

# DÜŞÜNCE TARİHİ IŞIĞINDA MUHASEBE FELSEFESİ

## I.GİRİŞ

Uygarlığın ilk bilim dalları arasındaki felsefe yaklaşık 2500 yıllık bir geçmişe sahiptir. Diğer köklü bilimlerde ise matematik, tıp, din ve hukuk sayılabilir. İki bin yıl boyunca mağarasına hapsedilen felsefe, 15. yüzyıla girerken akademik zincirlerini kırmakla kalmayıp Coğrafi Keşifler, Rönesans, Sanayi Devrimi ve Fransız İhtilali gibi yaratıcı yıkımların fitilini ateşledi. Düşünce dünyasının özgürleşmesiyle zenginleşen felsefe literatürü, kısa süre sonra bölünmeye başladı. Bu kopmalardan sosyal bilimlerde de nasibini aldı. Örneğin iktisat literatürünün felsefe biliminden ayrılması 1776 yılına tekabül eder. Çok geçmeden 1848 yılında iktisattan işletme, 1876 yılında işletmeden muhasebe ve 1940'lerde muhasebeden finans bilimi doğdu. Bağımsızlaşan her bilim dalı, ortaya koyduğu tez ve kuramlar sayesinde güçlendikçe kendi felsefesine yöneldi. Muhasebe felsefesi alanındaki ilk eser ise 1907 yılında Charles Ezra Sprague tarafından yazıldı.

Felsefe, mantıksal akıl yürütmeler yardımıyla gerçeğe ulaşmayı ve anlamayı amaçlayan düşünme biçimidir. İnsanlığın düşünsel yolculuğunu temsil eden felsefe ve bilim (muhasebe), sürekli bir akış hâlinindedir.

Hepimizin aşına olduğu edebiyat, tarih, fizik, kimya veya iktisat, işletme, muhasebe gibi bilim dalları; felsefeden ayrılmış yüzlerce bilim dalından sadece birkaçıdır. Gerek materyalizmin yükselişi gerekse akademilerin dış dünyayla irtibatının artmasıyla gelişen ve diğer bilim dallarının yükünü üzerinden atarak yenilenen antik felsefe, rahat bir nefes aldı. Diğer taraftan içi yeterince boşaldığı için alt bölümlerin adı değişti. İşte felsefenin bu yeni görünümüne modern felsefe denilmektedir.

1876 yılında bağımsız olmayı başaran muhasebe bilimi Teorik ve pratik olmak üzere ikiye ayrılır. Teoride muhasebenin tanımı, fonksiyonları, amaçları, kavramlar, ilkeler, politikalar, yasalar vb. unsurlar yer alırken Pratikte muhasebe fişleri, muhasebe kanıtları, envanter, defterler, tekdüzen hesap planı, mali tablolar, muhasebe ve denetim standartları, raporlama, mesleki örgütlenme vb. yer alır.

Muhasebenin pratik yönü yaklaşık altı bin yıl önce Sümerler ile başlamasına rağmen teorik düzeyde ortaya çıkışı oldukça yenidir.

Muhasebe tarihine 'Kolonlar Savaşı' adıyla geçen elli yıllık bu dönemin ardından muhasebenin tanımı, kavramları, terimleri, ilkeleri, politikaları, yöntemleri, kuralları, sistemleri, teorileri ve nihayet yasaları üzerine eğilen muhasebe düşünürleri çıkmaya başladı. Finansal işlemlerin kayıt yöntemi ve kaydetme formunda görüş birliği sağlandıktan sonra 'Mali Tablolar' gelişmeye başladı. Bilançodan gelir tablosuna, maliyetlerden nakit akışına sıçrayan raporlama hamlesi, muhasebenin bilimsel saygınlığını perçinledi. Muhasebe filozofları 20. yüzyılın hemen başlarında 'Muhasebe İlkeleri' üzerine eğildi. Bu tartışmalar hem muhasebe etiği hem de muhasebe epistemolojisi alanındaki regülasyonlara yol gösterici oldu. 20. yüzyıl bitmeden kendini gösteren küreselleşme ise epistemolojik çıktıları evrensel düzeyde bir yeknesaklığa yönlendirince 'Uluslararası Muhasebe Standartları' ortaya çıktı.

Örneğin 100 yıl öncesine kadar sadece defter tutma fonksiyonuyla tanımlanan muhasebe, önce raporlama sonra denetim şimdilerde ise yorumlama fonksiyonu kazandı. Hatta 50 yıl öncesine kadar muhasebe ilkelerinden bahsedilmezken bu alanda geliştirilen fikirler artık kanunlaştı. 40 yıl öncesine kadar firmaların serbestçe belirlediği hesap planı ve mali tabloların nasıl hazırlanması gerektiğine yönelik yasal düzenlemeler getirildi. 30 yıl öncesine kadar sadece ikiye ayrılan muhasebe türlerinin sayısı şimdilerde yirmiye yaklaştı

hatta 25 yıl öncesine kadar her işletmenin serbestçe tasarladığı raporlara uluslararası düzeyde regülasyonlar getirildi.

Kıyası felsefenin desteğiyle bir bilimi bilim yapan unsurları sorgulayan muhasebe düşünürleri, muhasebenin teorik ve pratik yönlerini başka bir deyişle literatür toplamını yenileyerek bugünlere gelmesini sağladı. Fakat bu sırada önemli bir sorun daha ortaya çıktı. Bilim dallarının sayısı arttıkça felsefe ve diğer bilimler arasında ciddi bir belirsizlik yaşanmaya başladı. Bilimsel ilkelerin sürekli değişime uğraması, bilim ve felsefenin statülerini de değiştirmekteydi. Nedir ve niçin sorularını terk edip sadece nasıl sorusuna odaklanan akademiler, daha önce duymadıkları yeni sorularla karşılaştı.

Bilim ve felsefenin çatışma alanlarını azaltacak ve ortak paydalarını artıracak bir düşünme biçimi geliştirmek isteyen Bacon, Descartes ve Newton gibi isimlerin olağanüstü fikirleri; bilim felsefesi dediğimiz yeni bir disiplin doğurdu. Artık bilim ve felsefe; ‘bilim felsefesi’ disiplini izinden gitmeye başlamıştı.

Aslında felsefede de dogmalar vardır fakat yerin dibine sokulur. İşte felsefenin bu tavrından esinlenen bilim felsefesi, kendi bilim dallarını özgürce eleştirmeye yani geliştirmeye başlayınca ne kadar bilim dalı varsa bir o kadar da felsefe disiplini doğdu.

## **II.MUHASEBE BİLİMİ VE MUHASEBE FELSEFESİ**

Bir mali olaya ait bilgilerin elde edilmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, raporlanması, denetlenmesi ve analiz edilmesi ise muhasebe biliminin alanıdır. Bu süreçte kullanılacak yöntem ve teoriler, mevzuat ve eğitim, defter ve belgeler, hesaplaşmanın tarihi ve sosyolojisi, denetim ve raporlamalar muhasebe bilimi tarafından araştırılır. Ancak muhasebe bilimi; kavram ve terimlere, usul ve esaslara, ilke ve politikalara, yasa ve kurallara, meslek hukukuna, lisanslama ve örgütlenmeye, sahadaki sorunlara, kayıt dışılık veya etik gibi hassas konulara odaklanmaz. Hatta bu konuları ele alan muhasebe öğretisi kitabı bulamazsınız. Bir hesaplaşma bilimi olan muhasebe bizzat kendisiyle hesaplaşıp muhasebeyi varlık testine tabi tutmaz, kendisini geleceğe taşıyacak soyut fonksiyonlarla ilgilenmez. Teknolojik gelişmelerin muhasebe süreçlerini kâğıttan dijital ortama savurmasını veya on yıl sonra muhasebe uygulamalarının bir algoritmalar zincirinden ibaret olacağını dert etmez. Bir finansal olayın suç unsuru taşıyıp taşımadığını sorgulamaz. Düşük ücret ve haksız rekabet koşulları içinde muhasebe hizmeti verilmesini, kamu kurumlarının angaryaya dönüşen taleplerini duymaz. Firmaların ihracat gücünü artırmak için nasıl bir sisteme ihtiyaç duyulduğu gibi nice soru ve sorunlar muhasebe biliminin ilgi alanına girmez.

İşte tüm bunlar ve daha fazlasıyla ilgilenen disipline ise ‘Muhasebe Felsefesi’ denilmektedir.

O halde gerek uygulamacılar gerekse akademisyenler muhasebenin felsefesini yapmak durumundadır. Peki, bu yapı nasıl oluşturulacaktır. Yani felsefe disiplini ile muhasebe bilimi nasıl birleştirilecektir.

Muhasebe ve felsefe bilimleri, uygarlık tarihimize değer katan bilimler arasındadır. Muhasebe bilimi ‘kapıyı, kantarı ve kasayı’; felsefe bilimi ise ‘merakı, hayreti ve şüpheyi’ korumayı öğütler. Nitekim muhasebe mali olaylarla, felsefe kavramsal olgularla ilgilenir. Muhasebe felsefesi ise finansal olgulara kavramsal açıdan yaklaşır.

Bu tanımları biraz daha açarsak muhasebe, sayılar aracılığıyla parçadan bütüne doğru akan sistematik bir raporlama arayışı; felsefe, kavramlar yardımıyla bütünden parçaya doğru yayılan mantıksal bir sorgulama etkinliğidir. Muhasebe felsefesi ise sayılardan raporlamaya geçiş süreçlerini iyileştiren düşünsel bir yolculuktur.

Muhasebe ve felsefe birer bilim dalıdır, muhasebe felsefesi ise muhasebe biliminin alt disiplini. Bir disiplini tanımlamak için o disiplinin konusunu, yöntemini, amacını ve diğer

disiplinlerle benzer yahut farklı yönlerini ortaya koymak gerekir. O hâlde muhasebe felsefesinin konusu muhasebe, yöntemi ise felsefedir. Muhasebe felsefesi, muhasebe bilimini felsefe metodolojisiyle inceler yani doğrudan muhasebenin kendisini muhasebe olmak bakımından araştırır. Muhasebe bilimi, muhasebenin teorik ve uygulama taraflarını diğer bilimlerden soyutlayarak çalışırken muhasebe felsefesi muhasebenin evrenselliğini ise disiplinler arası bir yaklaşımla anlamaya çalışır.

Britanyalı tıp felsefecisi Martyn Evans'a göre "Muhasebe felsefesi, muhasebe biliminin sorduğu sorular hakkında sorular sormaktır".

Başka bir ifadeyle muhasebe felsefesi demek muhasebe biliminin muhasebesini yapmak demektir.

### III.MUHASEBE FELSEFESİ

Muhasebe felsefesi, Muhasebe Ontolojisi, Muhasebe Epistemolojisi ve Muhasebe Aksiyolojisi'nden oluşmaktadır;

Muhasebe bilimi içinde yer alan unsurları muhasebe felsefesi içinde aşağıda belirtilen tabloda görüldüğü gibi sınıflandırılabilir;

MUHASEBE FELSEFESİ		
Muhasebe Ontolojisi	Muhasebe Epistemolojisi	Muhasebe Aksiyolojisi
1. Tanımı	1. Muhasebe Fişleri	1. Etik
2. Çeşitleri	2. Muhasebe Kanıtları	2. Kayıt Dışılık
3. Fonksiyonları	3.E-Uygulamalar	3. Mesleki Örgütlenme
4. Amaçları	4. Muavimler	4. Mesleki Sorunlar
5. Faydaları	5. Mizanlar	5. Eğitim
6. Kavramlar	6. Envanter	
7. Terimler	7. Defterler	
8. İlkeler (Prensipier)	8. Tekdüzen Hesap Planı	
9. Politikalar (Eylemler)	9. Mali Tablolar	
10. Yöntemler	10. Muhasebe Standartları	
11. Kurallar	11. Denetim Standartları	
12. Sistemler	12. Bütçe	
13. Teoriler (Kuram)	13. Denetim	
14. Yasalar	14. Analiz	
15. Diğer Disiplinler ile İlişkisi	15. Yasal Bildirimler	
16. Muhasebe Tarihi	16.Sürdürülebilirlik Raporlaması	
17.Muhasebe Filozofları	17. Entegre Raporlama	
18.Muhasebenin Geleceği		

#### 1.Muhasebe Ontolojisi (Varlık)

Gerek felsefî gerekse bilimsel bilgi 'var olan' şeylerin bilgisidir. Bilimlerin ontolojik açıdan ilgilendiği var olan, herhangi bir şey olabilir. Örneğin tarihi bir hadise, ahlâki bir olay veya anonim şirket gibi soyut varlıklar; insan, bitki, taş, toprak, rapor, muhasebeci gibi maddi varlıklar; düşünme, görme, anlama, imgeleme, bütçeleme, analiz gibi zihinsel varlıklar; güzel

veya çirkin gibi estetik varlıklar; matematik, çift taraflı kayıt, hipotez veya bilim gibi idealar bile olabilir. Uygarlığın toplam mirasını ifade eden bu ‘var olan şeyler’ ispatlanmış veya yanlışlanmış da olabilir.

İşte tüm bunları inceleyip birbirine bağlayan felsefe disiplinine, ontoloji denilmektedir.

Ontoloji ‘var olan’ın temel yapısını yöneten soyut ilkelere odaklanıp tüm bunları nesnel bilgiye dönüştürür. Bu bilgilerin hangi kaynaktan geldiği önemsizdir zira felsefenin hammadde olarak kullandığı bilgiler, süje ve objenin kaynaşmasıyla ortaya çıkarak bambaşka bir tavra bürünür.

Örneğin muhasebe bilimi finansal işlemleri ele alırken, muhasebe ontolojisi muhasebeyi doktrin olarak var eden usul ve esasları inceler. Tanım, kavram, terim, ilke, politika, yöntem, kural, sistem, teori üretmesine katkı sunar. Zamanın ruhuna uygun şekilde yenileyecek özgün fikirler üretmemize destek olur. İlmek ilmek örülen muhasebe ontolojisinin son katmanında ise muhasebe yasaları yer alır.

Muhasebenin bilimsel varlığını ortaya koymaya çalışan teorik alandaki bu çalışmalar, muhasebe ontolojisini ifade etmektedir.

## **2.Muhasebe Epistemolojisi (Bilgi)**

Var olan’ şeylerin varlığını ontoloji incelerken ‘var olan’ şeylerin bilgisini ise epistemoloji inceler.

Var olan şeylerin bilgisi; bir düşünce, bir kanun maddesi, bir hastalık veya bir mali tablo olabilir. Bunlar deney, sezgi, gözlem, din, mantık veya metodolojik bir süzgeçten de geçmiş olabilir. Uygarlığın zihinsel mirasını temsil eden bu var olan şeylerin bilgi kaynağı, her ne olursa olsun sorgulanmaya muhtaçtır. İşte tüm bu elemeyi yaparak postmodern bilgi sistemleri kurmamızı sağlayan felsefi disipline, epistemoloji denilmektedir.

Epistemoloji; bir bilim dalının ürettiği bilgilerin geçerliliğini ve geçerlilik sınırlarını tespit ve analiz eden disiplindir.

Uygulamalı bilimlerin stratejilerini epistemoloji belirler. Muhasebe epistemolojisi de muhasebe bilgisinin ne olması gerektiği, nasıl doğrulandığı ve hangi beklentilere yönelik üretildiği soruları etrafında dönerek muhasebe uygulamalarına dolayısıyla muhasebe mesleğine vizyon katmaya çalışır. O hâlde muhasebe epistemolojisinin ilk işi, muhasebe bilgi kaynaklarının ve muhasebe bilgisinin ne olduğunu ortaya koymaktır. Epistemoloji tarafından ortaya konacak bu olgular, muhasebe uygulamalarını yani muhasebenin normatif bilim tarafını temsil eder.

Muhasebe epistemolojisi; muhasebe fişi, muhasebe kanıtları, e-uygulamalar, muavinler, mizanlar, envanter, defterler, hesap planı, mali tablolar, standartlar, bütçe, denetim, analiz, yasal bildirimler, raporlar gibi fiili ve fiziki olgularla ilgilenmelidir. İşte muhasebe tarafından üretilen tüm bilgilerin doğruluğu, gerekliliği, geçerliliği ve niteliğini araştırarak çalışmalar muhasebe epistemolojisidir.

Muhasebenin bilimsel çıktılarının neler olduğu, neler olması gerektiği, eksik veya gereksiz yönleri, kendisinden beklenen ihtiyaca cevap verip vermediği ve bu bilgilerin muhasebeyle ilişkili tarafları nasıl etkilediği gibi hususlar Muhasebe etimolojisinin konusunu oluşturur.

## **3.Muhasebe Aksiyolojisi (etik)**

Var olan şeyler ontolojiyle sorgulanıp epistemolojiyle tanınır ancak insanlar bu kadarıyla yetinmez. Felsefenin bu iki disiplini yardımıyla önce kişiliklerini sonra ait oldukları grupları, yaşadıkları toplumu ve nihayet dünyayı şekillendirmek isterler. Yüksek düzeyde erdem içeren bu talep, bazı şeyleri bazı şeylere tercih etmeyi gerektirir. Örneğin istemesek de

iyinin, zararımıza da olsa doğrunun yanında oluruz. Ancak böylesi tercihlerde bulunmak kolay değildir. William S. Burroughs'un dediği gibi 'Her insanın içinde kendi aleyhine çalışan bir parazit yaşar. Faydacı hatta fırsatçı güdülerle donatılmış insan türü, işine gelmeyen ironilere boyun eğmek için sözlü veya yazılı regülasyonlara ihtiyaç duyar. İşte tüm bunları tartışıp iyiyi, doğruyu ve güzeli arayan felsefi disipline aksiyoloji adı verilmektedir.

Uygulamalı bilimlerin dengesini ise aksiyoloji temsil eder. Muhasebe aksiyolojisi de muhasebe ilke ve politikalarının niteliği, muhasebe bilgisinin güvenilirliği, meslek mensuplarının uyması gerekenler, mali idarenin tutumu, mükellef alışkanlıkları ve benzeri hususları tartışarak muhasebenin bilimsel ve uygulama tarafını ayakta tutmaya çalışır.

Muhasebe aksiyolojisinin ilk işi, muhasebenin dengesini bozan ne varsa ortaya dökmektir. Özellikle uygulamadaki sorunları teşhis ve tedavi etmek için akademik geleneklerden mesleki ilkelere, eğitimden örgütlenmeye kadar tüm muhtemel sorunlarla ilgilenerek rehabilite etmeye çalışır. Böylelikle muhasebenin teorik ve pratik olmak üzere her iki ayağının yere sağlam basmasını sağlar.

İşte muhasebeci, maliyeci ve mükellef davranışlarını mercek altına alarak paydaşların daha iyiye ve daha doğruya yönelmesine ayna olabilecek tüm bu çalışmalara, muhasebe aksiyolojisi denilmektedir.

#### IV.DEĞERLEME VE SONUÇ

Günümüzde Muhasebe Felsefesine duyarsız kalmak mümkün değildir. Felsefesini oturtamamış bilimlerin referansı yabancı kökenlidir. Kullanılan kavram ve terimler ithal olduğundan (bilanço veya amortisman gibi) araştırma konuları da yerel ve yüzeysel olur. Ana dille düşünemeyince sistematik bir çerçeveden yoksun kalınır. Bu durumda işin özüne girilemez. Örnek: Audit. Bu tür akademik kürsüler, iç dünyasıyla hesaplaşmaya cesaret edemezler. Günün sonunda sürekli kendini tekrarladığı için gerçek hayatta karşılıksız yani itibarsız olur.

Dolayısıyla binlerce yıllık düşünce tarihinden faydalanarak muhasebe biliminin tarihini, kapsamını, sınırlarını, yöntemini, bilimsel bilginin yapısını ve özelliklerini felsefi bir tavırla ele alarak meslek mensuplarının muhasebe felsefesini oluşturan;

a) Felsefe ile bilimin doğuşu, gelişimi ve bölünme süreçlerini inceleyerek muhasebe felsefesi hangi temeller üzerine oturtulabileceği,

b) Muhasebe ontolojisi hakkında nelerin tartışılabilirliği,

c) Nasıl bir muhasebe epistemolojisi kurgulanabileceği ve

d) Nasıl bir muhasebe aksiyolojisi tasarlanabileceği,

Sorularına entelektüel bir zeminde cevap arayışında bulunmalarında yarar bulunmaktadır.

Bu sorulara cevap aramanın temel sebebi ise muhasebe felsefesi alanında yapılacak ontolojik çalışmalar ile muhasebe biliminin metodolojik yönünü güçlendirecek olan tanım, kavram, terim, ilke, politika, yöntem, kural, sistem, teori ve yasaları zamanın ruhuna uygun şekilde yenileyecek özgün fikirler üretilmesine katkıda bulunacaktır.

Muhasebe felsefesi alanında yapılacak epistemolojik çalışmalar ile üç hatta beş taraflı kayıt yönteminden bağımsız denetime, uluslararası raporlama standartlarından entegre raporlamaya kadar geniş bir spektruma uzanan bilgi sistemleri tasarlanmasına yol açacaktır.

Muhasebe felsefesi alanında yapılacak aksiyolojik çalışmalar ise mesleki örgütlenme, hizmet içi eğitim ve uluslararası etik ilkelere uzanan paradigma değişikliği yaratacak regülasyonlar geliştirilmesine yardımcı olabilecektir.

Aksi durumda çift taraflı kayıt yönteminden tekdüzen hesap planına, kavramlardan ilkelere, muhasebe politikalarından uygulama tebliğlerine, mali tablolardan sermaye piyasalarına, vergi sisteminden kamu gözetimine, bağımsız denetimden raporlama

standartlarına veya ticaret hukukundan etik yönetmeliğine kadar tamamı yurt dışından tercüme veya uyarlama olan Türk muhasebe altyapısının dışa bağımlılığı devam edecek yani Türk aydını batının fotokopi odasından çıkamayacaktır.