaplamalar için Microsoft Excel 2007 programı kullanılmıştır.

3.3. Bulgular

Bu bölümde araştırmaya dahil edilen tezlere ait tanımlayıcı istatistikler ve araştırmanın alt problemlerinin cevaplanması sonucu elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

3.3.1. Çalışmaya Ait Betimsel İstatistikler

Çalışma kapsamında YÖK Ulusal Tez Merkezi veritabanının taranması sonucu 2007-2011 yılları arasında muhasebe alanında yazılan 185 doktora tezine ulaşılmıştır. 185 doktora tezinin özet kısmından yola çıkılarak doktora tezlerinin ana ve alt başlıklara göre sınıflandırılması yapılmıştır. Bu çalışmada araştırmanın yönteminde belirtilmiş kriterlere uygun olan 128 doktora tezi epistemolojik analiz için çalışma örnekleme dahil edilmiştir. Örneklem dışı bırakılan 57 doktora tezi, dahil edilme kriterlerine uygun olmadığı için analiz dışında bırakılmıştır. Bahsedilen 57 doktora tezinin analiz dışında bırakılmasının nedeni, çalışmaların tam metinlerine ulaşılamaması ve elde edilen özet metinlerin çalışma için yeterli verileri içermemesidir.

3.3.2. Araştırma Alt Problemlerine Ait Bulgular

Bu çalışmada yapılan sınıflandırma büyük ölçüde Plumlee, Kachelmeier, Madeo, Pratt ve Krull'un yaptıkları çalışmadan esinlenerek gerçekleştirilmiştir (2006). İlgili çalışmada yapılan sınıflamadaki başlıklar sırasıyla finansal muhasebe, yönetim muhasebesi, muhasebe denetimi, vergi, muhasebe eğitimi ve diğer olarak tanımlanmıştır. Çalışmamızda bahsedilen bu sınıflandırmadan yola çıkılarak ana başlıklar belirlenmiş daha sonra bu ana başlıklarla ilişkili alt başlıklar oluşturularak sınıflandırma tamamlanmıştır.

Yapılan sınıflandırmada beş ana başlık, "Finansal Muhasebe", "Muhasebe Denetim", "Maliyet ve Yönetim Muhasebesi" ve "Diğer" olarak sıralanmaktadır.

Elde edilen muhasebe tezleriyle ilgili sınıflandırma Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1
Muhasebe Alanında Yazılmış Doktora Tezlerinin Ana Başlıklar ve Alt Başlıklara Göre Sınıflandırılması

Ana Başlıklar	Alt Başlıklar
Finansal Muhasebe	<ul style="list-style-type: none">• Enflasyon Muhasebesi• Envanter/Değerleme• Finansal Araçlar, Teknikler ve Piyasalar• Raporlama ve Analiz• Sosyal Muhasebe• Muhasebe Standartları• Uluslararası Muhasebe
Muhasebe Denetimi	<ul style="list-style-type: none">• Bilgisayar Kullanan Sistemlerde Denetim• Dış Denetim• İç Denetim• İç Kontrol
Maliyet ve Yönetim Muhasebesi	<ul style="list-style-type: none">• Karar Alma• Maliyet Analizi• Maliyet Kavramları, Hesaplama Yöntemleri ve Maliyetlerin Dağıtımı• Maliyet Yönetimi• Planlama ve Kontrol
Diğer Konular	<ul style="list-style-type: none">• Adli Muhasebe• Çevre Muhasebesi• Devlet Muhasebesi• Muhasebe Bilgi Sistemi• Muhasebe Eğitimi• Muhasebe Mesleği ve Etiği• Şirketler Muhasebesi• Uzmanlık Muhasebesi• Vergi ve Yasal Etkiler

Tablodan anlaşılacağı üzere ana başlıklar halinde sınıflandırılan konular tezler incelendikçe alt başlıklar oluşturulmuştur.

Birinci kısma ait alt problemler:

- ✓ **Muhasebe alanında yazılmış doktora tezlerinin ana başlıklar ve yıllara göre dağılımı nasıldır?**

Muhasebe alanında yazılmış doktora tezlerinin ana başlıklar ve yıllara göre dağılımı Tablo 2’de belirtilmiştir.

Tablo 2
Muhasebe Alanında Yazılmış Doktora Tezlerinin Ana Başlıklar ve Yıllara Göre Dağılımı

Yıl	Finansal Muhasebe	Muhasebe Denetim	Maliyet ve Yönetim Muhasebesi	Diğer	Toplam
2007	14	7	12	5	38
2008	9	11	9	2	31
2009	13	3	5	8	29
2010	14	10	12	14	50
2011	11	10	8	8	37
Toplam	61	41	46	37	185

2007 – 2011 yılları arasında muhasebe alanında yazılan doktora tezlerinin sayısı 186'dır. Bu haliyle beş yıllık süreçte en fazla doktora tezi Finansal Muhasebe ana başlığında yazılmıştır. Bu başlık altında toplam 61 tez yazılmış ve bu sayı toplam tez sayısının %33'ünü oluşturmaktadır. Bunu takip eden Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ana başlığında yazılan 46 tez ise toplam tezlerin %25'ini oluşturmaktadır. Üçüncü sırada ise Muhasebe Denetimi ana başlığında yazılmış olan 41 tezin toplam tezlerin içerisindeki oranı ise %22'dir. Bunun haricinde Diğer adlı ana başlık altında yazılan tezlerin sayısı 37'dir ve toplam tezlerin %20'ine karşılık gelmektedir.

✓ **Üniversitelere göre muhasebe bilim dalında yazılan doktora tez sayısı kaçtır?**

Tezler hazırlandıkları üniversitelere göre incelenmiş ve durum Tablo 3'de gösterilmiştir. Tablo 3'e bakıldığında toplam 27 üniversitede muhasebe alanında muhasebe doktora tezi yazılmıştır. Bu tezlerin yazıldığı üniversiteler içerisinde sayıca en fazla olan ilk 5 üniversite sırasıyla, Marmara Üniversitesi (44 adet), İstanbul Üniversitesi (24 adet), Atatürk Üniversitesi (13 adet), Sakarya Üniversitesi (11 adet), Selçuk Üniversitesi ve Dokuz Eylül Üniversitesi (8 adet). Bu üniversitelerde yapılan doktora tezleri ana başlıklar itibariyle incelendiğinde Marmara ve İstanbul Üniversitelerinde ağırlığın Finansal Muhasebe ana başlığında, Atatürk ve Sakarya üniversitelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ana başlığında, Dokuz Eylül Üniversitelerinde ise ağırlık olarak Muhasebe Denetimi ana başlığında olduğu dikkati çekmektedir.

Tablo 3
Üniversitelere Göre Muhasebe Bilim Dalında Yazılan Doktora Tez Sayısı

Üniversite	Finansal Muhasebe	Muhasebe Denetimi	Maliyet ve Yönetim Muhasebesi	Diğer	Toplam
Adnan Menderes Ün.	0	0	1	0	1
Afyon Kocatepe Ün.	2	1	0	1	4
Akdeniz Ün.	0	1	2	2	5
Anadolu Ün.	1	1	0	1	3
Ankara Ün.	2	1	1	1	5
Atatürk Ün.	1	1	8	3	13
Başkent Ün.	2	0	0	1	3
Celal Bayar Ün.	2	2	0	1	5
Çukurova Ün.	1	2	1	1	5
Dokuz Eylül Ün.	1	3	2	2	8
Dumlupınar Ün.	2	2	1	1	6
Erciyes Ün.	0	3	0	1	4
Gazi Ün.	2	2	2	1	7
Gebze İleri Teknoloji Enst.	0	0	1	4	5
Hacettepe Ün.	2	0	0	1	3
Işık Ün.	1	1	0	0	2
İstanbul Teknik Ün.	0	0	1	0	1
İstanbul Ün.	12	4	5	3	24
Kadir Has Ün.	1	0	0	0	1
Karadeniz Teknik Ün.	1	2	0	0	3
Kocaeli Ün.	2	1	0	1	4
Marmara Ün.	18	8	15	3	44
Niğde Üniversitesi	1	0	0	0	1
Sakarya Ün.	2	1	4	4	11
Selçuk Ün.	3	2	0	3	8
Süleyman Demirel Ün.	1	3	2	1	7
Uludağ Üniversitesi	1	0	0	1	2
Toplama	60	41	45	36	185

- ✓ **Finansal Muhasebe ana başlığında yazılmış tezlerin alt başlıklara ve yıllara göre dağılımı nasıldır?**

Finansal Muhasebe tezlerinin analizi için Finansal Muhasebe ana başlığı altında yer alan alt başlıklar belirlenmiştir:

- ✓ Enflasyon Muhasebesi

- ✓ Envanter/Değerleme
- ✓ Finansal Araçlar, Teknikler ve Piyasalar
- ✓ Raporlama ve Analiz
- ✓ Sosyal Muhasebe
- ✓ Muhasebe Standartları
- ✓ Uluslararası Muhasebe

Finansal Muhasebe ana başlığında yazılmış tezlerin alt başlıklara ve yıllara göre dağılımı Tablo 4’de gösterilmiştir.

Tablo 4
Finansal Muhasebe Ana Başlığında Yazılmış Tezlerin Alt Başlıklara ve Yıllara Göre Dağılımı

Yıllar	Enflasyon Muhasebesi	Envanter / Değerleme	Finansal Araçlar, Teknikler ve Piyasalar	Raporlama ve Analiz	Sosyal Muhasebe	Muhasebe Standartları	Uluslararası Muhasebe	Toplam
2007	1	2	0	8	0	3	0	14
2008	0	3	0	3	0	0	3	9
2009	0	0	1	5	2	4	1	13
2010	0	0	1	7	1	5	0	14
2011	0	0	0	4	0	4	3	11
Toplam	1	5	2	27	3	16	7	61

Finansal Muhasebe tezleri alt başlıklar altında analiz edildiğinde Tablo 4’ten de görüleceği gibi toplam 61 tezin 27 tanesi Raporlama ve Analiz alt başlığında yazılmıştır ve bu sayı toplam Finansal Muhasebe tezlerinin %44’ünü oluşturmaktadır. En az tez ise Enflasyon muhasebesi (1 adet) alt başlığındadır. Raporlama ve Analiz alt başlığında yer alan tezlerin fazla olmasının nedeni 2000’li yıllarla ülkenin gündemine giren muhasebe standartlarının işletmelerin muhasebe uygulamalarını etkilemesi olarak görülebilir. Ayrıca bir devrim niteliğinde olan yeni Türk Ticaret Kanunu’nun işletmelerde kurumsal yönetimin yerleşmesini sağlayan ilkeleri olabilir.

- ✓ **Muhasebe Denetimi ana başlığında yazılmış tezlerin alt başlıklara ve yıllara göre dağılımı nasıldır?**

Muhasebe Denetimi ana başlığında yazılan tezlerin alt başlıklara ayrımı aşağıdaki gibidir:

- ✓ Bilgisayar Kullanan Sistemlerde Denetim
- ✓ Dış Denetim
- ✓ İç Denetim
- ✓ İç Kontrol

Muhasebe Denetimi ana başlığında yazılmış tezlerin alt başlıklara ve yıllara göre dağılımı Tablo 5’de gösterilmiştir.

Tablo 5
Muhasebe Denetimi Ana Başlığında Yazılmış Tezlerin Alt Başlıklara ve Yıllara Göre Dağılımı

Yıllar	Bilgisayar Kullanan Sistemlerde Denetim	Dış Denetim	İç Denetim	İç Kontrol	Toplam
2007	1	2	3	1	7
2008	0	6	3	2	11
2009	0	1	2	0	3
2010	0	7	3	0	10
2011	0	7	2	1	10
Toplam	1	23	13	4	41

Tablo 5 incelendiğinde Muhasebe Denetim alt başlığında toplam 41 tezin yazıldığı görülmektedir. Genel olarak bakıldığında en fazla tezin 2008 yılında yazıldığı görülmektedir. Alt kategoriler incelendiğinde ise en fazla tezin, 23 adetle Dış Denetim alt başlığında yazıldığı görülmektedir ve bu sayı Muhasebe Denetim alanında yazılan toplam tezlerin %56’sını oluşturmaktadır. Dış Denetim alt başlığında yazılmış tezlerin fazla olmasının muhtemel sebebi son yıllarda denetim standartlarına verilen önemin artmasıdır. Bunun dışında İç Denetim alt başlığında 13 ve İç Kontrol alt başlığında 4 tez yazılmıştır.

- ✓ **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ana başlığında yazılmış tezlerin alt başlıklara ve yıllara göre dağılımı nasıldır?**

Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ana başlığın analizi için sınıflandırılan alt başlıklar aşağıdaki gibidir:

- ✓ Karar Alma
- ✓ Maliyet Analizi
- ✓ Maliyet Kavramları, Hesaplama Yöntemleri ve Maliyet Dağıtımı
- ✓ Maliyet Yönetimi
- ✓ Planlama ve Kontrol

Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ana başlığında yazılmış tezlerin alt başlıklara ve yıllara göre dağılımı Tablo 6’da gösterilmiştir.

Tablo 6
Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi Ana Başlığında Yazılmış Tezlerin Alt Başlıklara ve Yıllara Göre Dağılımı

Yıllar	Karar Alma	Maliyet Analizi	Maliyet Kav. Hesaplama Yönt. Maliyetlerin Dağ.	Maliyet Yönetimi	Planlama ve Kontrol	Toplam
2007	2	2	4	4	0	12
2008	1	1	4	2	1	9
2009	0	1	1	3	0	5
2010	0	1	8	2	1	12
2011	1	0	5	2	0	8
Toplam	4	5	22	13	2	46

Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ana başlığında yazılmış toplam tez sayısı Tablo 6’dan görülebileceği gibi 46’dır. Bu ana başlık altında en fazla tezin Maliyet Kavramları, Hesaplama Yöntemleri ve Maliyet Dağıtımı alt başlığında (22 adet) ve ardından Maliyet Yönetimi alt başlığında (13 adet) yazıldığı görülmektedir. Bunun dışında Maliyet Analizi alt başlığında 5 adet, Karar Alma alt başlığında 4 adet ve son olarak Planlama ve Kontrol alt başlığında 2 adet tez yazılmıştır.

- ✓ **Muhasebe alanında yazılmış Diğer tezlerin alt başlıklara ve yıllara göre dağılımı nasıldır?**

Diğer adlı ana başlık altında sınıflandırılan alt başlıklar konuları itibariyle belirlenmiş olup aşağıdaki gibidir:

- ✓ Adli Muhasebe
- ✓ Çevre Muhasebesi
- ✓ Devlet Muhasebesi

- ✓ Muhasebe Bilgi Sistemi
- ✓ Muhasebe Eğitimi
- ✓ Muhasebe Mesleği ve Etiği
- ✓ Şirketler Muhasebesi
- ✓ Uzmanlık Muhasebesi
- ✓ Vergi ve Yasal Etkiler

Muhasebe alanında yazılmış Diğer tezlerin alt başlıklara ve yıllara göre dağılımı Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7
Muhasebe Alanında Yazılmış Diğer Tezlerin Alt Başlıklara ve Yıllara Göre Dağılımı

Yıllar	Adli Muh.	Çevre Muh.	Devlet Muh.	Muh. Bilgi Sistemi	Muh. Eğit.	Muh. Mes. Etiği	Şirk. Muh.	Uzm. Muh.	Vergi ve Yasal Etkiler	Toplam
2007	1	0	1	0	0	2	0	0	1	5
2008	0	0	1	0	0	1	0	0	0	2
2009	2	1	0	1	0	0	3	1	0	8
2010	1	2	0	3	0	6	0	1	1	14
2011	1	0	1	2	1	3	0	0	0	8
Toplam	5	3	3	6	1	12	3	2	2	37

Tablo 7’den de anlaşılacağı gibi Diğer adlı ana başlıkta yazılan tez sayısı toplam 37’dir. Bu ana başlıkta en fazla doktora tezi Muhasebe Mesleği ve Etiği alt başlığında (12 adet) yazılmıştır. Bunu takiben Muhasebe Bilgi sistemi alt başlığında 6, Adli Muhasebe alt başlığında ise 5 tezin yazıldığı görülmektedir.

İkinci kısma ait alt problemler:

- ✓ **Muhasebe alanında yazılmış doktora tezlerinin epistemolojik yöneliminin yıllara göre dağılımı nasıldır?**

Muhasebe alanında yazılmış doktora tezlerinin epistemolojik yöneliminin yıllara göre dağılımı Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8
Muhasebe Alanında Yazılmış Doktora Tezlerinin Epistemolojik Yöneliminin Yıllara Göre Dağılımı

Epistemolojik Yaklaşım	2007	2008	2009	2010	2011	Toplam
Normatif	(%81) 29	(%77) 23	(%63) 15	(%68) 15	(%63) 10	(%72) 92
Pozitif	(%19) 7	(%23) 7	(%37) 9	(%32) 7	(%37) 6	(%28) 36
Toplam	(%100) 36	(%100) 30	(%100) 24	(%100) 22	(%100) 16	(%100) 128

Tablo 8’de görüldüğü gibi muhasebe alanında yazılmış doktora tezleri yıllar itibariyle epistemolojik açıdan değerlendirildiğinde tezlerdeki normatif eğilim yerini pozitif epistemolojiye bırakmaktadır. Toplam olarak bakıldığında ise normatif eğilimli çalışmaların oranı %72 iken pozitif eğilimli çalışmaların oranı %28’dir. 2007 yılında yazılmış doktora tezlerinden %81’i normatif eğilimli iken pozitif eğilimli çalışmaların oranı %19’dur. 2011 yılında ise normatif eğilimli tezlerin oranı %63’e gerilemiş, pozitif eğilimli çalışmaların oranı ise %37’ye yükselmiştir. 2007 yılından 2011 yılına kadar geçen sürede normatif eğilimli tezlerin yerini pozitif eğilimli tezlerin alması, muhasebe araştırmalarındaki disiplinler arası çalışmalara verilen önemi işaret etmektedir. Özellikle 2007 – 2011 yılları arasında yapılan tezlere bakıldığında her geçen yıl muhasebenin çevreyle olan ilişkisini ortaya çıkaran çalışmaların arttığı ve bu ilişkileri ölçmede çoğunlukla pozitif epistemolojinin enstrümanlarının kullanıldığı görülmektedir.

✓ Muhasebe alanında yazılmış doktora tezlerinin epistemolojik yöneliminin ana başlıklara göre dağılımı nasıldır?

Muhasebe alanında yazılmış doktora tezlerinin epistemolojik yöneliminin ana başlıklar ve yıllara göre dağılımı Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9
Muhasebe Alanında Yazılmış Doktora Tezlerinin Epistemolojik Yöneliminin Ana Başlıklar ve Yıllara Göre Dağılımı

Epistemolojik Yaklaşım	Finansal Muhasebe	Muhasebe Denetim	Maliyet ve Yönetim Muhasebesi	Diğer	Toplam
Normatif	(%66) 27	(%61) 19	(%97) 29	(%65) 17	(%72) 92
Pozitif	(%34) 14	(%39) 12	(%3) 1	(%35) 9	(%28) 36
Toplam	(%100) 41	(%100) 31	(%100) 30	(%100) 26	(%100) 128

Yapılan analiz çalışmasında 2007 – 2011 yılları arasında yazılmış tezlerin ana başlıklar itibariyle epistemolojik yönelimi çalışmaya dahil edilmiştir. Tablo 9’da bu analizin sonuçları verilmiştir. Tabloya göre Finansal Muhasebe ana başlığında yazılmış tezlerin %66’si normatif eğilimli iken, bu tezlerin %34’ü pozitif eğilimlidir. Muhasebe Denetimi ana başlığında yazılmış tezler incelendiğinde bu tezlerin %61 normatif eğiliminde ve %39’u pozitif eğilimindedir. Yine Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ana başlığında yazılmış tezlerin çoğunu normatif eğilimli tezler (%97) oluştururken, bu ana başlık altında yazılan tezlerin çok az bir kısmı (%3) pozitif eğilimlidir. Son olarak muhasebe alanında yazılmış Diğer ana başlığı altında toplanan tezlerin %65’ü normatif eğilimli iken, bu tezlerin %35’i pozitif eğilimlidir.

Doktora tezlerinin ana başlıklar altında epistemolojik analiz sonuçları genel olarak değerlendirildiğinde; Finansal Muhasebe, Muhasebe Denetimi ve Diğer ana başlıklar altında sınıflandırılan tezlerin epistemolojik dağılımı birbirine yakın iken, Maliyet Muhasebesi ana başlığında sınıflandırılan tezlerin epistemolojik dağılımı diğerlerinden farklıdır. Bu farklılık incelendiğinde görülecektir ki Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ana başlığında yazılmış tezlerin hemen hepsi normatif eğilimli çalışmalardır. Çünkü bu alanda yazılan tezlerin hemen hepsi işletmeler için bir model önermek veya mevcut modellerin geçerliliğini test etmek eğilimindedirler.

✓ **Finansal Muhasebe ana başlığında yazılmış tezlerin epistemolojik yöneliminin alt başlıklara göre dağılımı nasıldır?**

Finansal Muhasebe ana başlığında yazılmış tezlerin epistemolojik yöneliminin alt başlıklara ve yıllara göre dağılımı Tablo 10’da verilmiştir.

Tablo 10
Finansal Muhasebe ana başlığında yazılmış tezlerin epistemolojik yöneliminin alt başlıklara göre dağılımı

Epistemolojik Yaklaşım	Enflasyon Muhasebesi	Envanter / Değerleme	Finansal Araçlar, Teknikler ve Piyasalar	Raporlama ve Analiz	Sosyal Muhasebe	Muhasebe Standartları	Uluslararası Muhasebe	Toplam
Normatif	(%100) 1	(%60) 3	(%100) 2	(%55) 11	0	(%80) 4	(%100) 6	(%66) 27
Pozitif	0	(%40) 2	0	(%45) 9	(%100) 2	(%20) 1	0	(%34) 14
Toplam	(%100) 1	(%100) 5	(%100) 2	(%100) 20	(%100) 2	(%100) 5	(%100) 6	(%100) 41

Tablo 10’da Finansal Muhasebe ana başlığı altında sınıflandırılan alt başlıkların epistemolojik yönelimleri incelendiğinde, Raporlama ve Analiz alt başlığında yazılan tezlerin %55’i normatif eğilimli iken %45’inin pozitif eğilimli olduğu görülmektedir. Bunun dışında Uluslararası Muhasebe alt başlığında yazılan 6 tezin tamamı normatif eğilimli, Envanter/Değerleme alt başlığında yazılan 5 tezin %60’ı normatif eğilimli iken %40’ı pozitif eğilimli ve Muhasebe Standartları alt başlığında yazılan tezlerin %80’i normatif eğilimli iken %20’si pozitif eğilimlidir. Son olarak Sosyal Muhasebe alt başlığında yazılan tezlerin tamamı pozitif eğilimli, Finansal Araçlar, Teknikler ve Piyasalar alt başlığında yazılan tezlerin tamamı Normatif ve Enflasyon Muhasebesi alt başlığında yazılan tek tezin ise normatif eğilimli olduğu tablodan anlaşılmaktadır.

Analiz sonuçlarına göre, “Muhasebe standartları” alt başlığı dışında yazılan tezlerin oranları birbirine yakın iken, “Muhasebe Standartları” alt başlığında yazılan tezlerin oranı farklıdır. “Muhasebe Standartları” alt başlığında yazılan doktora tezlerinin çoğunluğu (%80) normatif çalışmalardır. Bunun muhtemel sebebi, standartların doğası gereği normatif bir yapıya sahip olmasıdır.

✓ **Muhasebe Denetimi ana başlığında yazılmış tezlerin epistemolojik yöneliminin alt başlıklara göre dağılımı nasıldır?**

Muhasebe Denetimi ana başlığında yazılmış tezlerin epistemolojik yöneliminin alt başlıklara göre dağılımı Tablo 11’de gösterilmiştir.

Tablo 11
Muhasebe Denetimi Ana Başlığında Yazılmış Tezlerin Epistemolojik Yöneliminin Alt Başlıklara Göre Dağılımı

Epistemolojik Yaklaşım	Bilgisayar Kullanan Sistemlerde Denetim	Dış Denetim	İç Denetim	İç Kontrol	Toplam
Normatif	(%100) 1	(%50) 9	(%78) 7	(%67) 2	(%61) 19
Pozitif	0	(%50) 9	(%22) 2	(%33) 1	(%39) 12
Toplam	(%100) 1	(%100) 18	(%100) 9	(%100) 3	(%100) 31

Tablo 11’de Muhasebe Denetimi ana başlığında sınıflandırılan alt başlıkların epistemolojik yönelimi incelendiğinde, Dış Denetim alanında yazılmış 18 tezin yarısı

normatif eğilimli iken yarısı pozitif eğilimlidir. Bunun dışında İç Denetim alt başlığında yazılan 9 tezin %78'i normatif eğilimli iken %22'si pozitif eğilimli, İç Kontrol alt başlığında yazılan 3 tezin %67'si normatif iken %33'ü pozitif eğilimlidir. Son olarak Bilgisayar Kullanan Sistemlerde Denetim alt başlığında yazılan tek tezin de normatif eğilimli olduğu tablodan anlaşılmaktadır.

✓ **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ana başlığında yazılmış tezlerin epistemolojik yöneliminin alt başlıklara göre dağılımı nasıldır?**

Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ana başlığında yazılmış tezlerin epistemolojik yöneliminin alt başlıklara göre dağılımı Tablo 12'de gösterilmiştir.

Tablo 12
Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi Ana Başlığında Yazılmış Tezlerin Epistemolojik Yöneliminin Alt Başlıklara Göre Dağılımı

Epistemolojik Yaklaşım	Karar Alma	Maliyet Analizi	Maliyet Kav. Hesaplama Yönt. Maliyetlerin Dağ.	Maliyet Yönetimi	Planlama ve Kontrol	Toplam
Normatif	(%67) 2	(%100) 5	(%100) 13	(%100) 7	(%100) 2	(%97) 29
Pozitif	(%33) 1	0	0	0	0	(%3) 1
Toplam	(%100) 3	(%100) 5	(%100) 13	(%100) 7	(%100) 2	(%100) 30

Tablo 12'de yer alan Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ana başlığında sınıflandırılan alt başlıkların epistemolojik yönelimleri incelendiğinde, Karar Alma alt başlığı hariç diğer alt başlıklarda yazılan tezlerin hepsinin normatif eğilimli olduğu görülmektedir. Karar Alma alt başlığında ise yazılan 3 tezin 2'si (%67) normatif eğilimli iken 1'i (%33) pozitif eğilimlidir.

Analiz sonuçları göstermektedir ki, "maliyet ve Yönetim Muhasebesi" alt başlığında yazılmış tezlerin hemen hepsi normatif eğilimlidir. Bunun muhtemel sebebi ise maliyet ve yönetim muhasebesi çalışma alanının doğası gereği normatif olmasıdır. Örneğin bir maliyet muhasebesi konusu olan stok değerlendirme yöntemlerinden işletmenin hangi yöntemi seçmesi gerektiği normatif içerikli bir sorgulama biçimidir. Çünkü işletme bu yöntemlerden birini seçtiğinde "hangi yöntemin seçilmesi gerektiği?" sorusuna cevap aramış olacaktır. Bu da normatif önermenin en temel sorusudur.

✓ **Muhasebe alanında yazılmış Diğer tezlerin epistemolojik yöneliminin alt başlıklara göre dağılımı nasıldır?**

Muhasebe alanında yazılmış Diğer tezlerin epistemolojik yöneliminin alt başlıklara göre dağılımı Tablo 13’de gösterilmiştir.

Tablo 13
Muhasebe Alanında Yazılmış Diğer Tezlerin Epistemolojik Yöneliminin Alt Başlıklara Göre Dağılımı

Epistemolojik Yaklaşım	Adli Muh.	Çevre Muh.	Devlet Muh.	Muh. Bilgi Sistemi	Muh. Eğit.	Muh. Mes. Etiği	Şirk. Muh.	Uzm. Muh.	Vergi ve Yasal Etkiler	Toplam
Normatif	(%100) 3	(%100) 3	(%67) 2	0	0	(% 57) 4	(%33) 1	(%100) 2	(%100) 2	(%65) 17
Pozitif	0	0	(%33) 1	(%100) 2	(%100) 1	(%43) 3	(%67) 2	0	0	(%35) 9
Toplam	(%100) 3	(%100) 3	(%100) 3	(%100) 2	(%100) 1	(%100) 7	(%100) 3	(%100) 2	(%100) 2	(%100) 26

Tablo 13’te yer alan muhasebe alanında yazılmış Diğer adlı ana başlık altında sınıflandırılmış alt başlıkların epistemolojik yönelimine bakıldığında, “Muhasebe Mesleği ve Etiği” alt başlığında yazılmış 7 tezin %57’si normatif eğilim iken %43’ü pozitif eğilimlidir. Bunun dışında “Devlet Muhasebesi” alt başlığında yazılmış 3 tezin 2’si (%67) normatif iken 1’i (%33) pozitif eğilimli ve “Şirketler Muhasebesi” alt başlığında yazılan 3 tezin 1’i (%33) normatif eğilimli iken 2’si (%67) pozitif eğilimlidir. Son olarak “Adli Muhasebe, Çevre Muhasebesi”, “Uzmanlık Muhasebesi”, “Vergi ve Yasal Etkiler” alt başlıklarında yazılan tezlerin tamamı normatif eğilimli iken “Muhasebe Bilgi Sistemi” ve “Muhasebe Mesleği ve Etiği” alt başlığında yazılan tezlerin tamamı pozitif eğilimli olduğu tablodan anlaşılmaktadır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Her disiplin beraberinde yöntemi, kuramı ve varsayımları açısından net bir şekilde tanımlanmalıdır. Bu bir disiplinin bilimsel meşruiyetini kazanması için vazgeçilmez bir unsurdur. Muhasebe disiplini de bilimsel meşruiyetini yirminci yüzyıldan beri sağlamak üzere dünyanın farklı coğrafyalarından akademisyenlerin çabasıyla bir takım çalışmalar yürütmektedir. Bu çalışmaların bir kısmını muhasebe teorilerinin oluşum süreci oluşturmaktadır.

Muhasebe teorilerinin oluşum süreci incelendiğinde farklı metotların kullanıldığını görmek mümkündür. Bu farklı metotlar incelendiğinde başta tümdengelimci yaklaşım olmak üzere sırasıyla tümevarım yaklaşımı, etik yaklaşım, ekonomik yaklaşım, sosyolojik yaklaşım ve eklektik yaklaşım muhasebe teorilerinin inşasında kullanılmaktadır. Farklı yöntemlerle geliştirilen muhasebe teorileri disiplinin meşruiyetini kazanması açısından son derece önem arz etmektedir.

Bununla beraber gelinen nokta itibarıyla muhasebe disiplininin bilimsel meşruiyeti halen tartışma konusudur. Bu tartışmanın başlıca sebebi muhasebenin piyasa koşullarına göre hareket eden bir kayıt tekniği ya da kayıt sistemi olarak görülmesinden kaynaklanmaktadır. Tartışmayla ilgili bir başka argüman ise muhasebenin salt bir meslek olduğu ve kendine has bir bilimsel yönteminin olmadığına yönelik açıklamalardır. Ne var ki, yirminci yüzyıldaki muhasebe düşünüşü muhasebenin salt bir tekniğe indirgenemeyeceğini ve kendine has bilimsel yöntemlerinin olduğunu, ortaya koyduğu farklı teorik yaklaşımlarla ispat etmeye çalışmıştır. İşte bu çalışmalar neticesinde bazı teorisyenler farklı muhasebe teorileri geliştirmişlerdir.

Literatür incelendiğinde görülecektir ki, muhasebe teorilerinin inşa sürecinde iki ana akım öne çıkmaktadır. Bu ana akımlardan ilki, normatif önermelerle oluşturulmuş normatif muhasebe teorileridir. Normatif muhasebe teorileri muhasebe uygulamalarının “*ne olması gerektiği*” ile ilgilenen ilke temelli teorilerdir. Başka bir deyişle, muhasebe çalışmalarını yönlendiren “*a priori*” olarak bilinen bir takım varsayımlar mevcuttur ve bu varsayımlar muhasebe araştırmalarını yönlendirmelidir. İfadeden de anlaşılacağı üzere normatif muhasebe teorileri normatif epistemoloji temelinde oluşturulan teorilerdir. Muhasebe teorilerinin inşasında ortaya çıkan diğer bir akım ise pozitif muhasebe teorileridir. Pozitif önermelerin yönlendirdiği bu teoriler, muhasebe

uygulamalarının ne olduğuyla ilgilenir ve bu uygulamaları ortaya çıkaran değişkenleri kestirmeye veya açıklamaya çalışır. Adından da anlaşılacağı gibi pozitif epistemolojiyi temel alan bu çalışmalar, sosyal bilimlerdeki pozitif araştırmaların arttığı 1960'lı yıllarda ortaya çıkmıştır.

Yirminci yüzyıla damgasını vurmuş ve muhasebenin bilimsel meşruiyetini sağlamak amacıyla yapılan muhasebe çalışmaların Türkiye'deki yansımaları tespit etmek amacıyla son bölümde bir analiz çalışması yapılmıştır. Bu çalışmada Türkiye'de muhasebe alanında yazılmış doktora tezlerinin yıllar ve üniversitelere göre dağılımının nasıl olduğu incelenerek bu tezlerin belirlenmiş ana ve alt başlıklara göre dağılımının incelenmesi yoluyla mevcut durum analiz edilerek eğilimlerin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır.

Bu amaçla Türkiye'de 2007 - 2011 yılları arasında muhasebe alanında yazılmış doktora tezleri ele alınmıştır. Bu tezler, YÖK ulusal tez sisteminde kayıtlı olan tüm tezlerin ilgili bölüm, bilim dalı ve anabilim dalı kategorilerinde taranması yoluyla elde edilmiştir. Elde edilen verilerin frekans dağılımı tablolar yardımıyla gösterilmiştir.

Muhasebe alanında yazılmış doktora tezlerinin sınıflandırıldığı ana başlıklar Finansal Muhasebe, Muhasebe Denetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ve Diğer şeklinde belirlenmiştir. Bu ana başlıklara göre tezler incelendiğinde tezlerin büyük bir kısmının "Finansal Muhasebe" ana başlığında toplandığı ve ardından "Maliyet ve Yönetim Muhasebesi" ana başlığında toplandığı tespit edilmiştir.

Muhasebe alanında yazılmış doktora tezleri üniversiteler bazında incelendiğinde tezlerin büyük bir kısmının yazıldığı ilk iki üniversite sırasıyla Marmara Üniversitesi ve İstanbul Üniversitesinde ağırlıklı olarak "Finansal Muhasebe" ana başlığında, ardından gelen Atatürk Üniversitesi ve Sakarya Üniversitesinde ise Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ana başlığında tezlerin yazıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

"Finansal Muhasebe" ana başlığında tezlerin büyük bir kısmının "Raporlama ve Analiz" alt başlığında yazıldığı tespit edilmiştir. "Muhasebe Denetimi" ana başlığında ise en fazla tezin "Dış Denetim" alt başlığında yazıldığı saptanmıştır. Yine "Maliyet ve Yönetim Muhasebesi" ana başlığında yazılan tezler incelendiğinde tezlerin büyük bir kısmının "Maliyet Kavramları, Hesaplama Yöntemleri ve Maliyet Dağıtımı" alt başlığında yazıldığı sonucuna ulaşılmıştır. "Muhasebe Denetimin"de yazılan doktora

tezlerindeki artışın muhtemel sebebi son yıllarda devrim niteliği taşıyan yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ve işletme yönetimine şeffaflık kazandıran yaptırımlarıdır. Bunun dışında muhasebe standartlarının, denetimi öne çıkaran uygulamaları, muhasebe araştırmacılarının bu alana yönelmesine vesile olmuştur.

Yukarıda sıralanan kategorilere girmeyen tezler mantıklı bir sistematik içerisinde “diğer” adlı ana başlıkta sınıflandırılmışlardır ve bu ana başlık altında en fazla tezin Muhasebe Mesleği ve Etiği alt başlığında toplandığı gözlenmiştir. Bu başlık altındaki tezlerin artışı muhasebe mesleğinin günden güne artan önemine işaret etmektedir.

Muhasebe alanında yazılmış doktora tezlerinin epistemolojik yönelimi incelendiğinde ise normatif yönelimli tezlerin ağırlıkta olduğu görülmektedir. Fakat örnekleme dahil edilen doktora tezlerinin oransal dağılımı incelendiğinde normatif yönelimli çalışmalardan pozitif yönelimli çalışmalara doğru bir artış söz konusudur. Bu da artan muhasebe çalışmalarının kendilerine yeni bir takım bilimsel alanlar oluşturma çabası içinde olduğunu göstermektedir.

Muhasebe alanında yazılmış doktora tezlerinin alt kategoriler bazında epistemolojik yönelimi incelendiğinde Finansal Muhasebe, Muhasebe Denetimi ve Diğer adlı kategorilerdeki dağılımın birbirine yakın ve normatif ağırlıklı olduğu gözlenmektedir. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi ana başlığında yazılmış doktora tezlerine bakıldığında ise bu tezlerin yüzde yüze yakını normatif ağırlıklı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bunun muhtemel sebebi ise tezlerde ele alınan konuların daha önceden literatüre kazandırılmış farklı maliyet ve yönetim muhasebesi enstrümanlarının işletmelere uygulanmasıyla ilgili çalışmalar olmasıdır. Bu tür çalışmalar doğası gereği normatif eğilimli olacaktır.

Son olarak Türkiye’de muhasebe alanında yazılmış doktora tezlerinin analizinin yapıldığı bu çalışmada görülmüştür ki halen normatif temelli çalışmalar ağırlıktadır. Fakat pozitif epistemoloji temelinde yapılan araştırmaların sayısı gün geçtikçe artmaktadır. Bu, muhasebenin bilimsel meşruiyetini sağlaması açısından önemli bir gelişme olarak değerlendirilebilir. Çünkü her disiplin kendinden başka disiplinlerle kurduğu ilişkiler nispetinde güçlenir ve bilimsel meşruiyetini sağlar. Bu bağlamda bir bilim dalı olarak ortaya çıkan muhasebe disiplini mevcut konumunu korumak ve güçlendirmek için disiplinler arası çalışmalara önem vermek durumundadır. Çünkü pozitif epistemolojiyle kurgulanan çalışmalar zorunlu olarak bir başka disiplinin alanına

girmek zorunda kalacaktır. Bunun önemi, bir veya birden fazla disiplinin birbiriyle kurdukları ilişkidir. Buradan doğacak yeni bilgi alanları ancak bu yolla sağlanabilecektir. Bu da nihayetinde bilimin ilerleme fikriyle uyumlu bir süreç olarak karşımıza çıkacaktır.

KAYNAKÇA

- AAA – (1966), *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association Press, USA.
- AAA – (1977), *Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance*, FL: American Accounting Association, Sarasota.
- ACAR, Sadık, (1994), *Genel İktisat*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 48, İzmir.
- AKDOĞAN, Nalan ve Hamdi Aydın, (1987), *Muhasebe Teorileri*, Ankara: Gazi Üniversitesi İİBF Yayın No: 44, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- ALTUNIŞIK, Remzi, Recai Coşkun, Serkan Bayraktaroğlu ve Engin Yıldırım, (2010), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: SPSS Uygulamalı*, Sakarya Yayıncılık, Altıncı Baskı, Sakarya.
- ALVESSON, Mats ve Hugh Willmott, (1992), “Critical Theory And Management Studies: An Introduction”, Ed. Mats Alvesson ve Hugh Willmott, *Critical Management Studies*, Sage Publications, 1-20.
- BEAMS, Floyd A. and Paul E. Ferting, (1971), “Pollution Control Through Social Cost Conversion”, *Journal of Accountancy*, Volume: 132, No: 5, 37 – 42.
- BEAVER, William H., (1989), *Financial Reporting – An Accounting Revolution*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.
- BELKAOUİ, Ahmed, (2004), *Accounting Theory*, Cengage Learning EMEA, 5th edn.
- BLAİKİE, Norman, (1993), *Approaches to Social Enquiry*, MA: Polity, Cambridge.
- BROOKS, L. L. (1976), “Accounting Policies Should Reflect Economic Reality”, *The Canadian Chartered Accountant Magazine*, November, 39 – 43.
- CARLSON, Marvin L. and James W. Lamb, (1981), “Constructing a Theory of Accounting – An Axiomatic Approach”, *The Accounting Review*, Volume: 56, Number: 3, 554 – 573.

- CEVİZCİ, Ahmet, (2000), *Felsefe Sözlüğü*, Dördüncü Baskı, Paradigma Yayınları, İstanbul.
- CEVİZCİ, Ahmet, (2010), *Bilgi Felsefesi*, Say Yayınları, Birinci Baskı, Ankara.
- CHABRAK, Nihel ve Ashley Burrowes, (2006), “The Language of Rochester School: Positive Accounting Theory Deconstructed”, http://basepub.dauphine.fr/xmlui/bitstream/123456789/3828/1/chabrak_burrowes.PDF, (Erişim Tarihi: 09.04.2013).
- CHAMBERS, R.J., (1993), “Positive Accounting Theory and PA Cult”, *ABACUS*, Volume: 29, Number: 1, 1-26.
- COETSEE, D. (2010), “The Role of Accounting Theory in the Develop of accounting Prenciples”, *Meditari Accounting Research*, Volume: 18, Number: 1, 1 – 16.
- DEMİR, Sevim Atila, (2009), “Sosyal Bilimlere Eleştirel Bir Bakış: Frankfurt Okulu ve Pozitivizm Eleştirisi”, *Sakarya Üniversitesi Fen Edebiyat Dergisi*, Sayı: 1, 59 – 73.
- DIMAGGIO, Paul J., (1995), “Comments on “What Theory Is Not”, *Administrative Science Quarterly*, Volume: 40, 391-397.
- DURKHEIM, Emile, (1995), *Toplumbilimsel Yöntemin Kuralları*, Çeviren: Cemal Baki Akal, Engin Yayıncılık, Birinci Baskı, İstanbul.
- ELİTAŞ, Cemal, (2011), *Muhasebede Araştırma Yöntemleri*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ERGUN, Doğan, (1993), *Yöntemi Bulmak*, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara.
- ERKUŞ, A. (2009), *Davranış Bilimleri İçin Bilimsel Araştırma Süreci*, İkinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- FASB - (1978), “Conference on Economic Consequences of Financial Accounting Standards”, *Financial Accounting Standards Board*, Stamford.
- FREMGEN, James M., (1967), “Utility and Accounting Principles”, *The Accounting Review*, Volume: 42, No: 3, 457 - 467.

- FRIEDMAN, M., (1953), *Essays in Positive Economics*, University of Chicago Press, Chicago & London.
- GAFFIKIN, M., (1988), “Legacy of the Golden Age: Recent Developments in the Methodology of Accounting”, *ABACUS*, Volume: 24, Number: 1, 16-36.
- GOLES, Tim ve Rudy Hirschheim, (2000), “The Pradigm is Dead, the Paradigm is Dead... Long Live the Paradigm: The Legacy of Brunell and Morgan”, *Omega*, Volume: 28, 249-268.
- GRAYLING, A. C., (1998), *Epistemology - The Blackwell Companion to Philosophy*, Ed. By N. Bunnin – E.B. Tsui-James, Blackwell Publishers, Oxford.
- GRUNBERG, Teo ve David Grunberg, (2013), *Bilim Felsefesi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 1376, Anadolu Üniversitesi Web-Ofset, Eskişehir.
- GÜNAY, V. ve Ümral Kırman, (2005), “Bilimsel Söylem ve Kanıtlama”, *Buca Eğitim Fakültesi Dergisi*, Sayı: 17, 327 – 333.
- HASSARD, John, (1993), *Sociology and Organization Theory: Positivism, Paradigms and Postmodernity*, University Press, Cambridge.
- HEMPEL, Carl G. ve Paul Oppenheim, (1948), *Studies in the Logic of Explanation*, Philosophy of Science, University of Chicago Press, Chicago.
- HENDRIKSEN, E. S. (1977), *Accounting Theory*, 3rd edn, IL: Richard D. Irwin, Homewood.
- HORKHEIMER, Max, (2005), *Geleneksel ve Eleştirel Kuram*, Çeviren: Mustafa Tüzel, Yapı Kredi Yayınları, Birinci Baskı, İstanbul.
- IJIRI, Yuji, (1965), “Axioms and Structers of Conventional Accounting Measurement”, *The Accounting Review*, Volume: 40, January, 36 – 53.
- IJIRI, Yuji, (1975), *Theory of Accounting Measurement*, American Accounting Association, Sarasota.

- INANGA, Eno L. And Wm Bruce Schneider, (2005), “The Failure of Accounting Research to Improve Accounting Practice: A Problem of Theory and Lack of Communication”, *Critical Perspectives on Accounting*, Volume: 16, 227 – 248.
- KABİR, Md Humayun, (2007), “Positive Accounting Theory and Science”, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1027382, (Erişim Tarihi: 09.04.2013).
- KABİR, Md Humayun, (2005), “Normative Accounting Theories”, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=765984, Erişim Tarihi: 07.04.2013.
- KARASAR, N. (2010), *Bilimsel Araştırma Yöntemi*, Yirmi Birinci. Basım, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- KARASİOĞLU, Fehmi ve Hakan Aracı, (2012), *Çözümlü Muhasebe Problemleri*, Beşinci Baskı, Eğitim Kitabevi, Konya.
- KEAT, Russel ve John Urry, (1999), *Bilim Olarak Sosyal Teori*, Çeviren: Nilgün Çelebi, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara.
- KERLINGER, F. N. (1964), *Foundations of Behavioral Research*, Holt, Rinehart & Winston, New York.
- KÖKER, Levent, (1990), *İki Farklı Siyaset*, Ayrıntı Yayınları, İstanbul.
- LAUGHLİN, Richard C., (1999), “Critical Accounting: Nature, Progress and Prognosis”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 73 – 78.
- LITTLETON, A. C. and V. K. Zimmerman, (1962), *Accounting Theory: Continuity and Change*, Prentice-Hall, New York.
- MATTESSICH, Richard V., (1972), “Methodological Preconditions and Problems of a General Theory of Accounting”, *The Accounting Review*, Volume: 47, Number: 3, 469 – 487.
- MATTESSICH, Richard V., (1978), *Instrumental Reasoning and Systems Methodology - An Epistemology of the Applied and Social Science*, Holland: D. Reidel Publishing Company, Dordrecht.

- MATTESSICH, Richard V., (2002), “Accounting Schism or Synthesis? A Challenge for the Conditional – Normative Approach, *Canadian Accounting Perspectives*, Volume: 1, Number: 2, 185 – 216.
- MCDONALD, Daniel L. (1972), *Comparative Accounting Theory*, Addison-Wesley Publishing Company, 1st edn, Boston.
- MİNGERS, John, (1992), “Technical, Practical and Critical OR-Past, Present and Future?”, Ed. Mats Alvesson ve Hugh Willmott, *Critical Management Studies*, Sage Publications, 90-112.
- MUELLER, Gerhard G., (1967), *International Accounting*, Macmillan, New York.
- NEUMAN, W. Lawrence, (2010), *Toplumsal Araştırma Yöntemleri*, Dördüncü Baskı, Yayınodası Yayıncılık, İstanbul.
- ÖMERUSTAOĞLU, Adnan, (2004), *Bilgi Kuramı – Karl Popper’in Eleştirel Akılcılığı Üzerine*, Araştırma Yayınları, Ankara.
- ÖZLEM, Doğan, (1996), *Felsefe ve Doğa Bilimleri*, İnkilap Kitabevi, İstanbul.
- PANOZZO, Fabrizio, (1997), “The Making Of Good Academic Accounting”, *Accountin, Organization and Society*, Volume: 22, No: 5, 447-480.
- PATILLO, James W., (1965), *Foundations of Financial Accounting*, Louisiana State University Press, Baton Rouge.
- PETERSON, Wallace C., (1978), *Income, Employment, and Economic Growth*, W. W. Norton and Co., 4 th Edition, New York.
- POPPER, K. R., (2003), *Bilimsel Araştırmanın Mantığı*, Çeviren: İlknur Kaya, 2. Baskı, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul.
- POWER, Michael ve Richard Laughlin, (1992), “Critical Theory and Accounting”, Ed. Mats Alvesson ve Hugh Willmott, *Critical Management Studies*, Sage Publications, 113-135.
- RAPPAPORT, A., (1964), “Establishing Objectives for Published Corporate Accounting Reports”, *The Accounting Review*, Volume: 39, No: 4, 954 – 961.

- REİTER, Sara Ann, (1995), "Theory and politics: lessons from feminist economics", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume: 8, Issue: 3, 34 – 59.
- REYNOLDS, Paul D., (1969), *A Primer In Theory Constructions*, The Bobbs-Merrill Co., Indianapolis.
- ROSENAU, Pauline Marie, (1992), *Post-modernism and the Social Sciences*, NJ: Princeton University Press, Princeton.
- SCOTT, D. R., (1941), "The Basis for Accounting Principles", *The Accounting Review*, Volume: 16, No: 4, 341 – 349.
- SINHA, Suyash Kamal, (2008), "Positive Accounting Theory: A Critique, *The Icfai University of Accounting Research*, Volume: VII, Number: 4, 7-16.
- STEFFY, D. Brian ve Grimes J. Andrew, (1992), "Personnel/Organization Psychology", Ed. Mats Alvesson ve Hugh Willmott, *Critical Management Studies*, Sage Publications, 181-201.
- STERLING, Robert R., (1970), "On Theory Construction and Verification", *The Accounting Review*, Volume: 45, No: 3, 444-457.
- SUTTON, David, Tony van Zijl and Carolyn Cordery, (2010), "Twentieth Century Academic Accounting's Role in the Failure to Develop a Coherent Theory of Accounting", *The sixth Accounting History International Conference "Accounting and the State"*, Wellington, New Zealand, 18 - 20 August 2010. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1761660, Erişim Tarihi: 02.03.2013.
- TÜRKDOĞAN, Orhan, (2000), *Bilimsel Araştırma Metodolojisi*, Timaş Yayınları, Üçüncü Baskı, İstanbul.
- UÇMA, Tuğba, (2010), "Muhasebenin Aksiyomatik Yapısı", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, Cilt: 3, Sayı: 3, Aralık.
- UÇMA, Tuğba, (2011), *Muhasebenin Teorik Yapısı: Genel Bir Bakış*, Gazi Kitabevi, Ankara.

- URAL, Şafak, (1993), *Pozitivist Felsefe*, Remzi Kitabevi, İstanbul.
- WATTS, R.L. ve J.L. Zimmerman, (1986), *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall Inc.
- WATTS, R.L. ve J.L. Zimmerman, (1990), “Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective”, *The Accounting Review*, Volume: 65, No: 1, 131—156.
- YILDIRIM, Ali ve Hasan Şimşek, (2011), *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, Sekizinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- YILDIRIM, Cemal, (1991), *Bilim Felsefesi*, Remzi Kitabevi, Üçüncü Baskı, İstanbul.
- YU, S. C., (1976), *The Structure of Accounting Theory*, The university Press of Florida, Gainesville.
- ZEFF, A. S., (1978), “The Rise of Economic Consequences”, *Journal of Accountancy*, Volume: 146, No: 6, 56 – 63.

EKLER

EK 1: Kodlama Formu

Çalışmanın Adı:

Okul:

Yıl:

Konu:

Çalışmanın Epistemolojik Yönelimi:

Normatif:

Pozitif:

EK 2: Doktora Tezlerinin Listesi

	Tezin Adı	Yazar	Üniversite	Yılı
1	Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği	Gökhan KULOĞLU	Celal Bayar Üniversitesi	2007
2	Stratejik Yönetim ve Devlet Muhasebesi	Ali Asker DEMİRHAN	Ankara Üniversitesi	2007
3	İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci	Ahmet ÜNSAL	Gazi Üniversitesi	2007
4	Kar Yönetimi Uygulamalarına İlişkin Etik Yargı Farklılıkları	Murat ÖZCAN	Gebze İleri Teknoloji Enstitüsü	2007
5	Mali Tablo Kalemlerinin Vergisel Analizi ve Yaygın Vergi Kaçak Konularını Saptayan Bağlantılı Bir Alan Çalışması	Şeref DEMİR	Marmara Üniversitesi	2007
6	Enflasyon Muhasebesi ve Bir Uygulama	Gül YAVUZ	Kocaeli Üniversitesi	2007
7	Marka Değerinin Tespiti ve Denizli Tekstil Sektörü Üzerinde Uygulanması	Osman Barlas BURSALI	Gazi Üniversitesi	2007
8	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi	Ali Atilla PEREK	Marmara Üniversitesi	2007
9	Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi, Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumu ve Bir Uygulama	Abdülkadir ŞAHİN	İstanbul Üniversitesi	2007
10	Vadeli İşlemlere Yönelik Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi	Ali İhsan AKGÜN	Marmara Üniversitesi	2007
11	Türkiye Muhasebe Standardı - TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nın İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi	Ayça Akarçay ÖGÜZ	Marmara Üniversitesi	2007
12	İnternette Finansal Raporlama ve Geleceğe İlişkin Yönelimler	Cuma ERCAN	Celal Bayar Üniversitesi	2007
13	Fon ve Nakit Akım Tablolarının Düzenlenmesinde Yeni Bir Yaklaşım Olarak Zorunlu Modüler Doğru Yapma Modeli Önerisi	Kazım KÖROĞLU	Dokuz Eylül Üniversitesi	2007
14	Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Kamu Sektöründe Finansal Raporlama ve Belediyelere Yönelik Bir Model Önerisi	Tunga BOZDOĞAN	Dumlupınar Üniversitesi	2007
15	Kar Yönetimi Uygulamaları ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Test Edilmesi	Mehmet Akif AYARLIOĞLU	Hacettepe Üniversitesi	2007
16	“Swap” Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Raporlanması	Nazlı KEPÇE	İstanbul Üniversitesi	2007
17	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Finansal Tabloları ve Kamuyu Aydınlatılabilirliği	Özgür Muhittin ESEN	İstanbul Üniversitesi	2007

18	Hileli Mali Raporlamada Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama	Nermin ÇITAK	Marmara Üniversitesi	2007
19	Finansal Raporlamaya Olan Güvenin Arttırılmasına Yönelik Yeni Yaklaşımlar	Mustafa ARI	Marmara Üniversitesi	2007
20	Hastane Yönetiminde Kapasite ve Kaynak Yönetim Kararlarının Maliyet, Kalite Ve Finansal Performans Üzerindeki Etkileri	Ayşe Tansel ÇETİN	Gebze İleri Teknoloji Enstitüsü	2007
21	Sanayi İşletmelerinde Uygulanan Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin Değer Tabanlı Yönetim Yaklaşımı Kapsamında Değerlendirilmesi	Arzu Özsözgün ÇALIŞKAN	Marmara Üniversitesi	2007
22	Konaklama Endüstrisinde Maliyet Yapısı	Vedat ACAR	Gazi Üniversitesi	2007
23	Türkiye'deki 500 Büyük Sanayi Kuruluşu'nun Kalite Yönetimine Yönelik Muhasebe Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma Çalışması	Ali UYAR	Marmara Üniversitesi	2007
24	Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama	Yusuf GÜMÜŞ	Dokuz Eylül Üniversitesi	2007
25	Kar Amaçlı Olmayan İmalata Yönelik İşletmelerde Optimum Maliyet Muhasebesi Yönteminin Tespiti Türk Deniz Kuvvetleri İçin Bir Model	Tarik VAR	İstanbul Teknik Üniversitesi	2007
26	Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama	Tuncay SOYALTIN	İstanbul Üniversitesi	2007
27	Üretim İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Uygulama	Tülay Aner GÜZELDERE	İstanbul Üniversitesi	2007
28	Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi: Bir Örnek Olay Çalışması	Burcu Demirel UTKU	Akdeniz Üniversitesi	2007
29	Maliyet Yönetim Sistemlerinin Türk Hazır Giyim Sektörünün Rekabet Gücüne Etkisinin İncelenmesi	Nusret YAZICI	Atatürk Üniversitesi	2007
30	Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama	Levent KOŞAN	Çukurova Üniversitesi	2007
31	Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Bir Üretim İşletmesindeki Uygulaması	Baki Rıza BALCI	Sakarya Üniversitesi	2007
32	Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi	Mustafa Ay	Selçuk Üniversitesi	2007
33	Kültürün Denetçi ve Denetim Sürecine Etkileri Türkiye'deki Denetçiler Üzerine Bir Araştırma	İlkay Ejder ERTURAN	Anadolu Üniversitesi	2007
34	Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı	Münevver KATKAT	Atatürk Üniversitesi	2007
35	Sürekli Denetimin İç Denetimde	Tansel ÇETİNOĞLU	Dumlupınar	2007

	Uygulanabilirliği ve Türkiye'de Ticari Bankalar İçin Sürekli Denetim Yapılandırma Modeli		Üniversitesi	
36	Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi	Niyazi KURNAZ	Dumlupınar Üniversitesi	2007
37	İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB-100 Örneği	Hasan ABDİOĞLU	Marmara Üniversitesi	2007
38	Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama	Seçkin GÖNEN	Dokuz Eylül Üniversitesi	2007
39	Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sistemi ve Türkiye Uygulaması	Tansel HACIHASANOĞLU	Erciyes Üniversitesi	2008
40	Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü	Ali Fatih DALKILIÇ	Dokuz Eylül Üniversitesi	2008
41	Muhasebede Değerleme ve Firma Değeri İle İlişkisinin Tespiti	Emine ÇINA BAL	Gazi Üniversitesi	2008
42	Dönemsonu İşlemlerinde Değerlemenin, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türk Vergi Kanunlarına Göre İncelenmesi, Farklılıkların Finansal Tablolar Üzerine Etkisi	Yıldırım Ercan ÇALIŞ	Marmara Üniversitesi	2008
43	Muhasebede İhtiyatlılık Kavramı Ve İMKB Ulusal Sınai Endeksinde İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma	Ahmet AKTÜRK	Süleyman Demirel Üniversitesi	2008
44	Mali Tablo Verilerinin Değer İlişkisini İncelemek İçin Yeni Bir Yöntem Varlık Yaklaşımı	Suavi Reşit Buğra BABAN	Işık Üniversitesi	2008
45	Risken Korunma Muhasebesi ve Finansal Tablolarda Raporlanması	Aslı TÜREL	İstanbul Üniversitesi	2008
46	Finansal Raporlama Sürecindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri	Abdullah Bülent FIRAT	Marmara Üniversitesi	2008
47	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Şirket Finansal Tablolarının Bölümlere Göre Raporlanması ve Örnek Uygulama	Orhan ÜNAL	Ankara Üniversitesi	2008
48	Japon Muhasebe Sistemi ve Türk Muhasebe Sisteminin Karşılaştırılması	Arif Engin ERGÜDEN	Marmara Üniversitesi	2008
49	Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri İle Etkileşimi ve Türkiye Örneği	Batuhan GÜVEMLİ	Marmara Üniversitesi	2008
50	Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modellemesi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması	Nevran KARACA	Sakarya Üniversitesi	2008
51	Ortaöğretim Kurumlarında Eğitim Maliyetlerinin Analizi - Erzurum İl Merkezinde Kamu ve Özel Ortaöğretim Kurumları Karşılaştırması	Şakir DİZMAN	Atatürk Üniversitesi	2008

52	Hedef Maliyetleme ve Türk İmalat İşletmelerinde Uygulanması	Murat KOÇSOY	Ankara Üniversitesi	2008
53	Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Sanayi İşletmesi Uygulaması	Levent POLAT	Marmara Üniversitesi	2008
54	Endüstri İşletmelerinde Değer Zinciri Analizinin Mamul Maliyetleri Üzerine Etkileri ve Uygulama Örneği	Halil Emre AKBAŞ	Marmara Üniversitesi	2008
55	Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Dayalı Ekonomik Katma Değer Analizi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması	Şule YILDIZ	Sakarya Üniversitesi	2008
56	Firma Rekabet Edebilirliği ve Maliyet Yönetimi	Asaf Murat ALTUĞ	Marmara Üniversitesi	2008
57	Üretim Faaliyetlerinde Robot Kullanımının Mamul Maliyetleri Üzerine Etkileri ve Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi	Nurten KILIÇLI	Marmara Üniversitesi	2008
58	Stratejik Bütçeleme Sistemi ve Otomotiv Distribütörlerine Yönelik Araştırma	E. Begüm YILDIZ	Marmara Üniversitesi	2008
59	Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye'de SPK'dan Yetki Almış Denetim	Adnan DÖNMEZ	Akdeniz Üniversitesi	2008
60	İşletmelerde Riske Yönelik Denetim ve Raporlanması	Adem ALTAY	Gazi Üniversitesi	2008
61	Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma	A. Taylan ALTINTAŞ	İstanbul Üniversitesi	2008
62	Türk Muhasebe Hukukunda Bağımsız Denetim İle İlgili Standartların Yeterliliğinin ve Uygulanma Düzeyinin Türk Ekonomisine Etkilerinin Araştırılması	Turgay SAKİN	İstanbul Üniversitesi	2008
63	Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi	İsmail KÜÇÜK	Marmara Üniversitesi	2008
64	Finansal Tablolar Aracılığı İle Kullanıcılara Yanıltıcı Bilgi Sunulması ve Sonuçları	Tuba YAMAN	Marmara Üniversitesi	2008
65	İç Denetimin Kurumsal Yönetimdeki Rolü Türkiye'den İki Vak'a Çalışması	Kaan Ramazan ÇAKALI	Işık Üniversitesi	2008
66	Kurumsal Risk Yönetimi Temelli İç Denetim ve Türkiye Uygulamaları	Davut PEHLİVANLI	Kocaeli Üniversitesi	2008
67	5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetimin Değerlendirilmesi ve Öneriler	Yılmaz ÖZKAN	Marmara Üniversitesi	2008
68	Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sistemi ve Analizi	İzzet Gökhan ÖZBİLGİN	Gazi Üniversitesi	2008
69	İç Kontrolün Bir unsuru Olan Kontrol Çevresinin Muhasebe Yanlışlıklarının Önlenebilirliğine Desteği	Faruk Ziya FIRAT	Marmara Üniversitesi	2008
70	Beyaz Yaka Suçları ve Bir Uygulama	Banu Tarhan	Marmara	2009

		MENGİ	Üniversitesi	
71	Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler	Nermin AKYEL	Sakarya Üniversitesi	2009
72	Atık Yönetimi ve Muhasebesi (Sakarya İlindeki İşletmeler Üzerinde Bir Araştırma)	Meral EROL FİDAN	Sakarya Üniversitesi	2009
73	Muhasebe Verilerinin Bilgisel İçeriği ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda Test Edilmesi	Süleyman İÇ	Hacettepe Üniversitesi	2009
74	Kurumsal Yönetim ve Derecelendirmesi Halka Açık Şirketler İçin Talepsiz Kurumsal Yönetim Derecelendirme Model Önerisi	Metin KILIÇ	Anadolu Üniversitesi	2009
75	Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Yakınsamaya Hukuksal Düzenleme ve Piyasa Dinamiklerinin Etkisi	Güler MANİSALI DARMAN	Başkent Üniversitesi	2009
76	İflas Ertelemesinin Türkiye’de Uygulama Süreçleri ve İyileştirme Projelerinde Mali Değerlendirme Ve Analizin Önemi	Mustafa Can TOPLU	Marmara Üniversitesi	2009
77	Türkiye’de Yapı Kooperatiflerinin Muhasebe ve Finansman Sorunlarının Belirlenmesi ve Çözüm Önerileri	Selami GÜNEY	Atatürk Üniversitesi	2009
78	Endeks Vadeli İşlem Sözleşmeleri Muhasebe Sorunları, Çözüm Önerileri ve Türkiye Uygulaması	Fahreddin OKUDAN	İstanbul Üniversitesi	2009
79	Amortismanların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Raporlanması ve Türk Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması	Handan BULCA	Afyon Kocatepe Üniversitesi	2009
80	Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri	İpek TÜRKER	İstanbul Üniversitesi	2009
81	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda UMS/UFRS Uygulamasının Bilgi Asimetrisine Olan Etkisi	Banu DİNÇER	Marmara Üniversitesi	2009
82	Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama	Fahri AYÇİÇEK	Marmara Üniversitesi	2009
83	Ara Dönem Finansal Raporlamanın Tahminleyici Gücü	Mert SOYSAL	Celal Bayar Üniversitesi	2009
84	Kâr Kalitesi ve Dönem Kârıyla Gelecek Dönem Kârları ve Hisse Senedi Getirileri Arasındaki İlişkinin İMKB’de Test Edilmesi	Tülay YEL	Hacettepe Üniversitesi	2009
85	Gerçeğe Uygun Değer İle Finansal Raporlama; Ülkemizde Algılanması ve Uygulanması	Ahmet TÜREL	İstanbul Üniversitesi	2009

86	Bankacılık Sektöründe Entelektüel Sermayenin Ölçülmesi, Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi	Cevdet KIZIL	Kadir Has Üniversitesi	2009
87	İflasın Tespiti ve Ertelenmesi Yönünden Borca Batıklık Bilançosu ve İyileştirme Projesi Üzerine Bir İnceleme	Berna Burcu YILMAZ	Marmara Üniversitesi	2009
88	Finansal Açıklama Üzerinde Kültürün Etkisi UFRS Öncesi ve Sonrası	Nazlı AKMAN	Başkent Üniversitesi	2009
89	Çevresel Faktörlerin Muhasebenin Gelişimine Etkisi Türkiye Değerlendirmesi	Davut AYGÜN	Karadeniz Teknik Üniversitesi	2009
90	Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması ve Türk Muhasebe Sisteminin Yerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Analiz	Mustafa ÜÇ	Afyon Kocatepe Üniversitesi	2009
91	Denizyolu Yük Taşımacılığında Maliyetler ve Bir Uygulama	Özgür ÖZDEMİR	İstanbul Üniversitesi	2009
92	Stratejik Bir Yönetim Aracı Olarak Faaliyete Dayalı Maliyetleme İle Ekonomik Katma Değer Sistemlerinin Birlikte Kullanılmasına İlişkin Bir Uygulama	Gülzar BİNBOĞA	Atatürk Üniversitesi	2009
93	Tedarik Zincirinde Maliyet Yönetimi ve Türkiye'deki Otomotiv İmalat Sektörü Uygulamalarının Değerlendirilmesi	Başak Erdem RENA	Marmara Üniversitesi	2009
94	Endüstri İşletmelerinde Transfer Fiyatlama Sistemi ve Performans Ölçümünün Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama Örneği	Serkan TERZİ	Marmara Üniversitesi	2009
95	Lojistikte Dış Kaynak Kullanımı ve Maliyetlerin Kontrolü	Altar BARLIN	Marmara Üniversitesi	2009
96	Hileli Finansal Raporlamanın Engellenmesinde Kurumsal Yönetim ve Dış Denetimin Rolü: Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma	Ergün KÜÇÜK	Erciyes Üniversitesi	2009
97	Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı ve Tekstil Sektöründe Bilgisayar Destekli Bir Uygulama	Ahmet TANÇ	Erciyes Üniversitesi	2009
98	Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim Kavramsal Çerçeve Ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda İç Kontrol ve İç Denetimin Etkililiği Konusunda Bir Değerle	Fatih KULAK	Marmara Üniversitesi	2009
99	Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye'de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma	Abdülkadir PEHL VAN	Atatürk Üniversitesi	2010
100	Çevre Muhasebesi Açısından Kağıt Ambalajı Geri Dönüştüren İşletmelerin Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Ve	Fatma AKCANLI	Afyon Kocatepe Üniversitesi	2010

	Fayda-Maliyet Analizi Ankaş Atık Kağıt İmalat San.			
101	Konaklama İşletmelerinde Çevresel Maliyet Faktörlerinin Çevre Muhasebesi Üzerine Etkileri Türkiye-Birleşik Krallık Uygulaması	Sevgi AYDIN	Akdeniz Üniversitesi	2010
102	Muhasebe Tabanlı Performans Değerleme Sektör ve Grup Şirket Uygulama Sonuçlarının Karşılaştırılması	Gülşah ATAĞAN	Dokuz Eylül Üniversitesi	2010
103	İşletmelerde Departmanlar Arası İletişimde Muhasebenin Rolü (Bir Araştırma)	Mehmet Ali AKTAŞ	Selçuk Üniversitesi	2010
104	Muhasebe Bilgi Sistemlerince Üretilen Bilgilerin Kalitesini Etkileyen Kritik Başarı Faktörleri: İmkb’de Bir Araştırma	Hakan ÖZÇELİK	Süleyman Demirel Üniversitesi	2010
105	Davranışsal Muhasebe Çerçevesinde Etik Konusunun Değerlendirilmesi	Filiz ANGAY KUTLUK	Akdeniz Üniversitesi	2010
106	Denetim Birimi Olarak Ymm’lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: Ymm’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma	Kayahan TÜM	Çukurova Üniversitesi	2010
107	Muhasebe Mesleği Sorumluluk Sigortalarında Yapay Sinir Ağları Yöntemi İle Risk Değerlemesi	Nilüfer DALKILIÇ	Dumlupınar Üniversitesi	2010
108	Muhasebecilerin Bilişsel Ahlaki Gelişim Seviyelerinin Etik Kararlara Ve Mesleki Bağlılığa Etkisi	Metin UYAR	Gebze İleri Teknoloji Enstitüsü	2010
109	Muhasebecilerin Mesleki Ve Örgütsel Bağlılık, İş Memnuniyeti Ve İşten Ayrılma Eğilimleri Üzerine Bir Araştırma	Mehmet GÜNLÜK	Gebze İleri Teknoloji Enstitüsü	2010
110	Bağımsız Denetim Ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri: Türkiye’deki Uygulamalar Hakkında Bir Araştırma	Nergis Nalan ALTINTAŞ	İstanbul Üniversitesi	2010
111	Sigortacılık Sektöründe Finansal Raporlama İle İlgili Uluslararası Gelişmeler Ve Ülkemizde Bir Araştırma	Yiğit Bora SENYİĞİT	İstanbul Üniversitesi	2010
112	5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı	Emine Leyla KIYAT	İstanbul Üniversitesi	2010
113	Faize Dayalı Vadeli İşlem Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Bir Uygulama	Ferhan EMİR	İstanbul Üniversitesi	2010
114	Sanayi İşletmelerinin Basel Iı Kriterlerine Hazırlık Durumlarının Muhasebe Ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi	Ramazan YANIK	Atatürk Üniversitesi	2010
115	Üretim İşletmelerindeki Temel Muhasebe Uygulamalarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi	Ferah YILDIZ	Kocaeli Üniversitesi	2010
116	Türkiye Finansal Raporlama	Nevber Zeynep	Marmara	2010

	Standartlarının Türk Muhasebe Hukuku Açısından İrdelenmesi Ve Bir Uygulama	EROĞLU	Üniversitesi	
117	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ve Vergi Yasalarına Göre Düzenlenen Temel Mali Tabloların Finansal Analiz Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi Ve Türkiye Uygulaması	Metin ATMACA	Marmara Üniversitesi	2010
118	Üretim İşletmelerinde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Maliyet Sistemlerine Etkileri Ve Bir Uygulama	İlker Kıymetli ŞEN	Marmara Üniversitesi	2010
119	Belediyelerde Performans Raporlamasının Kamu Muhasebe Standartları Açısından Analizi	Emin ZEYTİNOĞLU	Anadolu Üniversitesi	2010
120	Ertelenmiş Vergilerin Finansal Raporlamadaki Yeri Ve Önemi; Bir Araştırma	Ayça Zeynep SÜER	İstanbul Üniversitesi	2010
121	İşletme Muhasebesi Bakış Açısıyla Türkiye Ekonomisinde Ödemeler Dengesi Analizi	Oğuzhan BAHADIR	Marmara Üniversitesi	2010
122	Finansal Analiz Sürecine Sistemik Bir Yaklaşım Ve Öneriler	Fatih ALTUĞ	Marmara Üniversitesi	2010
123	Basel II Standartları Ve Türk Kobi'leri Üzerindeki Etkilerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma	Ayşe Gül HATİPOĞLU	Niğde Üniversitesi	2010
124	Kamunun Aydınlatılması İlkesi Kapsamında Kazanç Yönetimi Uygulamalarının Finansal Raporlama Kalitesi Ve Şirket Performansı Üzerine Etkisi İMKB'de Bir Uygulama	Haluk DUMAN	Selçuk Üniversitesi	2010
125	Kamunun Aydınlatılması İlkesi Kapsamında Kazanç Yönetimi Uygulamalarının Finansal Raporlama Kalitesi Ve Şirket Performansı Üzerine Etkisi: İMKB'de Bir Uygulama	Haluk DUMAN	Selçuk Üniversitesi	2010
126	Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Kültür Değerlerine Yönelik Bir Araştırma	Yalçın TECİMER	Sakarya Üniversitesi	2010
127	Maden İşletmeciliğinde Maliyetlerin Planlanması, Analizi, Kontrolü Ve Finansal Raporlama Uygulanabilir Model Önerisi	Serpil BOSTAN	Marmara Üniversitesi	2010
128	Hedef Maliyetleme Süreci Antalya Organize Sanayi Bölgesi'nde Faaliyet Gösteren Makine Üreticisi Bir Firmada Örnek Olay Çalışması	Emre CENGİZ	Akdeniz Üniversitesi	2010
129	Rekabet Üstünlüğü Açısından Hedef Ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Türk Otomotiv Sektöründe Uygulanabilirlik Düzeyinin İncelenmesi	Enver BOZDEMİR	Atatürk Üniversitesi	2010
130	Değer Akış Maliyetleme Ve Bir Uygulama	Meral NURAY	Atatürk Üniversitesi	2010

131	Maliyet Yönetimi Yaklaşımları Ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliklerinin Araştırılması	Muhammed ARDIÇ	Atatürk Üniversitesi	2010
132	Madencilikte Maliyetleme Ve Nikel Cevheri Zenginleştirme Uygulaması Açısından Bir Öneri	Nihat AYAN	Dokuz Eylül Üniversitesi	2010
133	Faaliyet Bazlı Maliyetlendirme (Abc) İle Ekonomik Katma Değer (Eva) Yöntemlerinin Birleştirilmesi Ve Uygulama Örneği	Leyla ÖZÜTÜRK	Gazi Üniversitesi	2010
134	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Havayolu İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama	Halil İbrahim ALPASLAN	Marmara Üniversitesi	2010
135	Altı Sigma İle Bütünleşik Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Mermer Sektöründe Uygulanması	Osman AKIN	Süleyman Demirel Üniversitesi	2010
136	Hastane İşletmelerinde Etkin Maliyet Yönetimi Ve Uygulaması	İrfan ÖZEN	Marmara Üniversitesi	2010
137	Cost Management System İn Lean Enterprises: Lean Accounting	Ayşe İrem KESKİN	Marmara Üniversitesi	2010
138	İşletme Bütçe Sistemi Ve Bütçe Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma	A. Seden ÖZBEK PÜSKÜL	İstanbul Üniversitesi	2010
139	Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma	Halim AKBULUT	Afyon Kocatepe Üniversitesi	2010
140	Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü Ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	Canol KANDEMİR	Çukurova Üniversitesi	2010
141	Finansal Bilgi Manipülasyonunda Ve Hileli Finansal Raporlamada Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli (Sem) Uygulaması	Tuğba UÇMA	Dokuz Eylül Üniversitesi	2010
142	Bağımsız Denetim Karar Sürecinde İşletmenin Sürekliliği: Türkiye'deki Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler Üzerine Bir Araştırma	Şükran Güngör TANÇ	Erciyes Üniversitesi	2010
143	İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama İle İlgili Düzenlemeler Ve Bir Araştırma	Evren Dilek ŞENGÜR	İstanbul Üniversitesi	2010
144	Bağımsız Denetimin Etkinliğini Arttırma Aracı Olarak Yapay Sinir Ağları Analitik Bir İnceleme	Ali AKAYTAY	Sakarya Üniversitesi	2010
145	Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA's) Göre Türkiye'de Denetim Ortamı Ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları	Ender GÜLER	Selçuk Üniversitesi	2010
146	Risk Odaklı İç Denetim Ve Uygulaması	Ertuğrul Bertan KAYA	Ankara Üniversitesi	2010
147	İç Denetim Süreci Ve Temel İşletme	Burcu ADILOĞLU	İstanbul	2010

	Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama		Üniversitesi	
148	İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı (Outsourcing): İMKB – 100 Endeksinde İşlem Gören Şirketler Üzerinde Bir Araştırma	Bilal GEREKAN	Karadeniz Teknik Üniversitesi	2010
149	Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma	Elif YÜCEL	Uludağ Üniversitesi	2011
150	Kamu Kurumlarında Bütçesel Bolluk Oluşumunun Nedenleri Üzerine Bir Uygulama	Emine YILMAZ	Gebze İleri Teknoloji Enstitüsü	2011
151	Kentiçi Toplu Taşımada Otomatik Ücret Toplama Sistemi Hesap Düzeni Ve Muhasebeleştirme; Sorunlar Ve Çözüm Önerileri	Ahmet YANIK	Kocaeli Üniversitesi	2011
152	Bir Kurumsal Yönetim Enstrümanı Olarak Stratejik Şeffaflık Ve Muhasebe Bilgilerinin Rolü: Bir Uygulama	Hüseyin ÇETİN	Selçuk Üniversitesi	2011
153	Muhasebe Öğretim Programının Öğretim Elemanı Ve Öğrenci Görüşlerine Göre Değerlendirilmesi Meslek Yüksekokullarında Bir Uygulama	Alper TAZEGÜL	Atatürk Üniversitesi	2011
154	Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Yetkinlik Sorunları Ve Bu Sorunların Çözümünde Sürekli Eğitimin Rolü	Hüseyin İSKENDER	Sakarya Üniversitesi	2011
155	Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tükenmişlik Durumlarının Araştırılması	Ender BOYAR	Sakarya Üniversitesi	2011
156	Türkiye’de Muhasebe Meslek Standartlarının Oluşumunda Meslek Mensupları İle Mükelleflerin Yaklaşımları Ve Öneriler	Alper Tunga ALKAN	Selçuk Üniversitesi	2011
157	Kobi’lerde UFRS Uygulamasının Türkiye Ekonomisine Muhtemel Etkileri	Hülya CENGİZ	İstanbul Üniversitesi	2011
158	Kobi’lerde UFRS Ve Basel II Düzenlemelerinin Farkındalığının Araştırılması: Doğu Marmara Örneği	Aydın ŞENOL	Sakarya Üniversitesi	2011
159	Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde İncelenmesi Bir Tarım İşletmesinde Örnek Uygulama	Hacı Arif TUNÇEZ	Selçuk Üniversitesi	2011
160	Türkiye Muhasebe Standartları’nın Denetim Ve Muhasebe Kalitesi Üzerindeki Etkisi: Bir Uygulama	Yasemin ERTAN	Uludağ Üniversitesi	2011
161	Finansal Raporlama Sistemlerinin Bilginin İhtiyaca Uygunluğu Açısından Değerlendirilmesi İMKB Şirketlerinde Finansal Başarısızlık Tahminleri Yönüyle Bir Uygulama	Fevzi Serkan ÖZDEMİR	Ankara Üniversitesi	2011

162	Finansal Raporlamada Şeffaflığın Önemi Ve XBRL Uygulamalarının Şeffaflığa Etkisi: ABD Örneği Ve Türkiye Kıyaslaması	Meriç DOYMAZ	Çukurova Üniversitesi	2011
163	Finansal Tablolardaki Hile Riskinin Belirlenmesi: Yapay Sınır Ağı Modeliyle Bir Bankada Uygulama	Mustafa UĞURLU	Dumlupınar Üniversitesi	2011
164	Ticari Bankalarda Müşteri Bazlı Karlılık Analizi Ve Uygulaması	Arzu Arzova	Marmara Üniversitesi	2011
165	Finansal Tabloların Dipnotlarında Sunulan Muhasebe Politikalarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi	Can ÖZTÜRK	Başkent Üniversitesi	2011
166	ABD'de Yürürlükte Olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerinin Detaylı İncelemesi Ve Türkiye’de Bulunan ABD Sermayeli Şirketlerdeki Muhasebe Uygulamaları İle İlgili Bir Araştırma	Mehmet Kerim KAZGAN	İstanbul Üniversitesi	2011
167	Rus Muhasebe Sistemi İle Türk Muhasebe Sisteminin Karşılaştırılması, Bir Vak’a Etüdü	Nesime OSMANOVA	İstanbul Üniversitesi	2011
168	Bulanık Mantık Kuramını Kullanarak Belirsizlik Şartlarında Maliyet-Hacim-Kar Analizleri	Gökhan BARAL	Sakarya Üniversitesi	2011
169	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması	Durmuş Ali KIZILYALÇIN	Adnan Menderes Üniversitesi	2011
170	Toplam Kalite Yönetimi Yaklaşımının İşletme Maliyetleri Üzerine Etkisi Ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama	Enis Baha BİÇER	Atatürk Üniversitesi	2011
171	Sağlık Kurumlarında Faaliyet Haritaları Temelinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi Ve Bir Uygulama	Hakan SELDÜZ	Dumlupınar Üniversitesi	2011
172	İnovasyon Maliyetleri Ve Bir Uygulama	Deniz Baykal ERİŞ	İstanbul Üniversitesi	2011
173	Cam Ürünleri Üretim Ve Satış İşletmelerinde Muhasebe Düzeni Üzerine Bir İnceleme	Ayşenur BUYRUK	Marmara Üniversitesi	2011
174	İMKB’ye Kayıtlı Sanayi İşletmelerinde Maliyet Yönetim Sistemlerinin Uygulanma Düzeyinin Belirlenmesi	Meryem ÖZTÜRK	Atatürk Üniversitesi	2011
175	Tedarik Zinciri Faaliyetlerinde Dış Kaynak Kullanımının Maliyet Yönetimine Etkileri: Tekstil-Konfeksiyon Sektörü İşletmelerinde Bir Araştırma	Burcu Aslantaş ATEŞ	Süleyman Demirel Üniversitesi	2011
176	Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar Ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma	Ebru ESENDEMİR	Celal Bayar Üniversitesi	2011
177	Bağımsız Dış Denetim Kalitesinin Kar Yönetimi Üzerine Etkisi: İMKB’de	Alpaslan YAŞAR	Çukurova Üniversitesi	2011

	Kayıtlı İşletmeler Üzerine Bir Uygulama			
178	Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları Türkiye Azerbaycan Karşılaştırması	Leyla BABAYEVA	Dokuz Eylül Üniversitesi	2011
179	Hile Riski Ve Denetçinin Sorumluluğu Hile Riskinin Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama	İdris VARICI	Karadeniz Teknik Üniversitesi	2011
180	Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı Ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü	Murat KOÇ	Marmara Üniversitesi	2011
181	Risk Altında Denetim Maliyetini Minimize Edecek Stratejilerin Oyun Teorisi Yaklaşımı İle Belirlenmesi	Güler Ferhan ÜNAL	Süleyman Demirel Üniversitesi	2011
182	Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma	Serpil SENAL	Süleyman Demirel Üniversitesi	2011
183	İç Denetimde Risk Yönetimi	Suat KARA	Celal Bayar Üniversitesi	2011
184	Üniversitelerde İç Denetim Ve Bir Türk Devlet Üniversitesindeki Uygulaması	Büke TOLGA	Marmara Üniversitesi	2011
185	Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma	Özen AKÇAKANAT	Süleyman Demirel Üniversitesi	2011

ÖZGEÇMİŞ

Kemal Nalçın, 6 Eylül 1984 tarihinde Adapazarı'nda doğmuştur. Sakarya Atatürk İlk Öğretim Okulunda başladığı İlköğretimini 1995 yılında tamamlamıştır ve orta öğrenimini 1998 yılında Sakarya Doktor Nuri Bayar İlk Öğretim Okulunda tamamlamıştır. Lise öğrenimini ise 2001 yılında Sakarya Atatürk Lisesinde tamamlamıştır. 2002 yılında girmeye hak kazandığı Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünü 2007 yılında bitirmiştir. Aynı yıl İngiltere'ye dil eğitimi için gitmiş ve burada 2 yıl kalmıştır. Daha sonra 2010 yılı içerisinde Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman yüksek lisans programında eğitim almaya hak kazanmıştır. 2011 yılı yaz döneminden itibaren Prof. Dr. Ahmet Vecdi Can rehberliğinde Muhasebenin Ürettiği Bilgilerin, Bilgi Felsefesi Çerçevesinde Analizi adlı çalışmasına başlamıştır. 26 Ağustos 2011 tarihinden itibaren ise Selçuk Üniversitesi Akşehir İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde Araştırma Görevlisi kadrosunda çalışmalarını sürdürmektedir.