

T.C
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ

MUHASEBE SİSTEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI
VE TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNİN YERİNİN
BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ANALİZ

Hazırlayan

Mustafa ÜÇ

Danışman

Doç.Dr. Cemal ELİTAŞ

AFYONKARAHİSAR 2009

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum “Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması ve Türk Muhasebe Sisteminin Yerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Analiz” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

24.09.2009

Mustafa ÜÇ

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

DOKTORA TEZ ÖZETİ
MUHASEBE SİSTEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI VE TÜRK
MUHASEBE SİSTEMİNİN YERİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR
ANALİZ

Mustafa ÜÇ

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

Eylül 2009

TEZ DANIŞMANI: Doç.Dr. Cemal ELİTAŞ

Muhasebe, içerisinde hayat bulduğu toplumun siyasi, sosyal, ekonomik ve hatta kültürel nitelikleriyle şekillenmektedir. Bu bağlamda, bir ülkenin muhasebe sisteminin başka bir ülkeninkiyle bire bir aynı olması mümkün değildir. Muhasebe sistemi kavramı, bir işletmenin bir döneme ait mali raporlarının hazırlanmasında başvurduğu ve birbirleriyle ilişki halinde bulunan tüm muhasebe uygulamaları anlamına gelmektedir.

Muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması sayesinde bir ülke, karşılaştığı muhasebe problemi karşısında muhasebe sisteminin aynı grupta olduğu, diğer bir deyişle kendisiyle yapısal açıdan benzer özellikleri taşıyan başka bir ülkenin soruna ilişkin izlediği yaklaşımı örnek alabilecektir.

Bu çalışmada, Türkiye ile beraber 16 ülke, muhasebe uygulamalarından oluşan 32 adet değişken kullanılarak aralarındaki benzerliklere göre sınıflandırılmıştır. Çalışmada hiyerarşik kümeleme yöntemi kullanılmıştır. Sonuç olarak Türk muhasebe sistemine en çok benzeyen sistemler sırasıyla; İspanya, IASC, Japonya ve İsveç'tir.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası muhasebe, Muhasebe sistemi, Türk muhasebe sistemi, Kümeleme analizi.

ABSTRACT

THE CLASSIFICATION OF ACCOUNTING SYSTEMS AND AN ANALYSIS TO DETERMINE TURKISH ACCOUNTING SYSTEM

Mustafa ÜÇ

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT MANAGEMENT**

September 2009

Advisor: Assoc. Prof.Dr. Cemal ELİTAŞ

Accounting is shaped by the social, economical, even cultural attributes of the society in which it operates. In this context, a country's accounting system cannot be identical with another's one. The concept of accounting system means that all accounting applications of a business to apply in preparing its financial reports in a period.

Owing to accounting classification, when a country faces an accounting problem it will be able to take model another country's solution approach for the problem which in the same group and has same attributes.

In this study, 16 countries including Turkey were classified by using as their similarities of 32 variables which contain accounting applications. Hierarchical cluster analysis used as research method and those countries' systems were found as most similar to Turkish accounting system respectively; Spain, IASC, Japan, Sweden.

Key Words: International accounting, Accounting system, Turkish accounting system, Cluster analysis.

**MUHASEBE SİSTEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI VE TÜRK
MUHASEBE SİSTEMİNİN YERİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR
ANALİZ**

YEMİN METNİ	iii
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE BİLİMİNİN TEORİK YAPISI

	Sayfa
1. MUHASEBE TEORİSİ VE GELİŞİMİ	3
1.1. TEORİ KAVRAMI	3
1.2. MUHASEBE KAVRAMI.....	4
1.3 MUHASEBE TEORİSİ.....	7
1.4 MUHASEBE BİLİMİ'NİN ÇEVRESİ	10
1.4.1 Muhasebeyi Etkileyen Çevresel Faktörler	10
1.4.1.1 Ekonomi	15
1.4.1.2 Politik Sistem	18
1.4.1.3 Hukuk Sistemi	20
1.4.1.4 İşletmelerin Finansman Yapısı (Finansman Kaynakları)	22
1.4.1.5 Vergilendirme	26
1.4.1.6 Uluslararası İlişkiler	28
1.4.1.7 Muhasebe Mesleği Ve Eğitimi	30
1.4.1.8 Kültür	33
1.4.2 Muhasebe İle Diğer Bilimler Arasındaki İlişkiler	35

1.4.2.1 Muhasebe ve Ekonomi.....	36
1.4.2.2 Muhasebe ve Hukuk	37
1.4.2.3 Muhasebe ve Matematik	39
1.4.2.4 Muhasebe ve Mühendislik.....	39
1.4.2.5 Muhasebe ve İstatistik	41
1.5. TARİHTE MUHASEBE DÜŞÜNCESİNİN GELİŞİMİ.....	42
1.5.1 Genel Muhasebe Tarihi.....	42
1.5.1.1 Muhasebe Tarihi Açısından Bir Kırılma Noktası: Çift Taraflı Kayıt Yönteminin Ortaya Çıkışı	43
1.5.1.2 Çift Taraflı Kayıt Yönteminin Gelişimi ve Dünyaya Yayılması	45
1.5.2 Muhasebe Okulları ve Teorileri	47
1.5.2.1 Fransız Muhasebe Okulu ve Teorileri	47
1.5.2.2 İtalyan Muhasebe Okulu ve Teorileri.....	49
1.5.2.3 Alman Muhasebe Okulu ve Teorileri.....	51
1.5.2.4 İngiliz-Amerikan Muhasebe Okulu ve Teorileri.....	52
1.5.3 Türk Muhasebe Tarihi.....	54
1.5.3.1 Merdiven Muhasebe Yöntemi.....	54
1.5.3.2 Osmanlı Devleti Muhasebesi.....	56
1.5.3.3 Türkiye Cumhuriyeti Muhasebe Tarihi	63
1.5.3.3.1 1926-1960: Alman Etkisindeki Türk Muhasebesi.....	64
1.5.3.3.2 1960-1994: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çabaları	65
1.5.3.3.3 1994- : Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Sermaye Piyasaları Eksenlerinde Türk Muhasebesi	68
2. MUHASEBE TEORİSİNDEKİ GENEL YAKLAŞIMLAR VE TEORİLER	70
2.1 TEORİ GELİŞTİRMEDE KULLANILAN YÖNTEMLER	70
2.1.1 Tümdengelim Yaklaşımı (Deductive Reasoning).....	71
2.1.2 Tümevarım Yaklaşımı (Inductive Reasoning)	72
2.2 MUHASEBE TEORİLERİ VE MUHASEBE TEORİSİNE AİT GENEL YAKLAŞIMLAR	73
2.2.1 Faydacı Yaklaşım (Pragmatic, Paractical, Decision Usefulness)	74
2.2.2 Politik Yaklaşım (Political Approach).....	75

2.2.3 Ekonomik veya Sosyal Refah Yaklaşımı (Economic or Social Welfare Approach).....	76
2.2.4 Açıklayıcı (descriptive) Muhasebe Teorileri	77
2.2.5 Normatif (normative, prescriptive) Muhasebe Teorileri	78
2.2.6 Pozitif Muhasebe Teorisi (Positive Accounting Theory).....	78
2.3 MUHASEBEDE DÜZENLEME VE STANDART KOYMA	80

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE SİSTEMLERİ VE SINIFLANDIRILMASI

1. MUHASEBE SİSTEMİ KAVRAMI	83
2. BİLİMDE SINIFLANDIRMANIN YERİ VE GEREKLİLİĞİ	85
3. MUHASEBE SİSTEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI	86
3.1 DIŞSAL SINIFLANDIRMA ÇALIŞMALARI SONUCU BELİRLENEN MUHASEBE SİSTEMLERİ	88
3.1.1 Seidler'in Sınıflandırması	88
3.1.2 Mueller'in Sınıflandırmaları	89
3.1.3 Previts'in Sınıflandırması	90
3.1.4 Amerikan Muhasebe Birliği'nin (AAA) Sınıflandırması.....	91
3.1.5 Puxty ve Diğerlerinin Sınıflandırması	93
3.1.6 Gray'in Sınıflandırması	95
3.1.7 Shoental'in Sınıflandırması	98
3.2 İÇSEL SINIFLANDIRMA ÇALIŞMALARI SONUCU BELİRLENEN MUHASEBE SİSTEMLERİ	98
3.2.1 Hatfield'in Sınıflandırması	99
3.2.2 Barret'in Sınıflandırması.....	100
3.2.3 Da Costa ve Diğerlerinin Sınıflandırması	100
3.2.4 Frank'in Sınıflandırması	102
3.2.5 Nair ve Frank'in Sınıflandırması.....	104
3.2.6 Nair'in Sınıflandırması	106
3.2.7 Nobes'un Sınıflandırması	109
3.2.8 Doupnik ve Salter'in Sınıflandırması	114

3.2.9 d'Arcy'nin Sınıflandırması	115
3.3 HESAP ÇERÇEVELERİNE GÖRE MUHASEBE SİSTEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI.....	119
3.3.1 Aşırı Birinci Muhasebe Sistemi	120
3.3.2 Ölçülü Birinci Muhasebe Sistemi	122
3.3.3 Ölçülü İkinci Muhasebe Sistemi	123
3.3.4 Aşırı İkinci Muhasebe Sistemi	124
4. LİTERATÜRDEKİ SINIFLANDIRMA ÇALIŞMALARINA GENEL BİR BAKIŞ	125

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNİN YERİNİN BELİRLENMESİ VE GELECEĞİ

1. ÖNCEKİ ÇALIŞMALARDA TÜRK MUHASEBE SİSTEMİ	131
2. ARAŞTIRMA VERİLERİ	132
3. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ	137
4. ARAŞTIRMA SONUÇLARI	140
5. MUHASEBE SİSTEMLERİNİN GELECEĞİ	148
5.1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI UĞRAŞISI VE ULUSAL STANDARTLARA ETKİSİ	148
5.2. GÜNCEL STANDARDİZASYON ÇALIŞMALARINI VE TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNE YANSIMALARI.....	153
SONUÇ.....	155
KAYNAKÇA	158
ÖZGEÇMİŞ.....	169

TABLolar LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1. Muhasebe’de Uluslararası Farklılaşmaya Neden Olan Faktörler	14
Tablo 2. 1994 Yılına Ait, Ülke Bazında Avrupa’da Ki Şirketlerin Finansal Kaldıraç Oranları	24
Tablo 3. İşletmelerin Finansman Yapısı ve Muhasebede Görülen Farklılıklar.....	25
Tablo 4. İDTYDK Mali Ve Muhasebe Grubu Tarafından Hazırlanan Hesap Planı .	66
Tablo 5. Mueller’in Sınıflandırması	90
Tablo 6. Da Costa ve Diğerlerinin Sınıflandırması	101
Tablo 7. Frank’in Sınıflandırması	103
Tablo 8. Nair Ve Frank, Ölçme Uygulamalarına Göre Sınıflandırma	105
Tablo 9. Nair Ve Frank Açıklama Uygulamalarına Göre Sınıflandırma	105
Tablo 10. Nair’in Ölçme Uygulamalarına Göre Sınıflandırması	107
Tablo 11. Nair’in Açıklama Uygulamalarına Göre Sınıflandırması	108
Tablo 12. Cevapların İki Seçeneğe İndirilmesi	116
Tablo 13. Düzenleme Yoğunluğuna Göre Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması	117
Tablo 14. Hesap Çerçevesi, Genel Hesap Planı Ve Hesap Planı Kavramları	120
Tablo 15. Literatürdeki İçsel ve Dışsal Muhasebe Sistemleri Sınıflandırma Çalışmalarına Genel Bir Bakış	126
Tablo 16. Çalışmadaki Ülkeler	133
Tablo 17. Araştırmada Kullanılan Veriler	135
Tablo 18. Cevapların İki Seçeneğe İndirilmesi	140
Tablo 19. Ülkelerin Yakınlık Matrisi	141
Tablo 20. Türk ve Diğer Ülke Muhasebe Sistemleri Arasındaki Benzerlik Oranları	144

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1. Finansal Raporlamaya Etki Eden Faktörler ve Aralarındaki İlişki.....	12
Şekil 2. Muhasebe ve Sistem İlişkisi	84
Şekil 3. AAA'nın Karşılaştırmalı Muhasebe Sistemlerini Gösteren Morfolojik Sınıflandırma Modeli	92
Şekil 4. İlerlemiş Kapitalist Toplumlarda Düzenleme Yaklaşımları	94
Şekil 5. Muhasebe'de Sistemler; Standartları Düzenleyici Otorite ve Denetim.....	96
Şekil 6. Muhasebe Sistemleri: Muhasebe Uygulamaları Açıklama (İletme).....	97
Şekil 7. 1980 Yılında Bazı Gelişmiş Ülkelerin Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması.....	111
Şekil 8. 1998 Yılında Bazı Ülkelerin Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması ...	113
Şekil 9. d'Arcy'nin Sınıflandırması	118
Şekil 10. Alman Zorunlu Hesap Çerçevesi–1937	121
Şekil 11. Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Çerçevesi.....	122
Şekil 12. Fransız Genel Muhasebe Planı–1947	123
Şekil 13. Mehmet Yazıcı'nın Türk işletmelerine önerdiği hesap çerçevesi –1965 .	124
Şekil 14. Ortalama Bağlantı Tekniğine Göre Oluşturulan Dendogram.....	144
Şekil 15. Ülkelerin 3'lü Sınıflandırılması.....	145
Şekil 16. UFRS'lere Geçişin Dünya Çapında Görünümü	151

KISALTMALAR DİZİNİ

- AAA : American Accounting Association
AB : Avrupa Birliği
ABD : Amerika Birleşik Devletleri
AICPA : American Institute of Certified Public Accountants
AŞ : Anonim Şirket
BENELUX : Belgium, Netherlands, Luxembourg
BM : Birleşmiş Milletler
ÇTK : Çift taraflı kayıt
ÇUŞ: Çok Uluslu Şirketler
DPT : Devlet Planlama Teşkilatı
FASB : Financial Accounting Standards Board
GVK : Gelir Vergisi Kanunu
IAS : International Accounting Standards
IASB : International Accounting Standards Board
IASC : International Accounting Standards Committee
IFRS: International Financial Reporting Standards
İDT : İktisadi Devlet Teşekkülleri
İDTYK : İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Kurulu
KOBİ : Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
OECD : Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
MSUGT : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
PMT : Pozitif Muhasebe Teorisi
PW : Price WaterHouse
SEC : Securities Exchange Commission
SPK : Sermaye Piyasası Kanunu
SPKı: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDGHP : Tekdüzen Genel Hesap Planı
TDK : Türk Dil Kurumu
TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standardı

TMS : Türkiye Muhasebe Standardı

TMSK : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TRANSACC : Transnational Accounting

TTK : Türk Ticaret Kanunu

UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standardı

UMS : Uluslararası Muhasebe Standardı

UMSK : Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

VUK : Vergi Usul Kanunu

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE SİSTEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI VE TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNİN YERİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ANALİZ

GİRİŞ

Muhasebe biliminin gelişimi, içinde yaşadığı toplumlardan bağımsız olarak değerlendirilemez. Muhasebe, içerisinde hayat bulduğu toplumun siyasi, sosyal, ekonomik ve hatta kültürel nitelikleriyle şekillenmektedir. Bu bağlamda, bir ülkenin muhasebe sisteminin başka bir ülkeninkiyle bire bir aynı olması mümkün değildir. Yaygın bir düşünceye göre; muhasebe sadece işletmelerin ekonomik durumları ile ilgilenen sayısal bir uygulamadan ibarettir. Muhasebeyi yalnızca tutarlı bir sistem olarak gören ve “sayı saymak” temeline indirgeyen bu görüş, sosyal bir bilim olan muhasebenin, teorik perspektifini önemsemeyerek onu oldukça dar bir alana hapsedmektedir.

Gerçekte, bir muhasebe sistemi yalnızca uygulama değil, bu uygulamayı dizayn eden genel kabul görmüş ilkeleri ve bu ilkeleri şekillendiren teoriyle aynı zamanda bütün bunları kuşatmış olan siyasi, sosyal, ekonomik ve kültürel unsurlardan oluşmaktadır. Dolayısıyla muhasebe biliminin kuramsal açısının gerek toplum gerekse öğretim kurumları tarafından yeterli düzeyde algılanması gerektiğini söylemek, yanlış olmayacaktır.

Globalleşmenin etkisiyle finansal piyasalarda yer alan tüm yatırımcılar kolaylıkla piyasalar arasında hareket etmektedirler. Özellikle 1980’den sonra hem Türkiye ekonomisi ve hem de İstanbul Menkul Kıymetler Borsasının küresel ekonomiye tam olarak adapte olma çabası büyük bir ivme kazanmıştır. Bu bağlamda son yıllarda, Türk muhasebe sistemi de kendine özgü birtakım özelliklerinden

sıyırılarak uluslararası muhasebe standartları ile yakınsama içerisine girmektedir. Bu süreç, Türk muhasebe sisteminde radikal değişiklere sebep olmaktadır. Bu yüzden, gerek mevcut Türk muhasebe sisteminin gerekse de yaşanan değişimin doğru analiz edilebilmesi ve karşılaşılabilecek güçlüklerin çözümünde doğru ülke ve/veya ülkelerin referans alınabilmesi için mevcut muhasebe sisteminin dünya klasmanındaki yerinin sadece duyumsal verilerle değil deneye dayalı verilerle de doğrulanması gereklidir.

Günümüz Türk muhasebe sisteminin, bir muhasebeci ya da muhasebe alanında öğrenim gören bir öğrenci veya araştırmalar yapan bir akademisyence öğrenilebilmesi ve uygulanabilirliği ülkenin muhasebe sisteminin diğer ülke sistemleri ile benzer ve farklı yönlerinin bilinmesiyle mümkün olacaktır.

Bu çalışmada, muhasebenin sadece mantıksal tutarlılığı olan matematiksel bir sistem olmadığı, onu biçimlendiren sosyo-ekonomik faktörler irdelenerek, muhasebe sistemleri perspektifinden muhasebenin kuramsal yönüne dikkat çekilmeye çalışılacaktır. Bunun için takip edilecek yol ise; teorik yapının irdelenmesinden sonra, literatürde genel kabul görmüş muhasebe sistemlerine ilişkin sınıflandırmaların incelenmesi ve Türk muhasebe sisteminin yerinin deneysel bilgiler ışığında tespit edilmesidir.

Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde, muhasebenin teorik yapısı ele alınmaktadır. İkinci bölümde muhasebe sistemi kavramı genişletilerek literatürdeki sınıflandırma çalışmalarına yer verilmiştir. Son bölümde ise kümeleme (cluster) analizi ile Türkiye'nin de içerisinde olduğu 16 ülke sistemine ait 32 adet muhasebe uygulaması benzerliklerine göre dikkate alınarak ülkeler, gruplara ayrılarak sınıflandırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE BİLİMİNİN TEORİK YAPISI

1. MUHASEBE TEORİSİ VE GELİŞİMİ

Doğada yer alan varlıkların ve varlıkların etkileşimi sonucu ortaya çıkan süreçlerin anlaşılması “teori” olarak ifade edilmektedir. Varlıkların ve süreçlerin yarar sağlamak üzere kullanımı ise “pratik” ya da “uygulama” şeklinde tanımlanmaktadır (Selsam, 1995: 92-93). Genellikle uygulama ile daha fazla ilgilenen kesimler, süreçler üzerindeki teorik boyutu arka plana atarak, teorik konular üzerine zaman ayırmanın gereksiz olduğunu düşünmektedir. Halbuki teorik çalışmaların uygulamayı iyileştirici ve geliştirici etkisi dikkate alındığında, hangi bilim olursa olsun teoriye de uygulama kadar önem verilmesinin gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Kısaca ve parola olacak şekilde ifade edilirse, “iyi bir teori kadar pratik bir şey yoktur” (Akdoğan ve Aydın, 1987:iv).

1.1. TEORİ KAVRAMI

Teori kelimesi Türkçe değildir ve kökü itibariyle Fransızca “theorie” kelimesine dayanmaktadır. Türk Dil Kurumu’nun (TDK) güncel Türkçe sözlüğünde teori kelimesi yerine bunun Türkçe karşılığı olan “kuram” kelimesinin kullanımı tercih edilmiştir. Sözlükte kuram kelimesi için şu açıklamalar yapılmıştır. *“Uygulamalardan bağımsız olarak ele alınan soyut bilgi”*. *“Belirli bir konudaki düşüncelerin, görüşlerin bütünü”*. *“Sistemli bir biçimde düzenlenmiş birçok olayı açıklayan ve bir bilime temel olan kurallar, yasalar bütünü, nazariye, teori”*. (TDK sözlüğü güncel Türkçe sözlük erişim tarihi:16.04.2008).

Aynı sözlükte, kuram kelimesi muhasebe bilimine diğer bilimlere göre daha yakın olduğu düşünülen felsefe bilimi ile maliye bilimindeki karşılıklarına göre üç

farklı şekilde açıklanmıştır. Birinci açıklamada kuram: *“Yarar sağlamayı ya da uygulamayı amaçlamayan salt bilgi”*.

İkinci açıklamada; *“Belli gerçekleri açıklama, yorumlama ya da belirleme biçiminde ortaya çıkan; olayları denenmemiş, yalnızca düşünce ile kurulmuş temeller üzerine oturtan, ama olaylara egemen olarak yeni olguları bulma yolunu gösteren bilimsel öğretisi”*. Üçüncüsünde ise *“(Yeni bilim ve felsefede) Deneyle karşıtlık içinde, düşünce ile kazanılmış bilgi, belli olayların ilkelerden kalkarak bilimsel olarak açıklanması ve tek tek bilgilerin genel yasalar altında toplanması, kendilerinden her türlü yasalılığın ve tek tek olayların çıkarılabileceği ilkelere göre düzenlenmesi”* olarak tanımlanmıştır. Maliye bilimi ile ilgili olarak verilen kuram kelimesinin karşılığı ise şöyledir; *“Bir sonucu ilgilendiren düşüncelerin tümü, düşünce alanında kalan bilgi ve bu bilginin temel ve kuralları”* (TDK Bilim ve Sanat Terimleri Ana Sözlüğü erişim tarihi:16.04.2008).

Teori kavramındaki “anlamak” eylemi iki niteliğe sahiptir. Birincisi varlık veya süreci açıklamak ve ikincisi varlık veya süreci tahmin etmektir. Diğer bir deyişle, bir uygulamaya açıklama getirmek ve uygulamanın geleceğine yönelik tahminlerde bulunmak, herhangi bilimsel alandaki teorinin temel iki amacını oluşturmaktadır (Cemalcılar ve Önce, 1999:21).

1.2 MUHASEBE KAVRAMI

Muhasebe sosyal bir bilim olarak tamamıyla insan unsuruna dayanmaktadır. Muhasebe biliminin var olması ve gelişimi için insan temel unsurdur. Bir toplumdaki muhasebe sisteminin anlaşılabilirliği veya gelişmişliği, o toplumun ekonomik, hukuki ve siyasi durumunun hangi düzeylerde olduğuyula yakından ilişkilidir. Çünkü muhasebe uygulamaları, bir gerçek veya tüzel kişiyi¹ ilgilendiren ekonomik işlemler ve hukuki olayların anlamlı bir şekilde ve para birimi cinsinden ifade edilmesi çabasıdır. Muhasebe ile toplumun siyasi yapısı arasındaki ilişki ise daha çok muhasebenin kural koyma evresinde ortaya çıkmaktadır.

¹ Burada kullanılan kişi kavramı ile kast edilen “ekonomik birimdir”; bu, gerçek bir kişi, işletme, devlet olabileceği gibi tek başına, bir işletmenin departmanı da olabilir.

Muhasebe sürecinde en önemli role ise “hesap” kavramı sahiptir. Hesap, muhasebe kelimesine kaynak olan kelimedir. Dilimize Arapça’dan girmiş olan muhasebe kelimesi, öz Türkçe olarak “hesaplaşma” kavramı ile ifade edilmektedir.

Hesaplaşma ise, karşılıklı hesap görmedir (Yazıcı, 1998:10). Hesap, bir kişiye ait ekonomik ve/veya hukuki² değişimden kaynaklanan ancak para ile ifade edilebilen bir olayın takibini sağlayan temel araçtır (Hiçşaşmaz, 1970:67). Daha teknik bir yaklaşımla hesap; kişinin sahip olduğu varlıklar veya borçlarında mali işlemler sonucu ortaya çıkan artış veya azalışların takip edilmesini sağlayan çizelge veya cetvele verilen isimdir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 24; Çonkar vd., 2006: 39). Muhasebe olayları hesaplar vasıtasıyla ifade edilmekte ve belirli bir sistematığe göre yine ilgili hesaplar sayesinde tasnif edilerek takip edilmektedir.

Muhasebe; bilimsel anlamda sınıflandırma, geçmiş ve günümüzdeki olaylara açıklama getirme ve geleceğe ilişkin tahminlerde bulunma, kontrol, olayların nedenlerini araştırma ve bunlara ilişkin hipotezler geliştirme gibi bilimselliğin koşulu olan çeşitli niteliklere sahiptir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 20-37).

18. yüzyılda yaşamış muhasebe bilimine önemli katkılarda bulunmuş ve eserleri birçok yabancı dile çevrilen Fransız De la Porte muhasebeyi şu şekilde tanımlamıştır. *Muhasebe; Bir işletmede ekonomik ve hukuki olayların meydana getirdiği değer (varlık) ve hak (alacak) hareketleriyle bunların işletme içerisindeki özel kimliklerinden meydana gelen muhasebe olaylarını gözlemleyerek onları para birimi ve rakam olarak ölçerek değerlendirmeye alan eylemler topluluğudur* (Keyman, 1967: 20).

² Çağdaş yazımda muhasebenin konusu, mali olaylar ve ekonomik değişim şeklinde gösterilmektedir. Ancak eski yayınlarda yukarıda olduğu gibi hukuki değişimden de bahsedilmektedir. Bunun temelinde yatan neden ise eski muhasebe teorilerinde özellikle personalist (Şahıscı) teoriler hesapları ve muhasebe sürecini şahıslar açısından değerlendirmekte ve tüm hesapları dolaylı veya dolaysız bir biçimde şahıslarıtmaktadırlar. Şahıslar arasında mal hareketleri ve bunların kimin mülkiyetinde olduğu gibi konular da muhasebe ve hukuk arasındaki yakın bir ilişki doğmasına neden olmaktadır (Keyman, 1967: 28; Hiçşaşmaz, 1970:167). Ayrıca, tamamen yanlış olmayan bu yaklaşıma farklı bir bakış açısıyla şöyle bir örnek ile de katılmak mümkündür. Mesela: Bir mal teslimi veya hizmet sunumu sonucu işletme bir başka işletmeden belirli bir tutarda kredili (Senetsiz) olarak alacaklanabilir. Bir müddet sonra aradaki güven ilişkisinin zedelenmesi veya başka bir sebepten dolayı borçlu işletme alacaklı işletmeye kredili borcu kadar bir senet verebilir. Bu durumda her iki işletme içinde ekonomik bir değişim olmamasına rağmen alacaklı işletme kredili alacak hesabını kapatarak, alacağını senetli alacak hesabına kaydedecektir. Aynı şekilde borçlu işletme de kredili (Senetsiz) borcuna ilişkin hesabı kapatarak karşılığında senetli borç hesabını açacaktır. Gerek senetsiz alacak veya borcun gerekse de senetli alacağın veya borcun tutarı aynı olmasına rağmen diğer bir ifadeyle ekonomik bir artış veya azalış gerçekleşmemesine rağmen her iki işletme için de yeni kayıtların yapılması zorunlu olmaktadır.

Türkiye’deki muhasebe teorisi ve uygulamasına ait ilk özgün yayınlara sahip yazarlardan birisi olan Hikmet Keyman’ın muhasebe tanımı şu şekildedir. *“Muhasebe, bir şahsın veya kişiliği olan teşebbüsün kar ve zararı ile birlikte mameleki (varlık,alacak ve borçları) durumunu ve teşebbüsün gerektirdiği her türlü iktisadi ve mali hesap bilgilernini bilanço ve hesap tablolarını para ve rakam ölçüsü ile tespit ve ifade eyleyen bir bilgidir”*. Ayrıca, Keyman, muzaaf (çift taraflı kayıt usulü) sistemin ana ilkesi ve esası olarak ise; dönem net karının tespit edilerek, bilanço da gösterilmesi olduğunu şöyle belirtmektedir: *“Teşebbüs sahibinin safi mamelekinin temsil eylediği sermayenin hesaben pasifleştirilmesidir”*. Keyman’ın bu tespitinin çağdaş muhasebe uygulamaları için geçerliliğini koruduğu söylenebilir. Bu tespit ile çok açık bir biçimde anlatılmak istenen; bir mali dönem içerisinde işletmenin aktif ve pasif eşitliği daima dengede tutularak gelir elde edilmesi ve bu gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerin çıkarılması sonucu oluşan ‘net kârın’ yine bilançoda pasif tarafta gösterilmesidir (Keyman, 1967:85).

Modern muhasebe tanımlarında muhasebenin ölçme işlevinin yanı sıra açıklama³ (disclosure) işlevinin de altı çizilmektedir. Temel amaç ise, karar verme konumunda olan taraflar için ekonomik faaliyetler ve durum hakkında doğru ve ihtiyaç duyulan bilginin sağlanmasıdır. Bu bağlamda muhasebe bir bilgi sistemidir ve literatürde sıklıkla “işletmenin dili” olarak nitelendirilmektedir (Meigs vd.,1998:3). Bir özel veya tüzel kişiliğin ekonomik işlevlerinin belirlenmesi ve bir sistematige uygun şekilde para birimi cinsinden kayıt altına alınması muhasebenin ölçme işlevidir. Bu sürece “defter tutma” denilmektedir. Defter tutma kavramı zaman zaman muhasebe kavramının yerine kullanılmaktadır. Bu kullanım muhasebeyi sadece ölçme işlevi ile sınırlandırdığı ve açıklama etme işlevini göz ardı ettiği için oldukça eksik bir kullanımdır. Diğer yandan açıklama işlevi ise, ölçme sonucu elde edilmiş özet muhasebe bilgilerinin analiz ve yoruma tabi tutularak bilgi kullanıcılarının kullanımına sunulmasıdır. Bu iki işlevi de içeren bir muhasebe tanımı Cemalcılar ve Önce’nin (1999) eserinde yer almaktadır. Bu tanıma göre: *“Muhasebe, ekonomik bir varlık olan işletme hakkında alınacak kararlara temel olacak faydalı bilgilerin üretilebilmesi için söz konusu işletmenin varlık ve*

³ Bu işlev muhasebe bilgilerinin ilgili taraflara açıklanması, gösterilmesi veya iletilmesi kast anlamına gelmektedir.

kaynaklarında değişme yaratan parayla ifade edilebilen tüm işlemleri tanımlayan, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve analiz ve yorum sonuçları ile birlikte faydalı raporlar haline getirip karar alacak kişilere iletilmesini sağlayan bir süreçtir'' (Cemalcılar ve Önce, 1999:3).

Literatürde muhasebenin sadece bir bilim olmadığı aynı zamanda bir sanat olduğuna ilişkin çeşitli görüşlere de rastlanılmaktadır. Muhasebenin bir sanat olabileceğine ilişkin görüşlerin dayandığı temel nokta muhasebenin genelde açıklama (iletme) işleviyle ilgilidir. Diğer bir ifadeyle ekonomik bilgilerin belirli bir sistematığe uygun bir biçimde kayıt edilerek özetlendiği mali tabloların, analiz edilip yorumlanması esnasında muhasebenin sanat özelliği ortaya çıkmaktadır. Olaya resim ve muhasebe arasında tipolojik bir bağ kurularak bakılabilir. Mesela; aynı ekole mensup iki ressamın aynı manzarayı aynı teçhizatla resmetmesi sonucu ortaya çıkacak tablolar, birbirinin benzeri olacak ancak birbirinin aynısı olmayacaktır. Benzer şekilde aynı işletmeye ait mali tabloların farklı mali analistlerce analiz edilerek yorumlanması sonucunda her iki analist te işletme hakkında benzer görüşler öne sürmekle beraber, her iki yorum da birbirinin aynısı olmayacaktır (Bektöre vd., 2007:5). Diğer yandan, muhasebenin mali olayları anlamlı bir teknik içerisinde kayıt altına alması, sınıflandırması ve özetlemesi sürecinde bir sanat⁴ olarak değerlendirilmektedir (Flegm, 1984:13).

1.3 MUHASEBE TEORİSİ

Muhasebe teorisi, mevcut uygulamaların daha iyi anlaşılması ve değerlendirilmesi ile yeni uygulamaların gelişimine yol gösterecek mantıksal bir çerçeveyi oluşturmayı amaçlamaktadır.

McDonald bir teorinin üç bileşeninin olması gerektiğini belirtmiştir⁵. Birincisi olayların sembolik gösterime uygun olarak kodlanabilmesidir. Muhasebe; işletmenin yaşadığı mali olayları, hesaplara kaydederken, hesapların taraflarını borç ve alacak terimleriyle sembolize etmektedir. Borç ve alacak kavramlarının sadece muhasebeye özgü ve birbirleri ile tutarlı bir ilişkiye sahip anlamları vardır. İkincisi,

⁴ Muhasebeyi bir sanat olarak gören bu tanım, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) kuruluşuna ait Terminoloji Komitesi tarafından yapılmıştır.

⁵ McDonald, Daniel L., *Comparative Accounting Theory* (Reding: Ma.: Addison-Wesley, 1972).

olayların belirli bir kurallar setine uygun olarak işlenmesi ve gruplandırılmasıdır. Muhasebe ekonomik ve ticari olayları, borç ve alacak gibi sembolik ifadelerle süreç dahil edilmesini sağlayan ve anlamlı gruplandırma yapılabilmesine olanak veren kurallara sahiptir. Son olarak, semboller vasıtasıyla kodlanan olaylar, süreç sonunda çözümlenerek tekrar herkesin kolaylıkla anlayabileceği realiteler haline getirilirler. Mesela; bir mali dönem boyunca borç alacak şeklinde semboller ile belirli kurallar içerisinde kodlanan tüm mali olaylara ilişkin muhasebe süreci sonunda, kâra ya da zarara ulaşılır. Kâr veya zarar ise sadece muhasebecilerce değil herkes tarafından anlaşılabilen gerçek bir olay ve/veya olgudur (Belkaoui, 1993:57).

Başka bir ifade ile muhasebe süreci, mali olayların borç ve alacak şeklinde yevmiye defterine kaydedilmesi oradan yine borç ve alacak şeklinde büyük defterde sınıflandırılması son olarak ise mizandaki borç ve alacak kalemleri ile mali tablolar oluşturulmasıdır. Süreç sonucunda oluşturulan bilançoda yer alan kalemlerin karşısında yazan tutarların her birinin sadece hesap olarak değil, gerçekte de karşılığı vardır.

Uzun yıllar kullanılan ve literatürde yer etmiş bulunan muhasebe teorisi kavramı için henüz bir standart tanım mevcut değildir. Ancak literatürde yer alan bazı muhasebe teorisi tanımlarına yer vermek mümkündür.

Hendriksen ve Van Breda tarafından yapılan tanımda, muhasebe teorisi: *“muhasebenin yapısını sorgulamak için varsayımsal (hipotetik), kavramsal ve pragmatik ilkelerin uyumlu bir setinden oluşan genel bir başvuru çerçevesidir”* (Cemalcılar ve Önce, 1999:24).

“Muhasebe kuramı, muhasebe bilimine temel olan, yön veren, muhasebe konuları üzerine öne sürülen, varsayımlara ve deneylere dayanılarak kanıtlanan görüşlerdir” (Yazıcı, 1998:7).

Muhasebe teorisinin, temel amacı “açıklamak ve tahmin” etmektir. Bu bağlamda iyi bir muhasebe teorisi, muhasebe uygulamalarına ilişkin herhangi bir konuyla ilgili muhasebe yöntemleri arasından niçin bazılarının diğerlerine göre tercih edildiğini açıklayabilmeli ve tercih eden işletmelerin hangi niteliklere sahip olduğunu tahmin edebilmelidir. Diğer önemli bir husus ta, iki özelliği de eksiksiz yerine

getirebilen iyi bir muhasebe teorisinin, muhasebe araştırmaları ile doğrulanabilir olmasıdır (Schroeder vd., 2005:1).

Muhasebe teorisi, muhasebe uygulamaları için genel bir başvuru çerçevesini oluşturan; tutarlı varsayımlar, kavramsal ve pragmatik (faydalı) ilkeler topluluğudur. Bu yüzden muhasebe teorisinin en son amacı; mevcut muhasebe uygulamalarını değerlendirmek ve yeni uygulamalar geliştirmektir. Sürekli değişim içinde olan ekonomik hayat, işletmeler için yeni ve bilinmeyen pek çok durum oluşturmaktadır. Böyle durumlar karşısında, mevcut muhasebe uygulamaları yetersiz kalabilmekte ve tatmin edici bir çözümler üretmemektedirler. Genel bir başvuru kaynağı olan muhasebe teorisi, uygulayıcılar için çaresiz kalınan noktalarda en uygun çözümler bulunmasında rehberlik etmektedir (Underdown ve Taylor, 1985:1).

Çok arzulanan bir durum olmasına rağmen, karşılaşılan sorunların üstesinden gelmek için başvurulacak, ortak bir genel muhasebe teorisi mevcut değildir. Birden fazla muhasebe teorisi ve bağlı alt teoriler vardır. Bunun nedeni ise ampirik ve rasyonel bir bilim olan muhasebenin genç bir bilim olması ve henüz ortak bir genel teoriye sahip olacak kadar hayat sürmemesidir (Hendriksen, 1977:1). Diğer yandan, içerisinde yaşadığımız ve temel varsayımı, “değişmeyen tek şeyin değişim” olduğu bilgi çağında ekonomik birimlerin karşılaşılabilecekleri tüm sorunları kuşatan ortak bir genel teoriye sahip olmak çok düşük bir ihtimaldir.

Sonuç olarak, teori bir şeyi başarmak veya bir işi yapmak için, uygulanan tekniklerden ziyade neyin başarılmaya çalışıldığının üzerinde durmaktadır. Bu yüzden teori, muhasebenin *nasıl* kısmından ziyade *niçin* kısmıyla ilgilidir. Muhasebe teorisi ile uygulaması (practice) arasındaki ilişkiyi şöyle bir örnekle daha açık kılmak mümkündür. Mesela; duran varlıklar için amortisman ayırmakta kullanılan hızlandırılmış ve normal amortisman yöntemlerinin nasıl kullanıldığı muhasebenin uygulama kısmını oluşturmakta iken bu yöntemlerin niçin kullanıldığı ve neden farklılaştığı gibi sorular muhasebenin teori kısmını oluşturmaktadır. Aynı şekilde stok değerleme yöntemleri olan LIFO ve FIFO'nun hangi işletmelerce ve neden tercih edildiği gibi sorular teorik araştırmaların altında yatan nedenlere örnek gösterilebilir.

1.4 MUHASEBE BİLİMİ'NİN ÇEVRESİ

Muhasebe açık bir sistem olarak çevresi ile sürekli bir etkileşim halindedir. Bu etkileşim süreci sadece muhasebe ve onu kuşatan çevresel faktörler ile değil aynı zamanda muhasebe uygulamaları ve muhasebe teorisi arasında da mevcuttur (Sevilengül, 2005:22). Diğer yandan, muhasebenin çevresini oluşturan faktörler bir bilimin konusu da olabilmektedirler. Bu kısımda ilk olarak muhasebeye etki eden önemli faktörler birer birer açıklanacak ve sonra bu faktörlerin konusunu teşkil ettikleri bilim dalları ile muhasebe bilimi arasındaki ilişkiye yer verilecektir. Ayrıca bu kısımda muhasebe kelimesiyle hem muhasebe uygulamaları hem de muhasebe teorisi kavramları kast edilmektedir. Bütünsel bir bakış açısıyla denilebilirki, burada açıklanacak olan çevresel faktörler, muhasebe sistemlerinin de oluşumunda ve gelişmesinde çok önemli rollere sahip olan faktörlerdir.

1.4.1 Muhasebeyi Etkileyen Çevresel Faktörler

Muhasebe, çevrenin çeşitli gereksinimleri sonucu ortaya çıkan talepleri karşılamaya çalışarak gelişim göstermiştir. Muhasebenin çevresini oluşturan ana faktörler sosyal, ekonomik ve politik çevreye aittir ve bu faktörler birbirleri ile sürekli etkileşim içerisindeyler. Bu çevresel faktörlerden birisinde veya birkaç tanesinde yaşanacak gelişmeler muhasebeyi doğrudan etkileyebileceği gibi aynı zamanda diğer çevresel faktörlerde değişime yol açarak dolaylı bir etkileşim de meydana gelebilmektedir.

Örneğin; halka açık anonim ortaklıkların sayısının artmasıyla, finansal muhasebe, küçük aile işletmelerinin gelir ve giderlerinin takibini amaçlayan dar bir bakış açısından uzaklaşarak, yatırımcılara finansal bilgilerin doğru ve güvenilir bir biçimde kaydedilip, sunulmasını amaçlayan geniş bir bakış açısına yönelmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987:170-173). Bu örnekteki değişimin kaynağı ekonomidir. Ekonomide yaşanan bir gelişme ve değişim sonucu halka açık şirket sayısının artması doğrudan muhasebeyi bir değişime ve gelişime zorlamıştır.

Diğer yandan 1929 yılında Amerika Birleşik Devletlerinde (ABD) yaşanan büyük buhran sonucu, ABD'nin ekonomik politikalarının temelini oluşturan ve kapitalizmin parola cümlesi olan, devletin ekonomiden uzak durması yaklaşımı, *laissez faire (bırakınız yapsınlar)* büyük ölçüde yara almış ve eleştiriye tabi tutulmuştur. 1929'daki büyük buhran sonucu finansal piyasaların ve dolayısıyla işletmelerin azami kazanç güdüsüyle kendi hallerine bırakılmaması gerektiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak finansal piyasaların düzenlenmesi amacıyla 1934 yılında Amerikan Sermaye Piyasası Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanunun verdiği yetkiyle ise Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) kurulmuştur. SEC menkul kıymet borsalarına kayıtlı firmaların muhasebe kayıtlarının tutulması ve finansal raporlamaya ilişkin yeniden bir buhranla karşılaşılmasını için gerekli düzenlemelerin yapılması konusunda yetkilendirilmiştir (Wolk vd., 1984:6).

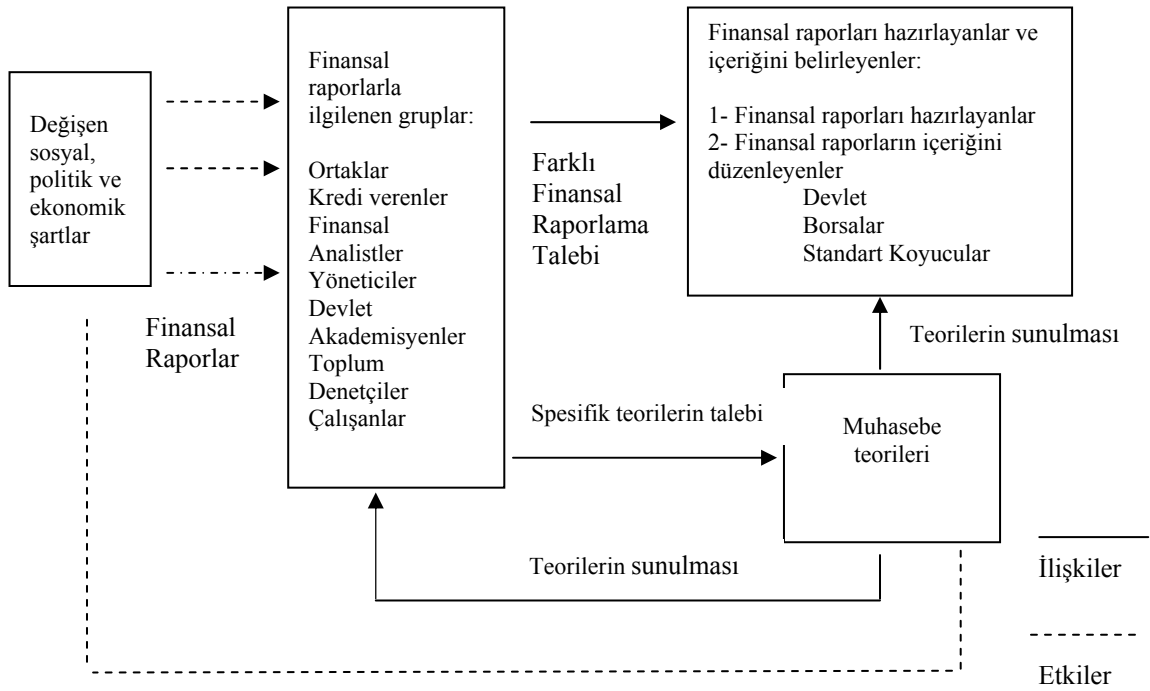
Bu olay analiz edildiğinde hareketin çıkış noktası olarak ABD ekonomisinde yaşanan bir krizin, diğer faktörleri değişime doğru tetiklediği sonucu ortaya çıkmaktadır. Ekonomik krizin yaşanmasıyla, politik çevre benzer olayların tekrarının önlenmesi amacıyla, müdahale etmek istemiştir. Politik çevrenin müdahalesiyle diğer bir deyişle politikacılar ve/veya milletvekilleri yeni bir kanun ve bu kanun kapsamında bir kurum ihdas ederek hukuki çevreye yeni elemanlar eklenmesini sağlamıştır.

Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu, bu sürecin sonucunda doğmuş ve günümüzde de muhasebe uygulamalarına yön vererek, varlığını sürdürmektedir. Bu ikinci örnekteki etkileşim süreci sırasıyla; ekonomi, politika, hukuk ve muhasebe şeklinde bir zincirleme reaksiyonun oluştuğunu göstermektedir. Kısacası bir faktördeki değişim muhasebeyi doğrudan etkileyebileceği gibi diğer faktörlerde bir değişim sağlayarak muhasebe üzerinde dolaylı olarak da bir etkiye neden olabilmektedir.

Muhasebe, işletmelerin varlık veya kaynaklarında değişme yaratan para ile ifade edilebilen olayların kayıt edilmesi, sınıflandırılması, mali raporlar halinde özetlenmesi ve yorumlanarak ilgililerin yararına sunulmasıdır. İlgililerin, sayılan muhasebe sürecinde üzerinde durdukları en önemli kısım muhasebe bilgilerinin mali

raporlar halinde özetlenmesi olan muhasebe sürecinin son aşamasıdır. Finansal raporlama olarak ta anılabilecek bu kısımda bilgilerin mali tablolar aracılığıyla özetlenmesinin yanı sıra kullanıcıların yararına sunulması da yer almaktadır (disclosure). Finansal raporlamaya etki eden faktörler ile muhasebe teorisi ve uygulamaları arasındaki ilişkinin aşağıdaki şekil yardımıyla anlaşılması daha kolay olacaktır.

Şekil 1. Finansal Raporlamaya Etki Eden Faktörler ve Aralarındaki İlişki



Kaynak: Underdown ve Taylor, 1985:7

Şekilde görülebileceği gibi finansal raporların içeriğiyle ilgilenen çok sayıda ve birbirlerinden farklı kesimler (Yöneticiler, ortaklar devlet vs) mevcuttur. Bu kesimler finansal raporları hazırlayanlardan ya da finansal raporların nasıl hazırlanması gerektiğine karar verme konumunda olan standart koyuculardan farklı taleplerde bulunmaktadır.

Mesela; Devlet, mükelleflerden (işletmeler) doğal hakkı olan vergi gelirinin mümkün olduğunca yüksek gösterildiği finansal tabloların hazırlanmasını talep ederken yöneticiler veya ortaklar ise vergi gelirini mümkün olduğunca düşük gösteren finansal raporların hazırlanmasını talep etmektedirler. Diğer yandan mali

tabloları yorumlayarak analiz eden finansal analistlerin talep ettiği bilgiler işletme yöneticilerinin veya finansal raporları hazırlayanların açıklamaktan kaçınabileceği türden bilgiler de olabilmektedir.

Gerek finansal raporlardan istifade edenler gerekse de onları hazırlayanlar muhasebe teorilerine ihtiyaç duymaktadırlar. Finansal raporlara ihtiyaç duyan, diğer bir deyişle finansal rapor kullanıcıları kendilerine uygun olan ve konularını destekleyen, taleplerinin gerçekleşmesini öneren muhasebe teorilerine ihtiyaç duymaktadırlar.

Finansal raporları hazırlayanlar veya finansal raporlamaya ilişkin standartları belirleyenler, niçin başka türlü değil de hazırladıkları veya hazırlanmasını önerdikleri şekilde finansal raporlamanın yapılmasının gerektiğini öneren muhasebe teorilerine ihtiyaç duymaktadırlar (Underdown ve Taylor, 1985:6-8).

Yukarıdaki şekilde, ana başlıklarıyla verilen ve sadece finansal raporlamanın çevresi kapsamında belirtilen sosyal, politik ve ekonomik şartlar muhasebenin çevresel faktörlerine doğru ve alt başlıklar halinde genişletildiğinde üzerinde durulması gereken birçok faktör ortaya çıkmaktadır.

Literatür incelendiğinde muhasebeyi etkileyen çok sayıda faktörden bahsedilmektedir. Her ülkenin muhasebesinin bir diğer ülkeninkinden farklı olmasını diğer bir tabirle muhasebe uygulamalarında uluslararası farklılaşmayı sağlayan bu faktörlerin arasında bir önem sırasının var olduğu hususunda görüş birliği yoktur. Aşağıdaki tablo 1'de muhasebe literatüründe yer almış bu faktörlerin hepsi gösterilmiştir.

Tablo 1. Muhasebe'de Uluslararası Farklılaşmaya Neden Olan Faktörler

- 1- Finansman sistemi (yapısı) ve işletmelerin mülkiyet durumu
- 2- Koloniyel miras
- 3- İşgaller
- 4- Vergileme
- 5- Enflasyon
- 6- Eğitim seviyesi
- 7- Muhasebe mesleğinin büyüklüğü ve geçmişi
- 8- Ekonomik gelişmişlik seviyesi
- 9- Hukuk sistemi
- 10- Kültür
- 11- Tarih
- 12- Coğrafya
- 13- Dil
- 14- Teorinin etkisi
- 15- Politik sistem ve sosyal iklim
- 16- Din
- 17- Kazalar (Tasadüfi sebepler)

Kaynak: Nobes, 1998:163

Çalışmada muhasebenin oluşumunu ve gelişimini etkileyen bu faktörlerin arasında literatürde genel kabul görmüş olan ve tabloda belirtilenlerin arasında kapsam açısından daha geniş olan; Ekonomi, politik sistem, hukuk sistemi, işletmelerin finansman yapısı, vergi sistemi, uluslararası ilişkiler, muhasebe mesleği ve eğitimi, kültür, incelenecektir.

1.4.1.1 Ekonomi

Dünya ekonomisinde yaşanan gelişim ve değişimle birlikte bir ülkenin ekonomik açıdan gelişmişliğini sağlayan temel sektörler, o ülkenin muhasebesinin oluşumu ve gelişiminde önemli bir rol oynamaktadır. Mesela; ekonomisinin büyük kısmını tarım sektörünün oluşturduğu bir ülkede sanayi sektörünün gelişerek tarım sektörünün önüne geçmesi durumunda muhasebede değişimler yaşanması kaçınılmaz olacaktır. Çünkü sanayi sektörünün en önemli üretim aracı makinelerdir, ve sınıai üretimde kullanılacak makinelerin satın alınması sonucu ortaya çıkan maliyetlerin nasıl hesaplanacağı ve muhasebeleştirileceği diğer bir deyişle amortisman muhasebesi konusu tartışılmaya başlanacaktır. Ya da makinelerin satın alınmasında farklı bir alternatif sunan leasing işlemleri ve bunların muhasebeleştirilmesi konusu o ülke muhasebecilerinin çözmeleri gereken yeni sorunlar olarak karşılırlarına çıkacaktır.

Sanayi çağının başlamasıyla gelişme gösteren bir diğer alan ise maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesidir. Üretim sürecine tarım ekonomisinde geçerli olan üretim faktörleri insan ve toprağa ek olarak makineler (sermaye⁶) dâhil olmuştur. Bunun sonucunda doğru fiyatlandırmanın yapılabilmesinin önkoşulu olan doğru maliyetlerin saptanması için maliyet ve yönetim muhasebesi alanındaki çalışmalar üzerinde yoğunlaşmıştır (Choi ve Meek, 2005:48).

Gelişmekte olan ülke ekonomilerinin en önemli problemlerinden birisi olan ve paranın satın alma gücünün sürekli zayıflaması anlamına gelen enflasyon, bilânço kalemlerinin revize edilmesine yol açmaktadır. Dolayısıyla enflasyonist ülke ekonomilerinin muhasebe sistemlerinin sağlıklı ekonomilere sahip ülke muhasebe sistemlerinden farklılaşmasına neden olmaktadır. Bilânço kalemlerinin fiyatlar genel seviyesine göre düzeltilmesini içeren muhasebe uygulamaları birçok Güney Amerika ülkesinde uygulanmış ve muhasebe literatüründe Güney Amerikan muhasebe sistemi olarak nitelendirilebilecek kadar dikkate değer bulunmuştur (Nobes, 1998:174).

Diğer yandan, bilgi çağı olarak adlandırılan günümüzde birçok ülkede maddi duran varlıklardan ziyade maddi olmayan duran varlıkların üretimde önem kazandığı hizmet ekonomisinin büyümesi sonucunda; marka, insan kaynakları ve soyut

⁶ Ekonomi biliminde üretim faktörleri olarak; Doğa (toprak), Emek, Sermaye, Girişimci sayılmaktadır. Sanayi çağında ön plana çıkan üretim faktörü sermaye olmuştur.

varlıkların muhasebeleştirilmesi problemi önem kazanmaktadır. Ayrıca günümüzde bilgi ekonomilerinin gelişimi şirketlerin defter değerleri ile satın alınmaları sırasında teklif edilen fiyatlar arasında ortaya çıkan büyük farklar muhasebe dünyasında gerçek değer (fair value) tartışmalarını gündeme taşımıştır. Gelişen ve değişen ekonominin muhasebe dünyasına çözümü için sunduğu en son konular ise türev araçların muhasebeleştirilmesine ilişkin konular olmaktadır (Radebaugh ve Gray, 2002:22).

Sonuç olarak bir ülkenin ekonomisinin gelişmişliği o ülkedeki finansal raporlamanın gelişimini ve uygulamalarını etkilemektedir. Teorik açıdan, ekonomik gelişmişlik seviyesi düşük olan bir ülkenin, ekonomik gelişmişliği yüksek bir ülkeye göre gelişmiş ya da karmaşık (sophisticated) bir muhasebe sistemine ihtiyacının daha az olduğu varsayılmaktadır (Schroeder vd, 2005:72).

Muhasebe ve ekonomi arasındaki ilişki yalnızca ekonomik gelişmelerin muhasebeye yansımalarından ibaret değildir. Bir ülkenin muhasebe sisteminin oluşumunda o ülkede geçerli olan ekonomik sistemin de etkisi vardır. Ekonomik sistemler: kapitalist, kapitalist-devletçi, kapitalist-sosyalist ve sosyalist olmak üzere dörde ayrılmaktadır (Belkaoui, 1994:56).

Kapitalist ekonomi, bireysel refah için özel sektörün girişimlerinin gerekliliği ve ekonominin piyasanın kendisine bırakılması felsefesi üzerine bina edilmiştir. Kapitalist-devletçi sistem ise ekonomide özel sektörün payının yanında ekonomik gelişimin desteklenebilmesi ve petrol gibi kilit role sahip doğal kaynakların kârlı ve büyük devlet kuruluşlarınca işletilmesi gerekliliği üzerine kurulmuştur. Kapitalist-sosyalist ekonomik sistem halkın sosyal ihtiyaçlarının temininde eşitlik adı altında sadece özel sektörün değil devletin veya kâr amacı gütmeyen kuruluşların da faaliyette bulunmasını önermektedir. Son olarak sosyalist ekonomide ise bir ülkedeki tüm ekonomik faaliyetler doğrudan veya dolaylı olarak devletçe planlanarak denetlenmektedir.

Bu bağlamda muhasebe ekonominin her bir sektöründeki işletmelerin ekonomik faaliyetlerini ölçerek performanslarını ortaya koyduğu için içerisinde bulunduğu ekonomik sisteme uygun gelen bir yapıya sahip olmaktadır. Ekonomik

sistemde yaşanacak değişim muhasebe sistemini de değişime zorlayacaktır (Belkaoui, 1994:56-57).

Buraya kadar anlatılanlarda ekonominin veya ekonomik sistemlerin muhasebeye etkilerinden bahsedilmiştir. Ancak literatür incelendiğinde ilginç bir biçimde bu etkileşimin ters yönde olduğuna ilişkin görüşlerin de var olduğu görülmektedir. Bu konuda en güçlü görüşleri belirten kişi Alman sosyolog Werner Sombart olmuştur. Sombartın görüşleri gerek aynı yönde gerekse de tersi yönde , Max Weber'in de içinde olduğu, Basil Yamey, James O. Winjum, Yannick Lemarchand, Bruce G. Carruthers, Nelson Espeland, Robert Bryer, gibi bir çok seçkin bilim adamı tarafından değerlendirmeye alınmış ve geliştirilmiştir. Sombart "Modern Kapitalizm"⁷(Der moderne Kapitalismus) isimli, kapitalizmin gelişimini anlatan eserinde muhasebe ve kapitalizm arasında güçlü bir ilişkinin varlığına dikkat çekerek günümüz muhasebe sisteminin temelini oluşturan çift taraflı kayıt usulünün (ÇTK) veya muzaaf muhasebe'nin keşfinin kapitalizmin doğuşunun temelini oluşturduğunu iddia etmektedir.

Sombert, çift taraflı kayıt usulünün veya tekniğinin kapitalizmin gelişimindeki önemini şu argümanlara dayandırmaktadır.

- 1- ÇTK hesapları, belirli bir düzene ve açıklığa sahiptir. Bunun sonucu olarak tüm ticari işlemler nicel olarak ifade edilebilmekte ve matematiksel bir düzene tabi tutulmaktadır.
- 2- ÇTK'nın kümülatif yapıyı desteklemesi ve üretim süreci içerisinde varlıkların değerlemesine ve amortizasyonuna izin vermesidir.
- 3- ÇTK ticari işlemlerin rasyonelleştirilmesini mümkün kılmaktadır. Bunun anlamı, ticari işlemlerin kayıt, sınıflandırma safhalarından sonra raporlamaya tabi tutularak rasyonel bilgiler haline gelmesidir.

⁷ Eserin ilk baskısı 1902 yılına aittir ve 1916 yılında tekrar revize edilmiştir. Sombart eserinde kapitalizmin gelişimini üç döneme ayırmıştır. 1. dönem, erken kapitalizm dönemi; 13 yy ile 18yy ortaları arasındır. 2. dönem, tam kapitalizm dönemi; 18. yy ortalarından I. Dünya savaşı arasındır. 3. dönem; geç kapitalizm dönemidir ve 1914 sonrasındır.

- 4- ÇTK bir işletmenin tüm ticari faaliyetlerini son olarak işletme sermayesi ile ilişkilendirdiği için kapitalizme isim veren “sermaye ya da kapital” kavramının pratikte anlam kazanmasını sağlamıştır.
- 5- Son olarak Sombart kapitalist işletmenin varlığının ve faaliyetlerinin onu kuran ve yöneten işletme sahiplerininkinden ayrı olması gerektiğini vurgulamaktadır. ÇTK’nın temel kavramlarının en önemlilerinden ve en başta gelenlerinden birisi bu olguyu aynen kabul eden “kişilik” kavramıdır (Chiapello, 2007: 264-267).

1.4.1.2 Politik Sistem

Politik sistem, (Sosyalist, demokratik, totaliter vb.) bir ülkenin sadece ekonomisini, eğitim sistemini etkilemekle kalmaz aynı zamanda muhasebe standartları ve uygulamalarının gelişimini de etkilemektedir. Her ne kadar günümüzde sayısı oldukça azalsa bile merkezi planlamanın yapıldığı sosyalist ülkelerin muhasebe sistemleri ile serbest pazar mekanizması üzerine şekillendirilen liberal ülkelerin muhasebe sistemlerinin farklılaşması, normal karşılanması gereken bir olaydır. Meselâ; sosyalist ülkelerdeki işletmelerin faaliyetlerinin kârlılık ve finansal durum açısından incelenmesinin yanı sıra, sosyal etkisinin ve toplumsal fayda-maliyet analizlerinin yapılması bir gereklilik olabilmektedir (Schroeder vd., 2005:72).

Liberal toplumlarda muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyan pek çok taraf mevcutken, merkezi planlamada taraf devlettir ve muhasebe sistemi, planlanan üretim kapasitesine ulaşıp ulaşamadığını göstermeye yarayan istatistikî bilgiler paketi seviyesine indirgenmiştir (Lawrance, 1996:7).

Oysa liberal sistemin hakim olduğu toplumlarda muhasebe standart ve uygulamaları muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyan tarafların çıkarları doğrultusunda sürekli ve ciddi şekilde değişimlere maruz kalmaktadır. Meselâ; son yıllarda muhasebe biliminde temel tartışma konularından birisi olan “gerçek değer (fair value)” konusunda ABD’de yaşanan gelişimler buna somut örnektir. Varlıkların bilançoda piyasanın o varlıklar için ödemeye istekli olduğu fiyat üzerinde

değerlendirilmesi şeklinde ki muhasebe kuralı olan gerçek değer yöntemi ABD’de finans kesimindeki kuruluşlar tarafından uygulanmakta iken 2008 mortgage krizinden sonra bankacılık ve sigorta şirketleri temsilciler meclisindeki milletvekillerinin seçim kampanyalarına bağışlarda bulunmuş ve seçilmelerine yardımcı oldukları milletvekilleri, Financial Accounting Standards Board (FASB)’a baskı yaparak, gerçek değer uygulamasının, piyasaların işlevselliğinin arızalandığı zaman terk edilerek yerine varlıklarının değerlemesinde işletmelerin kendi oluşturdukları modeli kullanabilmelerine izin veren bir tasarı⁸ üzerinde çalıştırmaya başlatmışlardır (Bilanço, 2009: 22-23)

Yukarıdaki örnek olayın da ışığında liberal sistemle karşılaştırıldığında sosyalizmin muhasebeden beklentilerinin kapsamının küçüldüğü anlaşılmaktadır. Ancak sosyalizmin önderleri, özellikle çift taraflı kayıt yönteminin sosyalist düzene entegre edilebilmesi için ciddi gayretlerde bulunmuşlardır. Bunun en önemli kanıtı “Sosyalizm muhasebedir” diyen Ekim 1917 Rusya kızıl devriminin lideri Leninin, sosyalizmin muhasebeden yararlanabilmesi için yaptığı çalışmalarıdır (Güvemli ve Güvemli, 2005:4).

Politik sistemlerin birbirlerinden ayrıldığı temel nokta halkın yönetime katılabilme ve ifade hürriyeti ile adil yargılanma gibi temel hakların tanınması durumudur. Bu bağlamda bir ülkedeki insanların yasa koyucuları seçemediği ve yapılan yasaları etkileyemediği bir durumda o ülkede ki muhasebecilerin, tam ve doğru açıklama (full and fair disclosure) ilkesi üzerine bir muhasebe meslek örgütü inşa etme ihtimalleri çok düşüktür. Politik baskıların hakim olduğu bir idari rejimde muhasebe örgütünün kurulması ve uygulamaya yön vermesi oldukça güçtür (Belkaoui, 1994:55-56).

⁸ Mevcut gerçek değer hesaplamaları standardı FAS 157 üzerinde değişiklikler ön gören tasarınnın 15 Aralık 2009 tarihinden sonraki mali tabloları kapsayacak şekilde resmîyet kazanması hedeflenmektedir (http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C/ProjectUpdatePage&cid=1176154534254, erişim tarihi:20.07.2009)

1.4.1.3 Hukuk sistemi

Hukuk; *“toplumun genel yararını ve ortak iyiliğini sağlamak amacıyla, insanların birbirleriyle ve oluşturdıkları topluluklarla olan sosyal ilişkilerini düzenleyen, yetkili makamlarca konulmuş ve devlet yaptırımı ile desteklenmiş kurallar bütünüdür”*. Hesaplaşma anlamına gelen muhasebe ile hukuk arasında çok yakın bir ilişki vardır. İşletme ve üçüncü şahıslarla yapılan hesaplaşma işlevini finansal muhasebe sistemi üstlenmektedir (Altuğ, 1999:5). Dolayısıyla bir ülkenin muhasebe sisteminin oluşumu ve gelişmesinde, o ülkede geçerli olan hukuk sisteminin de önemi büyüktür. Hukuk literatüründe başlıca dört hukuk sistemine yer verilmektedir. Bu dört sistem ve ayırt edici noktaları şöyledir:

- Kara Avrupası Hukuk Sistemi (Kıta Avrupası, Roma-Germen Hukuk Sistemi, Code Law): Türk hukuk sisteminin de mensubu olduğu bu hukuk sisteminin öne çıkan nitelikleri; yazılı biçimde olması, kamu hukuku-özel hukuk ayrımına yer vermesi, yargı ayrılığının olması ve yargı kararlarının yardımcı hukuk kaynağı olarak görülmesidir. Kara Avrupası deyimiyle İngiltere hariç tüm Avrupa ülkeleri kast edilmektedir.
- Anglo-Sakson Hukuk Sistemi (İngiliz Hukuk Sistemi, Common Law): İngiltere’de doğmuş olan ve İngiliz sömürgelerince benimsenmiş olan hukuk sistemidir. Bu hukuk sisteminin en önemli özelliği hukukun kaynağının yazılı hukuk kurallarından ziyade mahkeme kararlarının oluşturmasıdır. Diğer bir deyişle bu hukuk sisteminde içtihat ve uygulamalar önem kazanmaktadır.
- İslam Hukuk Sistemi: Özel hukuk (Kişiler arası hukuk) kurallarının ağır bastığı ve İslam dininin esaslarının referans kabul edildiği hukuk sistemidir.
- Sosyalist Hukuk Sistemi: Sosyalist hukuk sisteminde, hukuk toplumu değiştirmenin ve komünizme geçişin bir aracı olarak tasarlanmıştır. Devletin veya toplumun çıkarları bireyin çıkarlarından oldukça üstün tutulduğu için özel hukuk çok fazla gelişmemiştir (Anayurt, 2002:52-57).

Muhasebe ve hukuk etkileşimi açısından hukuk literatüründe yer alan bu dört hukuk sistemine bakıldığında Anglo-Sakson hukuk sistemi hariç diğer tüm sistemlerde devletin kanun koyucu olarak belirgin bir rol üstelendiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bir kamu gereksinimi ve hizmeti olan muhasebenin bu üç sistemde devlet tarafından hukuki düzenlemelere tabi tutulması normal karşılanması gereken bir durumdur.

Başta kıta Avrupa sistemi olmak üzere muhasebe kurallarında ve uygulamalarında devletin baskın bir role sahip olduğu hukuki sistemlerde, muhasebe mesleğinin etkisinin zayıf olduğu görülmektedir. Ayrıca Anglo-Sakson hukuk sisteminin benimsendiği ülkelerin muhasebe sistemlerine göre daha az finansal bilgi raporlanarak sunulmaktadır. Bunun tam tersine, Anglo-Sakson hukuk sisteminin benimsendiği ülkelerde ise, muhasebeye ilişkin düzenlemeler ile uygulamalar yasa yapıcılar veya yasalar yerine muhasebe meslek örgütlerince belirlenmektedir ve kullanıcılara daha çok muhasebe bilgisi sunulmaktadır (Schoereder, 2005: 72; Kang, 2003: 123).

Hukuk literatüründe her ne kadar dört farklı sisteme yer verilmiş olsa da muhasebe literatüründe, muhasebe ve hukuk etkileşimi açısından bu sistemlerden sadece Kıta Avrupa ve Anglo-Sakson hukuk sistemleri incelenmiştir. Sonuç olarak bu etkileşimden yola çıkılarak, Kıta Avrupa muhasebe sistemi ve Anglo-Sakson muhasebe sistemi ayırımına gidilmiştir.

Kıta Avrupa hukuk sistemi üzerine yapılan çalışmalarda bu sistemi benimsemiş olan ülkeler üç farklı orjin altında kümelendirilmektedir. Bunlar Fransız, Alman ve İskandinav orjinlerdir. Bu kümelendirmeye göre Türkiye, Fransız orjininden gelen bir Kıta Avrupa Hukuk sistemi ülkesi olarak kabul edilmektedir (Choi ve Meek, 2005:51).

Kıta Avrupa hukuk sistemi muhasebeyi Ticaret Kanunları sayesinde şekillendirmektedir. İlk ticaret kanunu Osmanlı Devleti zamanında çıkarılmıştır. 1850 yılında uygulanmaya başlanan ve Fransa Ticaret Kanunu (1807) temel olarak hazırlanan *Kanunname-i Ticaret'tir*. Bu kanun Cumhuriyetin kurulmasından sonra 1926 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Son olarak ise 1956 yılında kabul edilen ve 1 Ocak 1957 yılından beri yürürlüğünü sürdüren Alman bilim adamı Ernst. E. Hirsch

başkanlığında hazırlanmış olan Türk Ticaret Kanunu devreye girmiştir (Alexander ve Archer, 2001: 1411; Hirsch, 1997: 376).

1.4.1.4 İşletmelerin Finansman Yapısı (Finansman Kaynakları)

İşletmeler onları kuran sahiplerinden veya ortaklarından ayrı bir kişiliğe sahiptirler. Bu kişilik altında varlık elde ederek, çeşitli yükümlülükler altına girebilmektedirler. Bu durum muhasebenin temel kavramlarından kişilik kavramının bir gereğidir. Bu sayede işletmelerin, sahiplerinden tamamen bağımsız olmak üzere sahip oldukları varlıkları ve bu varlıkları finanse eden kaynakları vardır. Çift taraflı kayıt sisteminin de temelini oluşturan varlıkların kaynaklara eşit olması prensibi gereği bir işletmenin mevcut varlıklarında meydana gelecek her bir birimlik artış kadar işletmenin kaynaklarında da bir birimlik artış olmak zorundadır.

İşletmelerin varlıklarını finanse eden kaynaklar işletme sahip ve/veya sahiplerince ya da üçüncü kişilerce işletmeye sunulmaktadır. İşletme sahip ve/veya sahiplerince işletmeye tahsis edilen kaynaklar bir vadeye bağlanmamış ve işletmelerce geri ödenmemek üzere tahsis edilmiş kaynaklardır. Bu tip kaynaklar “özkaynak” kavramıyla ifade edilmektedir. Diğer yandan, işletmeye üçüncü kişiler tarafından ve gelecekte mutlaka geri alınmak üzere tahsis edilen kaynaklar ise “yabancı kaynak” kavramıyla ifade edilmektedir.

Varlıkların, özkaynaklarla finanse edilmesinde, finansmanı sağlayanlar işletmenin toplam varlıkları üzerindeki haklarını hisse senetleriyle ispat etmektedirler. Bu hisse senetlerinin organize bir şekilde alınıp satıldığı yerler ise menkul kıymet borsalarıdır. Dolayısıyla özkaynakla finansmanda rol oynayan aktörleri hissedarlar, araçları ise hisse senetleri ve bunların alışverişinin yapıldığı yerleri de borsalar olarak saymak mümkündür. Yabancı kaynak sağlayanlar ise borç verenler başlığı altında; başta bankalar olmak üzere tedarikçiler ve borç kullandıran diğer finansal kurumlardır.

İşletmelerin varlıklarının finansmanında ortaya çıkan bu ayrım, finansal raporlamanın amacını ve muhasebe sistemlerinde uluslararası farklılıkların ortaya çıkmasını belirleyen en önemli faktörlerden birisidir. Diğer bir ifadeyle finansal raporlamada uluslararası farkların oluşmasının temel nedeni; bu raporların kredi

veren (yabancı kaynak sunanlar) ile yatırımcıların (özkaynak sunanlar) ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanması nedeniyle farklı olmasıdır (Nobes, 1998:166).

Finansman kaynaklarına göre bir ayrıma gidildiğinde iki grup ortaya çıkmaktadır. Birincisi, en önemli örnekleri İngiltere ve ABD olan işletmelerin kaynak teminini büyük ölçüde özkaynaklardan sağladığı güçlü sermaye piyasalarının var olduğu, borsa (sermaye piyasaları) tabanlı sistemlerdir (equity markets system). Bu sistemin hakim olduğu ülkelerde muhasebe sistemleri, yatırımcılara işletmelerin gelecekteki nakit akışlarının kârlılığı ve bu kâr ihtimali ile beliren risk durumu ile işletme yöneticilerinin performansı hakkında bilgi vermeye yönelik tasarlanmıştır.

İkinci sistem olan ve en önemli örnek ülkeler olarak İsviçre, Japonya ve Almanya'nın gösterilebileceği, kredi tabanlı sistemde (credit-based system) ise işletmelerin kaynak temininde başat rolü bankalar oynamaktadır. Bu sistemin geçerli olduğu ülkelerdeki muhasebe sistemleri, kredi verenleri koruyan muhafazakâr bir yapıya sahiptir. Diğer bir deyişle muhasebenin temel kavramlarından birisi olan "ihtiyatlılık" kavramının muhasebe uygulamalarına yön verdiği muhtemel zararlar için daha rahat bir biçimde karşılık ayrılan bir sistemdir. Sonuç olarak seçilen muhasebe politikaları karlılığı ön plana çıkarmaktan ziyade borç ödeme gücünü ön plana çıkarmayı desteklemektedir (Choi ve Meek, 2005: 49).

Bu ayrımın ortaya çıkmasında önemli bir rol oynayan etken ise ülke ekonomisine hâkim olan işletme çeşididir. Mesela; Almanya, Fransa ve İtalya gibi bazı Avrupa ülkelerinde küçük aile işletmelerinin sayısı çok fazla ve ekonomiye hâkimdir. Bu ülkelerde işletmelerin kaynak ihtiyacı bankalardan sağlanan kredilerle sağlanmaktadır.

İngiltere ve ABD'de ise sermaye tabana yayılmıştır ve çok sayıda ortaklıktan oluşan anonim şirket tipinde işletme sayısı çok fazladır. Anonim şirket sayısının fazla olması hisse senetlerinin el değiştirmesinde önemli bir role sahip olan güçlü menkul kıymet borsalarının oluşumuna sebep olmaktadır.

İşletme varlıklarının finansmanında özkaynakların ya da banka gibi yabancı kaynakların tercih edilme durumu işletme bilançolarının kompozisyonunu da etkilemektedir. Aşağıdaki tabloda Avrupa ülkelerindeki işletmelerin finansal

kaldıraç (Toplam Borç/ Toplam Aktif) oranlarına göre yapılmış bir sıralaması yer almaktadır.

Tablo 2. 1994 Yılına Ait, Ülke Bazında Avrupa'daki Şirketlerin Finansal Kaldıraç Oranları

Sıralama	Ülke	Finansal Kaldıraç Oranı
1	İsviçre	0.55
2	Belçika	0.51
3	İtalya	0.45
4	İrlanda	0.40
5	Danimarka	0.34
6	Fransa	0.34
7	Almanya	0.30
8	İsveç	0.27
9	Hollanda	0.26
10	İspanya	0.25
11	İngiltere	0.20

Kaynak: Nobes ve Parker, 2002:22

Tablo 2’de görülebileceği gibi İngiltere çok ortaklı şirketlerin yaygın olduğu bir ülkedir ve finansal kaldıraç oranı kıta Avrupa’sında yer alan diğer ülkelerin hepsinden küçüktür. Hollanda bir kıta Avrupa ülkesi olmasına rağmen istisnai bir duruma sahiptir. Dünya çapında markalara sahip olan bu ülkede aynen İngiltere gibi halka açık şirket sayısı çok fazladır ve halka açık şirket anlayışı oldukça eskiye dayanmaktadır. Ayrıca bir Avrupa ülkesi olmadığı için tabloda yer almayan ABD’nin finansal kaldıraç oranı da İngiltere’ninkine oldukça yakın bir rakamdır.

Finansman yapısına göre ortaya çıkan ayırım ile hukuki sistemlere göre yapılan ayırım arasında büyük bir benzerlik vardır. İşletme finansmanında özkaynakların yoğun olduğu borsa tabanlı işletmelerin yaygın olduğu ülkeler genellikle Anglo-Sakson hukuk sistemli ülkelerdir. Finansmanda yabancı

kaynakların yoğun olduğu işletmelerin yaygın olduğu ülkeler ise Kıta Avrupa hukuk sisteminin geçerli olduğu ülkelerdir.

Aşağıdaki tabloda hem bu benzerlik hem de finansman kaynakları açısından muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan farklılıklar iki grup halinde ve örnek ülkeler bazında gösterilmiştir.

Tablo 3. İşletmelerin Finansman Yapısı ve Muhasebede Görülen Farklılıklar

Anglo-Sakson Hukuk Sistemi ve Borsa Tabanlı Sistem Avustralya, Birleşik Krallık ve ABD	Kıta Avrupası Hukuk Sistemi ve Kredi Tabanlı Sistem Fransa, Almanya ve İtalya
Güçlü sermaye piyasaları (borsalar)	Zayıf sermaye piyasaları
Çok sayıda hissedar vardır	Hissedar sayısı çok değildir.
Bağımsız denetim önemlidir	Bağımsız denetim önemli değildir
Muhasebe bilgilerinin geniş kitlelere açıklanması (disclosure) önemlidir.	Muhasebe bilgilerinin geniş kitlelere açıklanması (disclosure) önemli değildir
Muhasebe kurallarının oluşumunda vergileme etkili değildir	Muhasebe kurallarının oluşumunda vergileme etkilidir
Muhasebe uygulamalarında muhafazakârlık hâkim değildir	Muhasebe uygulamalarında muhafazakârlık hâkimdir
Finansal raporlamada doğru ve gerçek gösterimin önemi çok fazladır	Finansal raporlamada doğru ve gerçek gösterimin önemi göreceli olarak daha azdır

Kaynak: Nobes ve Parker, 2002: 24; Alexander ve Nobes, 2004: 91

Sonuç olarak, işletme finansmanında kredi kullanımının yaygın olduğu yerler ile sermaye pazarlarının gelişmiş olduğu yerlerde finansal raporlamanın içeriğinin farklılaşması ve finansal raporların niteliği ve kalitesine ilişkin beklenen taleplerinin değişiklik göstermesi son derece doğal bir olaydır. Bu bağlamda, literatürde genellikle sermaye piyasalarının, kredi piyasalarına göre muhasebeden daha nitelikli bilgiler talep ettiğine inanılmaktadır.

Ancak Ball ve diğerkleri (2008) tarafından 1992-2003 yıllarına arasında 22 farklı ÷lkede ki 78.949 işletmenin verileri üzerinde gerçekleştirilen istatistiki çalışmada bu inanişın yanlış olduğu belirlenmiştir. Yapılan çalışmada finansal raporlamanın niteliğine ilişkin; finansal raporlamanın zamanlılığı, kârın ve zararın tespitinin zamanlılığı, zararlar için ayrılan karşılıklar üzerinde yapılan istatistikî analize göre sayılan muhasebe bilgilerinin kredi anlaşmalarında, sermaye piyasalarına göre daha fazla ihtiyaç duyulduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla bu bilgilerin üretilmesine olan talep, kredi pazarları tarafından yapılmaktadır.(Ball vd, 2008:200).

Türkiye’de finansal sistem kredi tabanlı bir sistemdir. Türkiye’de bankalar finansal piyasaların içerisindeki en önemli iki piyasa olan para ve sermaye piyasalarında önemli bir yere sahiptirler. Türkiye’de şirket finansmanının kredi tabanlı diğer bir deyişle bankalar aracılığıyla gerçekleştirilmesinin altında Türkiye’nin yaşadığı ekonomik ve tarihsel gelişim ile kendine özgü olan bazı faktörler etkili olmaktadır.

Bu bağlamda, Türk bankacılık sisteminin yasa ve uygulama arka planında geniş ölçüde Kıta Avrupa bankacılık uygulamalarının model kabul edilmesi ve etkin sermaye piyasalarının eksikliği başlıca önemli faktörlerdir (Yılmaz, 2008:141-142).

1.4.1.5 Vergilendirme

Vergi, devletin kamusal hizmetleri gerçekleştirmek için egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız olarak cebren özel ve tüzel kişilere ödettiği para şeklindeki ödemelerdir (Akdoğan, 2002:112). Muhasebe ve vergilemenin veya vergiciliğin kesiştiği nokta vergilendirme işlemlerinin ilki olan verginin tarhı⁹ kısmındadır. Bu kısımda ödenmesi gereken vergi miktarının hesaplanabilmesi için vergi oranlarının uygulanacağı bir matraha ihtiyaç duyulmaktadır. Matrahın tespitinde ise vergiyi ödeyecek olan mükellefin kendi beyanının yanı sıra vergi idaresince de ödenecek vergi miktarı belirlenebilmektedir. Modern vergicilikte matrahın bizzat yükümlüsü tarafından tespit edilerek beyan edilmesi esastır (Bayraklı, 2007:76).

⁹ Vergi Usul Kanununa göre “tarh” kavramı şöyle izah edilmiştir. Verginin tarhı, vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.

Vergi matrahının idarece tespit edilmesi halinde muhasebeye ihtiyaç duyulmazken, matrahın yükümlü tarafından tespit edilerek beyan edilmesi halinde muhasebeye ihtiyaç duyulmaktadır. Türkiye’de dahil olmak üzere bir çok ülkede gerek kurumlar gerekse de kişiler vergi matrahlarını kendileri hesaplayarak vergi dairelerine beyan etmektedirler. Bu nokta, vergi uygulamaları ile muhasebe uygulamalarının birbirlerine en yakın olduğu yerdir. Muhasebe sistemlerinin oluşumunda, vergi düzenlemelerinin muhasebe düzenlemelerini etkileyebilme derecesi ülkeler arasında farklı olmaktadır. Bu fark, muhasebe sistemlerinin oluşumuyla ilgili çalışan akademisyenlerin dikkatini çekecek kadar önemli bir farktır (Belkaoui, 1994:58).

Vergi matrahının hesaplanması sırasında ortaya çıkan muhasebe ve vergi ilişkisinin birbirlerini etkileme derecesi ülkeden ülkeye değişiklikler göstermektedir. Mesela bu ilişki Almanya’da oldukça güçlüdür. Bu bağlamda ticari bilanço (handelbilanz) ile vergi amaçlı bilanço (Steurbilanz) aynı olmak zorundadır. Bu duruma bağlayıcılık ilkesi (the principle of bindingness) denilmektedir (Nobes, 1989:8).

Bu prensip kara Avrupa’ında yer alan Fransa, Belçika, İtalya ve İspanya gibi ülkeler ile İskandinav ülkelerinde muhasebe ve vergi arasındaki ilişkide belirleyici olmuştur. Bu durum 1980’lerin sonlarına kadar devam etmiş ve ancak bu tarihlerden sonra İspanya ve İskandinav ülkelerde yeni çıkarılan kanunlarla vergiciliğin muhasebe standartları ve uygulamaları üzerindeki etkisi düşürülmüştür (Alexander ve Nobes, 2004:93).

Diğer taraftan, Almanya’nın sınır komşusu olan ve Anglo-Sakson muhasebe geleneğine sahip Hollanda da ise finansal muhasebe ile vergi muhasebesi arasında kesin bir ayırım vardır. Bu ülkede vergilendirilecek kâr finansal muhasebe yardımıyla bulunan rakam olmakla beraber bu rakam daha sonra vergi kanunlarına uygun olarak revize edilmektedir.

Vergilendirmenin muhasebe standartlarının oluşumunu etkilememesi beklenen başka bir ülke olan ABD’de ise stok hareketlerinin takibi ve satılan malların maliyetinin hesaplanmasında kullanılan son giren ilk çıkar yöntemi (LIFO)

ABD’de vergiciliğin, muhasebe uygulama ve standartlarını etkileyebildiğini gösteren bir kanıttır (Choi ve Meek, 2005:50).

Türkiye’de muhasebe uygulamalarının esasını oluşturan ve 1 Ocak 1994 yılından itibaren finans kuruluşlarının dışında bilanço esasına göre defter tutan tüm işletmeler için uygulanması zorunlu olan 1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Maliye Bakanlığınca çıkarılmıştır. Bu tebliğ Türkiye’de muhasebe uygulamalarına yön veren temel muhasebe standardıdır.

Tebliğin, kanuni dayanağını ve bağlayıcılığını ise Vergi Usul Kanunu (VUK)¹⁰ sağlamaktadır. Bu bilgilerin ışığında, Türkiye’de finansal raporlamanın temel nedeninin vergilendirme olduğu açıkça görülmektedir. Bu durumun Türkiye’de muhasebe standartlarının belirlenmesi ve uygulanmasında tek yetkili kuruluş olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca (TMSK) belirlenen standartların devreye girmesine kadar sürmesi beklenmektedir. TMSK’nın standartları ise ancak yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın yasalaşmasıyla mümkün olacaktır. Bu tarihe kadar Türkiye’de muhasebe uygulamaları vergilendirme orjinli olmaya devam edecektir (Yalkın ve diğ., 2006: 301).

1.4.1.6 Uluslararası İlişkiler

Küreselleşmenin gücünün artmasıyla beraber açık bir sistem olan muhasebe, ulusal çevrenin etkisi kadar uluslararası çevrenin de etkisi altında kalmaktadır. Bu bağlamda öncelikle tarihi olaylar diğer bir ifadeyle bir ülkenin geçmişte yaşadığı olayların (savaş, işgaller vb) ya da kolonisel bağların muhasebeye etkisi ile son olarakta uluslararası ticaret ve finansın muhasebe sistemlerinde ki farklılaşmaya neden olmaktadır.

¹⁰ 1 sıra nolu MSUGT ‘in giriş kısmında belirtilen ve kanuni dayanağı olan VUK 175 ve 257. maddelerinin ilgili fıkraları şöyledir.

VUK 175. madde: Maliye ve Gümrük Bakanlığı; muhasebe standartları tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

VUK 257. madde: Maliye Bakanlığı; Mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını ve düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya ve üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya ve dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye ve kaldırmaya, bu kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya yetkilidir.

Uluslararası ticaret ve finansın muhasebeye olan etkileri iki baskı grubundan kaynaklanmaktadır. Bunlardan birincisi çok uluslu şirketler (ÇUŞ) ikincisi ise Birleşmiş Milletler (BM), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve en önemlisi de Avrupa Birliği (AB) gibi devletlerarası organizasyonların talepleri ve gerçekleştirdiği düzenlemelerdir (Radebaugh ve Gray, 2002: 22).

Çok uluslu şirketler ise birden fazla ülkede yer alan ekonomik birimlerde sınır ötesi üretim ve pazarlama faaliyetlerinde bulunmakta ve çok farklı ülkelerdeki birbirinden farklı muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal raporları yorumlayarak karar verme konumunda bulunmaktadırlar. Muhasebe enformasyonundaki yaşanan bu çeşit bir asimetri ÇUŞ'ların sahip ve yöneticileri için, gerek mevcut yatırımlarının getirisinin değerlendirilmesini gerekse de yeni yatırım kararlarının alınmasını zorlaştırmaktadır. Bunun üstesinden gelmek için ÇUŞ'lar tüm ülkelerdeki muhasebe standartlarının aynı olmasını istemekte diğer bir deyişle tüm işletmelerin aynı dili konuşmasını talep etmektedirler.

Sermaye hareketleri ile ticaretin küresel boyuta ulaşması sadece işletmeleri değil ülkeleri de çok yakından ilgilendiren bir konudur. Bu bağlamda uluslararası alanda kabul görmüş finansal raporlamada harmonizasyonu amaç edinen standartlar setinin oluşturulması için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) gibi kurullar muhasebe meslek örgütlerince meydana getirilmiş ve hükümetlerce desteklenmiştir. Diğer yandan dünyanın en önemli bölgesel birliği olan Avrupa Birliği, muhasebe standartlarının oluşumunda ve muhasebe uygulamalarında harmonizasyonun sağlanması için muhasebe direktiflerini¹¹ devreye sokmuştur (Toraman ve Bayramoğlu, 2006:463-467).

Son olarak AB 2002 yılında gerçekleştirdiği düzenlemeyle, üye ülke borsalarına kayıtlı ve mali tabloları konsolidasyona tabi olan işletmelerin 1 Ocak 2005 sonrası hazırlanacak finansal raporlarının uluslararası finansal raporlama standartlarına (IFRS) göre hazırlanmasını zorunlu kılmıştır (Volmer ve diğ., 2007:447).

¹¹ Bu alanda üç adet direktif ön plana çıkmaktadır. Birincisi mali tablolara ilişkin genel ilkelerin belirtildiği 1978 tarihli dördüncü direktiftir. İkincisi konsolidasyon işlemlerinin anlatıldığı 1983 tarihli yedinci direktiftir. Üçüncüsü ise muhasebe denetimi konularının işlendiği 1984 tarihli sekizinci direktiftir.

Bir ülkenin muhasebe sisteminin oluşumunda o ülke tarihinin rolü çok büyüktür. Mesela; Fransa'nın günümüzde de kullanılan tek düzen hesap planı ve tek düzen muhasebe sisteminin temeli, Almanya'nın 1940'larda yaptığı işgalle atılmıştır. Aynı şekilde birçok Fransa sömürgesi Afrika ülkesinde Fransız muhasebe modeli uygulanmaktadır. Aynı şekilde eski İngiliz sömürgesi birçok ülkenin muhasebe standartları ile Ticaret Kanunları İngiltere'den ithal edilmiştir (Lawrance, 1996:8). Bu durum bir ülkenin muhasebe sisteminin oluşumunda o kadar önem arz etmektedir ki Gambiya ve Senegal iki komşu Afrika ülkesi olmalarına rağmen ilki bir İngiliz sömürgesi ikincisi ise bir Fransız sömürgesi olduğu için muhasebe sistemleri birbirlerinden farklıdır (Nobes, 1998: 170).

Diğer yandan bir uzak doğu ülkesi olan Japonya'nın muhasebe sisteminin içeriğinin oluşumunda ondokuzuncu yüzyılın sonlarına doğru Almanya'dan ithal edilen Ticaret Kanununun büyük bir etkisi olmuştur. Ancak işletmeye borç verenlerin çıkarlarının korunmasını ilke edinen ve kredi tabanlı bir muhasebe sistemine uygun olan bu kanun ve muhasebe sistemi ikinci dünya savaşından sonra ABD'nin Japonya'yı işgal etmesiyle değişime zorlanmıştır. Bu değişimin sebebi işgal yıllarında borsa tabanlı sisteme sahip olan ABD'nin kendi ülkesindekine benzer bir sermaye piyasası kanunu ve kurulu ile menkul kıymet borsasını Japonya'da kurmasıdır. Ancak bu çalışmaların tamamı kalıcı olamamış ABD'nin ülkeyi terk etmesinden sonra Japonya sermaye piyasası kurulunu kapatmıştır (Nobes, 1998, 170; Alexander ve Nobes, 2004:97).

1.4.1.7 Muhasebe Mesleği ve Eğitimi

Muhasebe biliminin uygulayıcıları muhasebecilerdir. Muhasebecilerin bir araya gelmesiyle oluşan mesleki birlikler ve odalar ise sadece mesleğe kimlerin kabul edileceği ve bunlarla ilgili kıstasların belirlenmesi gibi konuları değil aynı zamanda çıkarılmasında öncü oldukları muhasebe bilimiyle ilgili yayınlarla muhasebenin hem teorik hem de uygulama boyutuna yönelik önemli katkılarda bulunmaktadır.

Literatürde muhasebe mesleğinin, bir muhasebe sistemi üzerindeki etkilerini teorik bir çerçeve oluşturarak inceleyen McKinnon'ın (1986) çalışmasının ön plana

çıkıldığı görülmektedir. Bu çalışmada muhasebe sistemi, bir ülkedeki mevcut diğer sosyal sistemlerin içerisinde yer alan bir sistem olarak görülmekte ve diğer sistemleri etkilemekte ve diğer sistemlerce de etkilenmektedir. Bu bağlamda bir muhasebe sisteminin yapı taşı olan muhasebe standartlarının kim tarafından belirlendiği ve muhasebede yaşanan değişime yön veren taraflar kim olduğu önem kazanmaktadır. McKinnon önerdiği teorik çerçevede sosyal çevrenin içerisinde yer alan, yine sosyal bir sistem olarak gördüğü muhasebe sistemi üzerinde değişim yaratabilme kabiliyetine sahip unsurları dört farklı gruba ayırmıştır.

Birinci grup olarak zorlayıcı güçleri tanımlamıştır. Zorlayıcı güçler; bir ülkenin sosyal sistemlerini ki burada konu edilen muhasebe sistemini etkileyebilme konumunda olan işgaller, kolonizasyon gibi içeriden değil dışarıdan zorla empoze edilen değiştirme kabiliyeti olan aktörlerdir. İkinci olarak, muhasebe sisteminde yaşanacak bir değişimin sistem içi bir unsurdan kaynaklanabileceğini belirtmiştir. Sistem içi kaynaklar olarak ta muhasebe ile ilgili olan kamu kurumlarını ve meslek örgütlerini saymıştır. Üçüncü olarak ise muhasebe sisteminde yaşanabilecek bir değişimin kaynağı olarak komşu olduğu diğer sosyal sistemleri saymıştır. Bu sistemler hukuk sistemi, finansal sistem ve ekonomik ve siyasi idare şeklindedir. Son olarak değişimin kaynağı olarak yerleşik kültürü çevre kavramıyla belirterek etkileme kabiliyeti daha geniş olarak nitelendirmiş ve kabul etmiştir (Verma ve Gray, 2006:133-134).

McKinnon'ın teorik çerçevesine göre bir muhasebe sisteminin oluşumunda muhasebe mesleği, içsel bir dinamik olarak çok önemli bir yer tutmaktadır. Ancak muhasebe sistemlerinin oluşumu veya mevcut sistemlerde yaşanan değişim ve gelişmelerde muhasebe mesleğinin etkisi her ülkede eşit seviyede değildir. Diğer bir anlatımla muhasebe mesleği her ülkede aynı seviyede muhasebe sistemine tesir etme gücüne sahip değildir. Bazı ülkelerde profesyonel muhasebe mesleği oldukça gençtir ve uygulayıcısı oldukları muhasebe standartlarının belirlenmesinde etkileri pek azdır.

Mesela; Türkiye'de muhasebe mesleği ancak 1989 yılında kurulabilmiştir. Türkiye'de muhasebe mesleğinin muhasebe standartlarının oluşumunda aktif olarak yer alması Türkiye Muhasebe Standartlarının Kurulunun (TMSK) 2002 yılında faaliyete geçmesiyle gerçekleşmiştir. Hatta bu kurulun üye kompozisyonu

değerlendirildiğinde meslek örgütünün hak ettiği duruma kavuştuğunu söylemek yanlış olmayacaktır(TMSK faaliyet raporu 2007:14)¹². Muhasebeciler muhasebe standartlarının uygulayıcılarıdır. Dolayısıyla çıkarılacak standartların oluşumunda en önemli katkının onlar tarafından verilmesi gayet doğaldır.

Muhasebe mesleğinin yanı sıra meslek mensuplarının alacakları eğitimin niteliği de muhasebe sistemlerinin oluşumu ve gelişiminde belirleyici olmaktadır. Muhasebe eğitiminin nasıl verildiğine ilişkin tarihsel verilere bakıldığında muhasebenin 19 yüzyılda hala usta çırak ilişkisi içinde bir zanaat olarak algılanıp bu şekilde verildiği ancak 20 yüzyıldan sonra yüksek eğitim programlarında yer almaya başladığı görülmektedir (Mathews, 2001:381). Dolayısıyla muhasebe eğitiminde yaşanan gelişimin muhasebe mesleğinin dünyada önem kazandığı yıllara paralel olması meslekle olan yakın ilişkisinin bir kanıtıdır. Muhasebe eğitimi önce muhasebe mesleğini dolaylı olarak ta muhasebe sistemini etkileyen bir unsur olmaktadır.

Muhasebe eğitimi ile muhasebe arasındaki ilişkiye daha geniş bir perspektiften bakıldığında ise; bir ülke vatandaşlarının eğitim seviyesi ile muhasebe sistemi ve muhasebe sürecinin çıktısını oluşturan finansal raporlarının kalitesi arasında doğru yönlü bir ilişki mevcut olduğu anlaşılmaktadır. Bu ilişkinin ortaya çıkmasında ülkedeki okuma-yazma oranı, lise ve üniversite mezunu oranı, eğitim sisteminin sahaya dönük mesleki eğitim merkezli veya profesyonel tarzda yapılması son olarak ta ülkede verilen eğitimin içeriği ve kalitesi ile o ülkenin ekonomik ve sosyal ihtiyaçları arasında var olan paralellik belirleyici olmaktadır. İyi derecede eğitilmiş nüfusa sahip ülkelerin muhasebe sistemleri ileri düzeyde olmaktadır (Schoereder vd., 2005:72).

Shoental'in (1989) çalışmasında İngiltere ve ABD'deki profesyonel muhasebecilerin muhasebe alanındaki yetkinlikleri muhasebe sistemi oluşturmada bir etken olup olmadığı ampirik olarak araştırılmıştır. Yapılan çalışmanın sonucunda muhasebecilerin aldıkları eğitim sonucu kazandıkları mesleki yetkinliklere göre ABD ve İngiltere muhasebe sistemlerinin iki farklı muhasebe sistemi olduğu anlaşılmıştır (Shoental, 1989: 549).

¹² TMSK dokuz üyeden oluşmakta olup yedi farklı kurum birer üye ile yönetimde yer alırken sadece Türkiye serbest muhasebeci ve mali müşavirler odaları ve yeminli mali müşavirler odaları birliği (TÜRMOB) iki üye ile yönetimde yer almaktadır.

1.4.1.8 Kültür

Kültür bir toplumun sahip olduğu değerler topluluğu ve herhangi bir durum karşısında toplumun verdiği ortak tepkilerdir. Bu bakımdan kültür bir toplumun sahip olduğu tüm sosyal sistemlerin gelişiminde baskın rol oynayabilen bir faktördür (Lawrence, 1996: 5). Daha kısa ve özgün bir tanımla kültür, bir toplumu diğer toplumlardan ayrı kılan programlanmış ortak bir akıldır (Gray, 1988:4).

Kültürün, muhasebe sistemlerinin uluslararası arenada farklılaşmasının sebeplerinden biri olarak algılanabileceği fikri Gray tarafından 1988 yılında yapılan araştırmayla ortaya çıkmıştır. Bu araştırma fikrinin temelini oluşturan girişim ya da çalışma ise Hofstede'nin (1980 ve 1983) yıllarında yaptığı çalışmalardır. Bu çalışmalarda kültür ve işletmecilik disiplini arasındaki ilişkiler sorgulanmıştır. Bu çalışmaların sonucunda ise işletmeciliğin alt disiplinleri ile kültür arasındaki bağı sorgulayan çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.

Hofstede çalışmasında uluslararası çalışanı ve farklı ülkelerde şubeleri olan IBM bilgisayar firmasını seğmiştir. IBM'in 50 farklı ulusa mensup çalışanları üzerinde yaptığı incelemeler sonucunda insanların aynı firmada çalışmalarına rağmen iş yaşamına ait farklı değer yargılarına sahip olabileceklerini ortaya çıkarmıştır. Hofstede çalışanların iş dünyasına bakışına ilişkin sınıflandırmaya giderken dört adet boyut ne sürmüştür. Bunlar; Bireysel-kolektif (individualism), güç mesafesi (power distance), belirsizlikten kaçınma (uncertainty avoidance) ve dişillik-erillik (masculinity)boyutlarıdır (Güvemli, 2008:74-78).

Gray ise, Hofstede'nin ortaya attığı boyutlardan yola çıkarak muhasebe sistemlerinin uluslararası alanda farklılaşmasının nedeni olarak kültürü kabul etmiş ve bunu kendi oluşturduğu, iki zıt unsuru barındıran, dört boyutlu bir kavramsal çerçeve ile hipotezler ne sürerek test etmiştir. Gray'in ne sürdüğü dört boyutu ve sonuçlarını şöyle özetlemek mümkündür.

- Profesyonellik- Statükoculuk (Professionalism versus Statutory Control):

Muhasebe mesleği icra edilirken, diğer bir ifadeyle muhasebe uygulamalarında muhasebecinin katkısının birebir yazılı halde bulunan kuralların

üzerinde olması halinde profesyonellikten bahsedilirken muhasebecinin her türlü durumda ve katı bir şekilde standartlara başvurması statükoculuk olarak nitelendirilmektedir. Bu durum bir ülkede muhasebe standartlarının oluşturulmasında devletin mi yoksa meslek örgütlerinin mi etkin olduğunun irdelenmesinde de paralel sonucu verecektir. Muhasebe uygulamalarının gerçekleştirilmesinde muhasebecinin yargısının daha etkin olduğu İngiltere ve ABD’de muhasebe meslek örgütlerinin ömürleri kıta Avrupası ülkeleri ile az gelişmiş ülkelerdekilerden çok daha uzundur.

- Tekdüzecilik ve Esneklik (Uniformity versus Flexibility):

Tekdüzecilik farklı dönemlere ait mali raporların karşılaştırılabilir olması ve işletmeden işletmeye farklılaşmaması anlamına gelmektedir. Esneklik ise her işletmenin kendine özgü durumunun muhasebe uygulamalarına yansıtılabilmesindeki rahatlığı ifade etmektedir.

Fransa’da ülkenin makro amaçları doğrultusunda, muhasebe uygulamalarında uzun yıllardır tek düze bir hesap planından yararlanılmakta ve değerlemede vergicilikle ilgili düzenlemeler dikkate alınmaktadır. Oysa ABD ve İngiltere tek düze hesap planına sahip olmaksızın yeterince esnek olan karşılaştırılabilir özelliğine sahip mali raporlar ortaya koyan muhasebe sistemlerine sahiptir.

- İyimserlik-Tutuculuk (Conservatism versus Optimism):

İyimserlik muhasebe uygulamalarında özellikle zarar doğurma ihtimali olan işlemlerde risk alabilmeyi, tutuculuk ise belirsizlik halinde daha ölçülü olmayı ve riskten kaçınmayı ifade etmektedir. Tutucu ya da muhafazakâr muhasebe politikalarını benimseyen muhasebeciler dönem kârı düşecek olmasına rağmen en ufak zarar ihtimaline ve zararlara karşılık ayırma gayreti içindedirler ve bu yaklaşım daha çok kıta Avrupası ülkelerin muhasebe sistemlerinde görülmektedir.

- Şeffaflık- Gizlilik (Secrecy versus Transparency)

Şeffaflık dönem sonunda elde edilen muhasebe bilgilerinin ya da mali raporların daha fazla kişiye ve daha hacimli olarak açıklama (iletme) edilmesini, gizlilik ise mümkün olduğu kadar az kimseyle, az bilginin paylaşılması anlamlarına gelmektedir. Kıta Avrupası ülkelerinde muhasebe bilgilerinin sır olarak görülmesi

yaygındır. Anglo Sakson gelenekte ise finansmanda halka gitme anlayışı hakim olduğu için ve bunun sonucunda gelişen sermaye piyasaları nedeniyle muhasebe bilgileri daha geniş kitlelerle paylaşılmalıdır (Güvemli, 2008: 87-88: Gray, 1988:8-11).

Yukarıda yer alan bilgiler her ne kadar bir yazarın çalışmalarına dayansa da, kültür ve muhasebe sistemlerinin oluşumu konusunda teoriyi oluşturacak seviyeye gelmiştir. Bu bağlamda Gray'in çalışmasında kullanılan model birçok ülkeye adapte edilmeye çalışılmıştır. Bunlardan birisi de Türkiye için Karabınar'ın yaptığı (2007) çalışmadır. Karabınar Türkiye'nin en büyük 500 sanayi işletmesi üzerinde anket yöntemiyle bir araştırma gerçekleştirilmiş bu bağlamda gönderilen anket formlarından 200 tanesi işletmelerce cevaplandırılarak geri gönderilmiştir. Gerçekleştirilen istatistiki analizler sonucunda işletmelerin mali raporlamada statükoculuğa karşı profesyonelliği benimsediği ve tek düzeliği kabul ettikleri anlaşılmıştır (Karabınar, 2007).

Yukarıda sayılan faktörlerin bir ülkenin muhasebe sisteminin oluşumu ve gelişimine etki dereceleri birbirinden farklı olmaktadır. Ancak, bu faktörlerin etki dereceleri ile ilgili olarak buraya kadar verilen bilgiler ile bu alandaki genel literatürün ışığında özellikle iki faktörün ön plana çıktığı söylenebilir. Bunlar; uluslararası ilişkiler ve finansman kaynaklarıdır. Bu iki faktörün bir muhasebe sisteminin oluşum ve gelişiminde yukarıda sayılan diğer faktörlere nazaran etkileme gücünün daha yüksek olduğu düşünülmektedir.

1.4.2 Muhasebe İle Diğer Bilimler Arasındaki İlişkiler

Yukarıda bir muhasebe sisteminin veya muhasebenin oluşumu ve gelişimini etkileyen faktörler açıklanmıştır. Bu faktörlerin bazıları, aynı zamanda bağımsız bilim dalları olarakta incelenebilir. Diğer bir deyişle muhasebe bilimi aşağıda açıklanacağı gibi birçok bilim dalıyla karşılıklı ilişki içerisindedir. Bu ilişki, muhasebenin diğer bilim dalları ile olan bilgi alışverişi ve birbirinden faydalanması şeklindedir (Çonkar vd., 2006: 11). Ayrıca bu durum, özellikle muhasebe araştırmalarının disiplinler arası (inter disiplinler) seviyede gerçekleştirilmesi gerektiğinin bir kanıtıdır.

1.4.2.1 Muhasebe ve Ekonomi

Ekonomi biliminin amacı, sonsuz insan ihtiyaçlarının sınırlı kaynaklarca tatmin edilmeye çalışılmasıdır. Paydaşları vatandaşları olan bir devlet ya da paydaşları müşterileri, çalışanları ve sahipleri olan bir işletmenin amacı belirli ihtiyaçları karşılamak üzere üretim faaliyetinde bulunmaktadır. Bu faaliyetleri gerçekleştirebilmek için sınırlı kaynakların etkin bir şekilde üretime tahsis edilmesi gerekmektedir. Ekonomik birimler olan devlet ya da işletmeler etkin bir kaynak tahsisatında bulunmak için rasyonel düşünmek zorunda olup muhasebe bilimine ihtiyaç duymaktadırlar. Bir başka bakış açısıyla ekonomik problemlerin çözümünde muhasebe devreye girmekte bu yönüyle de muhasebe ve ekonomi birbirini tamamlayan bilimler olma özelliğini göstermektedirler (Akdoğan ve Aydın, 1987:37).

Muhasebe ve ekonomi birbirleriyle yakın ilişki içerisinde olan ve birbirlerini tamamlayan bilimler olmasına rağmen her konuda tam bir uyum içinde oldukları söylenemez. Birkaç noktada ciddi görüş ayrılıkları vardır. Mesela; muhasebe bir ekonomik birimin geçmiş faaliyetlerinin belirli bir sistematik dahilinde değerlendirilmesi ile ilgilenirken ekonomi geleceğe ilişkin değerlendirmeler içerisindedir. Kısaca muhasebe geçmişe, ekonomi geleceğe yöneliktir (Akdoğan ve Aydın, 1987:37).

Ekonomi ve muhasebe bilimlerinin çatışma içerisinde olduğu literatürde ki en popüler tartışma konusu ise karın nasıl saptanacağı üzerinedir. Bilindiği gibi muhasebe bilimine göre kar belirli bir dönemde elde edilen gelirin gerçekleşen giderleri aşan kısmıdır. Şüphesiz, gelir elde edilmesi için belirli bir miktarda yatırıma gidilmiştir. Bu yatırım tutarının sahiplerce finanse edilen kısmı ise ekonomik birimin öz sermayesine tekabül etmektedir. Eğer dönem sonunda kar elde edilmişse kar rakamı kadar öz sermaye tutarı artacaktır. Bu bilgiler ışığı altında muhasebeye göre

karı, dönem sonu öz sermaye tutarı ile dönem başı öz sermaye tutarı arasındaki pozitif fark¹³ olarak ta tanımlamak mümkündür.

Ekonomi bilimine göre kârdan bahsedilmek için, dönem başında yatırılan sermaye tutarı kadar tutarın farklı yatırım opsiyonları açısından değerlendirilerek dönem sonu karı tespit edilmesi gereklidir. Bu yaklaşımın temelinde iktisatta çok bilinen bir kavram olan fırsat maliyeti yatmaktadır. Diğer bir anlatımla işletmeye tahsis edilen sermaye tutarı başka yatırım araçlarında değerlendirilseydi ne kadar kâr elde edilecektir? Ulaşılan rakamlarla dönem karının net (reel) durumu daha iyi anlaşılacaktır.

Son olarak değinilecek bir diğer konu ise muhasebe uygulamalarının ekonomik hayata yansımalarıdır. Muhasebe ekonomik faaliyetlerin raporlanması bilimidir. Raporlama da uyulacak kurallar ve kıstaslar belirlenirken tüm birimlerin refahı göz önüne alınmak zorundadır. Çünkü birçok finansal krizin temelinde yatan nedenlerinden birisi de gerçeği yansıtmayan finansal tablolarıdır. Manipüle edilmiş finansal raporlar ile birçok yatırımcıya yanlış yatırım kararları aldırılmakta ve bunun sonucunda çıkan finansal bir kriz, reel sektörlere de sıçrayabilmektedir. Sonuç olarak bir ülke veya bölgeyi hatta bazen tüm dünyayı sıkıntıya sokabilecek ölçüde ekonomik krizler meydana gelmektedir. Buna en iyi örnekler olarak 1929 ve 2008 yıllarında yaşanan krizler gösterilebilir. (Scott, 2006:3). Dolayısıyla muhasebe uygulamalarına ilişkin kurallar setinin belirlenmesinde ekonomistlerin de sürece dâhil olması yanlış olmayacaktır.

1.4.2.2 Muhasebe ve Hukuk

Hukukta ekonomi gibi muhasebeyle karşılıklı ilişkilere sahip ve muhasebeyle birbirini tamamlayan bir bilimdir. Muhasebe bir işletmenin borçları ve alacaklarının takibini kolaylaştırmaktadır. Aynı zamanda işletme ortaklarının varlıklar üzerinde ne kadar hakka sahip oldukları da muhasebe sayesinde öğrenilmektedir. İşletme ortakları, alacaklıları ve borçlu kişiler gibi yakın çevresiyle olan ilişkilerinde yaşanan anlaşmazlıkların hukuki çözümünde yine muhasebe kayıtları esas tutulmaktadır.

¹³ Burada anlatılan pozitif fark sahiplerin dönem içerisinde sermayeye yapacağı ilavelerle de ortaya çıkabilmektedir. Ancak bu durum ekonomik birimin faaliyetleri neticesinde gerçekleşmediği için kar olarak kabul edilemeyecektir.

Diğer yandan özellikle kıta Avrupa hukuk sistemine dahil ülkelerde muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı, hangi mali tabloların ve ne şekilde düzenleneceği gibi konularda devletin ortaya koyduğu yasal düzenlemeler dikkate alınmaktadır (Çonkar vd, 2006:12). Bu bağlamda, tüm modern ülkelerde ticari hayatı düzenleyen yasaların değişen ölçülerde olmakla birlikte muhasebe uygulamaları üzerinde bir etkisi vardır. Aşağıda bu temel yasalar ve kısa açıklamalarına yer verilmiştir. İlgili idarelerce çıkarılan ve muhasebe uygulamalarını daha yakından ilgilendiren tüzük, yönetmelik ve tebliğ gibi hukuki metinlerin sayısının çok fazla olması ve ayrıca bu metinlerin çıkarılma dayanağını aşağıda sayılan kanunlar oluşturduğu için bu metinler ayrıca belirtilmemiştir.

- Borçlar Kanunu:

Özel hukukun borç ilişkilerini düzenleyen kısmına borçlar hukuk denilmektedir. Bu hukuk dalı şahıslar arasındaki borç ilişkilerini incelemekte olup, Medeni Kanunun ayrılmaz bir parçasıdır.

- Ticaret Kanunu:

Yine bir özel hukuk dalı olan ticaret hukuku ise işin niteliği ve işle ilgili kimselerin niteliğine göre özel hukuk ilişkilerinden ayrı olan ticari ilişkilerin düzenlendiği kanundur. Muhasebeye bakan en önemli yönü tutulacak defterlerin bu kanunda belirtilmesidir.

- Sermaye Piyasası Kanunu:

Tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın ekonomik kalkınmaya iştirak etmesini sağlamak için sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde, yatırımcıları suiistimalden koruyacak şekilde çalışabilmesi amacıyla yürürlükte olan bir kanundur. Bu kanun kapsamına ancak hisse senetleri halka arz olmuş, halka açık şirketler ile kapasitesi belirli bir ölçüyü aşan işletmeler girmektedir.

- Vergi Kanunları:

Özellikle vergiciliğin muhasebeyle çok yakın ilişki içerisinde olduğu ülkelerde muhasebe bilgilerini en çok talep eden ve muhasebe uygulamalarını

düzenleyen ilkeleri (standart) belirleyen taraf devlet adına ilgili vergi idareleridir. Bu bağlamda vergi ödeyecek kişi özel ise Gelir Vergisi Kanunu, tüzel kişi ise Kurumlar Vergisi Kanunları ile hangi defterlerin hangi ilkelere göre tutulacağını bildiren Vergi Usul Kanunu temel vergi kanunlarını oluşturmaktadır (Altuğ, 1999:84-91).

1.4.2.3 Muhasebe ve Matematik

Muhasebe de birçok bilim dalı gibi, ölçme işlevinde olduğu gibi bazı süreçlerinde matematikten istifade etme durumundadır. Özellikle amortisman hesaplama, senetlere ilişkin iskontonun hesaplanabilmesi ve türev ürünler ve muhasebeleştirilmesi gibi çeşitli konular ciddi ticari matematik bilgisini de gerektirmektedir. Ancak bu durum 19. yüzyılda muhasebe bilimiyle ilgili eser veren bazı yazarlarca abartılmıştır. Bu yazarlar, ticari olayların arasındaki ilişkiler ile bunların muhasebeleştirilmesinde matematikten yararlandığı düşüncesiyle muhasebenin matematiksel teorilerini kurmaya çalışmışlardır.

Muhasebede hesap kavramına başvurulmadan hiçbir bilimsel işlem gerçekleştirilemeyeceği düşüncesiyle muhasebeleştirilen tüm işlemlere ait formül ve denklem serileri oluşturulmaya çalışılmıştır. Sonuç olarak, günümüzde bu gayretler sonucu sadece çift taraflı kayıt sisteminin temel denklemi olan;

$$\text{Varlıklar} = \text{Sermaye} + \text{Borçlar}$$

ifadesi matematiksel bir muhasebe kuramı olarak görülmektedir (Keyman, 1967,50-53; Güvemli, 2007: 396).

1.4.2.4 Muhasebe ve Mühendislik

Bu maddede bilgisayar ya da daha geniş bir tabirle bilişim teknolojileri ile muhasebe ilişkisi ele alınacaktır. Bilişim teknolojileri; bilgisayar, elektronik ve telekomünikasyon gibi birçok alt maddeyi kapsadığı ve teorik bazda bir ilişkidir

bahsedilmesi amaç edinildiği için kapsam açısından başlık olarak daha geniş bir yelpazeye sahip olan mühendislik tabiri kullanılmıştır.

Muhasebenin mühendislik alanından yararlandığı ilk ve en önemli varlık bilgisayarlardır. Bilgisayarlar, ya da muhasebe paket programları (muhasebe yazılımları) muhasebenin her işlevinde ama özellikle sınıflandırma ve mali raporlar halinde özetleme işlevlerinde elle defter tutma zamanına göre mukayesesi imkansız bir hız ve pratiklik kazandırmıştır. Çünkü bir mali olaya ilişkin girilen her fiş veya yapılan her yevmiye kaydı ayrı bir işlem gerektirmeksizin anında büyük defter hesaplarında sınıflandırılmakta ve istenildiği takdirde çok kısa süre içerisinde mali rapor haline getirilebilmektedir.

Bir işletmenin tüm mali olayları bilgisayar ortamında ve entegre muhasebe yazılımlarıyla kayıt altına alınıp işlendiği takdirde yazılımın gelişmişliği ölçüsünde ulaşılan nokta yönetim bilişim sistemi veya muhasebe enformasyon sistemine (accounting information system) noktasına varmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 58).

Bu seviyede, mali raporların analizi ve farklı ek mali tabloların sunulması gibi birçok işlev ortaya çıkmaktadır. Ayrıca entegre programlarla yapılan bir kayıtla birden çok iş aynı anda gerçekleştirilebilmektedir. Mesela; satıcılara yapılacak bir ödeme kaydının tamamlanmasıyla satıcının banka hesap bilgilerinin olduğu liste hazırlanabilir veya daha ileri seviyede kayıt gerçekleştiği anda satıcının hesabına para geçirilebilir. Entegre muhasebe yazılımlarının birçok faydasına rağmen Türkiye’de doğu Karadeniz bölgesinde 188 serbest çalışan muhasebe meslek mensubu üzerinde yapılan araştırmaya göre İrsaliye, imalat, çek-senet, büro otomasyonu ve entegrasyonu modüllerinin en az kullanılan modüller olduğu anlaşılmıştır (Sürmen ve Daştan, 2007: 25). Bunun nedeni ise örneğin serbest çalışan diğer bir tabirle muhasebe bürolarında çalışan meslek mensuplarından oluşmasıdır. Bu durum Türkiye’de henüz muhasebe yazılımlarının tüm işlevleriyle beraber, entegre şekilde kullanılmadığını göstermektedir.

Son olarak niçin mühendislik tabirinin seçildiği açıklanırken değinildiği gibi yalnızca bilgisayar alanında değil iletişimde internetin önem kazanmasıyla muhasebe uygulamaları çağdaş seviyeye ulaşmıştır. Veri transferi ve depolanmasında internetin

kullanımıyla beraber muhasebecilerin sabit bir mekanda bulunmaları durumu ortadan kalkmıştır. Bir muhasebeci internet tabanlı muhasebe yazılımlarıyla dünyanın her yerinden muhasebe işlemlerini gerçekleştirebilmektedir. Mühendislik biliminin her alanında yaşanan gelişmeler, muhasebe uygulamalarına süratle adapte edilmektedir. Bu durum özellikle muhasebe alanında yeni teknolojilerin geliştirilmesinde muhasebecilerle mühendislerin ortak çalışmasını kaçınılmaz kılmaktadır.

1.4.2.5 Muhasebe ve İstatistik:

“Doğrudan gözlem veya deney sonuçlarına bağlı, içinde bilinmeyen unsur (parametre) bulunmayan fonksiyona istatistik denilmektedir” (Armutlu, 2000:1). İstatistik ile muhasebe arasındaki ilişki en çok iki nokta üzerinde yoğunlaşmaktadır. Birincisi muhasebe faaliyetinin son işlevi olan mali raporların analiz edilmesi ve yorumlanması noktasındadır. Burada çok sayıda kalemin bulunması ve bunların karar verme amacıyla analiz edilmesinde istatistikten yardım alınmaktadır. Buna en iyi örnek ise geleneksel mali tablo analiz yöntemlerinden biri olan trend (eğilim yüzdeleri) analizi yöntemidir. Bu yöntem bir istatistik tekniğidir (Çonkar vd., 2006:12).

İkinci olarak ise istatistik bilimi muhasebenin denetim alanıyla kesişmektedir. Muhasebe denetimi gerçekleştirilirken denetlenen işletmede, denetlenecek dokümanların ve verilerin çokluğu nedeniyle incelenecek bir kütle seçimi yapılmaktadır. Bu işlem, evrenden bir örneklem seçilmesi ve sadece bu örneklemin incelemeye alınması ile varılacak sonucun evrene mal edilmesi, diğer bir deyişle istatistiki örnekleme gidilmesidir (Erdoğan, 2005:203). Muhasebe uygulamalarının yanı sıra birçok bilim dalında olduğu gibi muhasebe araştırmalarında da istatistikten faydalanılmaktadır. Dolayısıyla muhasebe ve istatistik birbiriyle yakın ilişkiler içerisindedir ve muhasebe istatistik biliminden birçok alanda faydalanmaktadır.

1.5. TARİHTE MUHASEBE DÜŞÜNÇESİNİN GELİŞİMİ

Basit anlamda muhasebe düşüncesinin köklerinin insanlık tarihinin başlangıcıyla aynı olduğu söylenilebilir. Çünkü sahip olunan varlıkların sayılması artış ve azalışın tespiti sadece ticari ilişkiler içerisinde bulunan tüccarlar için değil tek tek tüm insanlar için gerekli bir işlemdir. Ancak muhasebenin bir bilim olarak ele alınarak tarihi gelişiminin incelenilmesinde ticari faaliyet olgusunun temel olarak algılanılmasının gereği gayet açıktır. Muhasebe tarihi; muhasebe düşüncesi, uygulamaları ve kurumlarının değişen çevre ve sosyal ihtiyaçlar karşısında kronolojik olarak değerlendirilmesidir. (Belkaoui, 1993:13)

Bu bölümde muhasebe düşüncesinin ya da hem teorisi hem de pratiği ile muhasebenin doğuşu ve gelişimi ele alınacaktır. Bu bağlamda ilk olarak dünya muhasebe literatüründe ortak sayılabilecek bilgilere diğer bir ifadeyle, genel muhasebe tarihine yer verilecektir. İkinci olarak ta muhasebenin tarihte yer almış, Türk devletlerindeki ve günümüz Türkiye Cumhuriyetindeki konumu ve gelişiminin yer aldığı Türk muhasebe tarihine değinilecektir.

1.5.1 Genel Muhasebe Tarihi

Kayıt tutma ya da defter tutmanın tarihi, M.Ö. 3600'lü yıllara kadar gitmektedir. Günümüzde kullanılan bazı muhasebe kavramlarının izleri eski Yunan ve Roma'ya kadar dayanmaktadır. Mesela; Tarihte, amortisman muhasebesine ilişkin ilk düşüncelere şöyle rastlamaktayız, Hıristiyanlığın ilk yıllarında Romalı bir Mimar inşa ettiği duvarın değerlemesinde duvarın inşasına ait maliyetlerin bir kereliğine toptan dikkate alınmaması gerektiğini onun yerine duvar yerinde kaldıkça, her yıl 1/8 oranında maliyetin düşürülmesi gerektiğini belirtmiştir (Hendriksen, 1977:34). Yine eski Yunan medeniyetine ilişkin 1915 yılında bulunan Zenon papirüsü muhasebe tarihi açısından önemli bir belgedir. Bu belgede Apollonius'in özel mülküne ait M.Ö. 3. yüzyılda geçen ve 30 yıllık bir süreci kapsayan çeşitli inşaat projeleri, zirai faaliyetler ve ticari işlemlere ilişkin bilgilere yer verilmektedir (Schroader vd., 2005:2).

Muhasebe düşüncesine ait ilk izlerin bulunduğu diğer bir coğrafya ise tabii ki yazının bulunduğu Mezopotamya ile beraber Asya kıtasıdır. En eski yazılı muhasebe

kayıtlarının bulunduğu medeniyetler, Babililer, Asurlular ve Sümerlerdir. Diğer yandan M.Ö. 1122–256 dönemine ait Çin’de muhasebenin hazineye ait işlemlerin takibinde önemli bir rol oynadığı bilinmektedir (Belkaoui, 1993:1). Eski Mısır’da ise papirüsler üzerine yapılan kayıtlar M.Ö. 3400-2900’lü yıllarda depodaki mallara ait envanterin günlük yapıldığını göstermektedir (Güvemli, 2007:39).

Yukarıda yer alan anekdotlarda tarih perdesinde önemli yerlere sahip uygarlıklarda geçmiş ve muhasebenin günümüzde geçerliliğini koruyan pek çok düşüncesinin kökleri bulunmaktadır. Şüphesiz bu anekdotların sayısını belirli bir kronolojiye göre artırmak mümkündür. Ama tüm dünya için çağdaş muhasebenin doğuşu olarak gösterilen olay ve tarih dilimi ise çift yanlı kayıt sisteminin ortaya çıktığı 15. yüzyıldır. Dolayısıyla genel muhasebe tarihinin bu olay ve tarihten sonra daha detaylı olarak incelenmesi daha yararlı olacaktır.

1.5.1.1 Muhasebe Tarihi Açısından Bir Kırılma Noktası: Çift Taraflı Kayıt Yönteminin Ortaya Çıkışı

Çift taraflı kayıt yöntemi¹⁴ bir mali olayın kaydedilmesi esnasında bir veya birden fazla hesap borçlu iken karşılığında bir veya daha fazla hesabın alacaklandırılması ama her halükarda kayda ait borç ve alacak toplamlarının eşit olması esasına dayanan bir kayıt tekniğidir. Altı yüzyıldan daha uzun bir süredir kullanılan bu yöntem ilk ortaya çıktığı zamandaki esaslarını kaybetmeden mevcudiyetini korumuştur. Yakın tarihte de muhasebe bilimindeki neredeyse tekel olan konumunu kaybetmesi beklenmemektedir. İnsanlığın ortaya çıkardığı dikkat çekici bir buluştur. Bu durumu, tanınmış Alman fikir adamı ve edebiyatçı Johann Wolfgang von Goethe şöyle ifade etmektedir; “Çift taraflı kayıt yöntemi, insan aklının bulduğu en önemli icatlardan birisidir”

Çift taraflı kayıt yöntemini kendisinden önce kullanılan hatta günümüzde de bazı işletmelerce kullanılmaya devam edilen tek taraflı ya da basit kayıt yönteminden üstün kılan en önemli prensibi özsermaye kavramına yer vermesidir. Tek taraflı kayıt yönteminde dönem başında çıkarılan envanterle işletmenin varlıkları ve bunu finanse eden kaynak ve borçlar ortaya konulmaktadır. Dönem içinde ise sadece gelir ve gider

¹⁴ Bazı eserlerde eski kullanımı olan “muzaaf usul” şeklinde belirtilmektedir.

işlemleri kaydedilmektedir. Dönem sonunda yine envanter çıkarılarak döneme ait toplam gelirden toplam giderler çıkarılarak kâr varsa giderler toplamına, zarar varsa gelirler toplamına eklenerek denkleştirme yapılmaktadır.

Bu bakımdan çift taraflı ya da muzaaf usul işletmenin varlık ve kaynakları arasındaki dengeyi sürekli gözeterek, muhasebe öğretisindeki temel bilanço eşitliği prensibinin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Dolayısıyla muhasebe için vazgeçilemez bir konuma sahip, temel mali tablo olarak adlandırdığımız “bilanço” çift taraflı kayıt yönteminin bir meyvesidir (Güvemli, 2007: 1-6).

Literatür incelendiğinde çift taraflı kayıt yönteminin bir mucidinin olmadığı anlaşılmaktadır (Güvemli, 2007:9; Radebaugh ve Gray, 2002:3; Hendriksen, 1977: 35; Belkaoui, 1993:3). Ancak, tarihe bakıldığında çift taraflı kayıt yöntemine ilişkin tüm bilgilerin açık bir şekilde tahlil edilerek derlendiği ilk eserin sahibi olan Luca Pacioli'nin bir bakıma bu yöntemin mucidi olmasa da yöntemi dünyaya tanıtan ilk kişi veya öğretmeni olduğu yadsınamaz bir gerçektir. İtalyan din adamı ve matematikçi olan Luca Pacioli 1494 yılında, Venedik'te basılan ve genel olarak matematik konularının yer aldığı kitabının iki bölümünde çift taraflı kayıt yöntemini tasvir etmektedir. Genellikle kaynaklarda, kısaca Summa Arithmetica olarak belirtilen kitabın tam ismi Summa de arithmetica, Geometria, Proportoni et Proportionalitadır¹⁵. Kitap, Venedik'te basıldığı için çift taraflı kayıt yöntemi dünyada “Venedik usulü” veya “İtalyan usulü” olarak tanınmıştır (Belkaoui, 1993:3).

Bu muhasebe kayıt yönteminin, 1494 yılında Venedik'te basılan bir kitapla tüm dünyanın ilgisini çekmesi bir tesadüf değildir. Yöntemin ortaya çıkmasında o devirde, o bölgedeki ticari hayatın büyük önemi vardır. Yapılan tarihi incelemelerde bu yöntemin 1300'lü yılların başlangıcından itibaren o bölgede kullanıldığı anlaşılmaktadır (Keyman, 1967:17). Çift yanlı kayıt yönteminin oluşumuna zemin hazırlayan faktörler şöyle açıklanabilir.

- Avrupa'da iktisadi yaşam bu dönemde büyük gelişme göstermiş, bu dönemde ortaya çıkmaya başlayan kapitalist düzenin ihtiyaçlarını karşılamakta tek taraflı kayıt usulü yetersiz kalmıştır.

¹⁵ Kitabın tam isminin Türkçesi şöyledir “Aritmetiğin, Geometrinin, Oran ve Orantının Özeti”.

- İtalyan tüccarlar 1300-1500'lü yıllar arasında faaliyetlerini artırarak, ticarete büyük başarılar kaydetmişlerdir. Bunun sonucu olarak hesapları geliştirmişler hatta 1400'lü yıllardan sonra muhasebeyi bir yönetim aracı olarak kullanmaya başlamışlardır. Ayrıca bu dönemde tüzel kişi ve fiziksel kişi ayrımı daha belirgin hale gelmiştir.
- İtalyan tüccarlar, Araplardan sayı düzeni¹⁶ ve temel aritmetik bilgilerini öğrenerek muhasebe işlemlerinin kolaylaştırmışlar ve çift taraflı kayıt yönteminin gelişiminin önünü açmışlardır.
- Çift taraflı kayıt yönteminin ortaya çıkmasını sağlayan uygulamaya ilişkin bir neden ise büyük defterin tutulmaya başlamasıdır. Çünkü bu defterde kayıtların çift taraflı yapılması bir mecburiyet haline gelmiştir (Güvemli, 2007:3-10; Schroeder vd., 2005:3; Belkaoui, 1993:3).

1.5.1.2 Çift Taraflı Kayıt Yönteminin Gelişimi ve Dünyaya Yayılması

Muhasebe tarihi ile ekonomi tarihi arasında tam bir paralellik vardır. Pacioli'nin kitabını yazdığı 1494 yılı, Cenova ve Venedik gibi İtalyan şehirlerinin dünya ticaretindeki etkinliğinin ulaştığı son noktaydı. Bu tarihten sonra İtalyan şehirlerinin dünya ticaretindeki önemi azalmaya başlamıştır. Bu bağlamda, İtalyan şehirlerinin çift taraflı kayıt sisteminin doğuşuna ev sahipliği yapması, 13. ve 15. yüzyıllar arasında dünya ticaretinde kurduğu hakimiyetin bir sonucu olduğunu belirtmek yanlış olmayacaktır. Ancak çift taraflı kayıt sistemi, gelişimini büyük ölçüde başka coğrafyalarda sürdürmüştür. Çünkü 16. yüzyıldan itibaren dünya ticaret yolları Atlantik kıyılarında toplanmaya başlamıştır. Yeni dünyanın (Amerika Kıtası) keşfiyle birlikte yeni ticaret rotaları önce İspanya ve Portekiz'e sonra kuzeye doğru yönelerek Belçika'nın önemli bir liman şehri olan Antwerp ve Hollanda'ya kaymıştır (Hiçşaşmaz, 1970:36; Hendriksen, 1977:37).

16. yüzyılda İtalyan yazarların yanı sıra Alman, Hollandalı ve Fransız yazarlara tarafından çift taraflı kayıt tekniğini konu edinen çok sayıda kitap basıldı.

¹⁶ Romen rakamlarının çok yer kaplaması ve sıfırın olmaması muhasebe tutmayı zorlaştırmaktaydı. Mesela; 7699 rakamının romen rakamlarıyla yazılımı; VIIM VIC IIIIXX XVIIII sırasıyla, 7 bin, 6 yüz, 80 ve 19.

Aynı sayı Arap rakamları ile ٧٦٩٩ şeklinde yazılmaktadır.

Bu kitapların pek çoğunun anlatımı ve içeriği alıntı yapılan Pacioli'ninkine benzediği için çift taraflı kayıt yöntemi tüm Avrupa'da 16 ve 17 yüzyıllarda "İtalyan metodu" olarak bilinmiştir. (Hendriksen, 1977:36).

Pacioli'nin çalışması 1543 yılında İngilizceye çevrilmiştir. Bu tarihten sonra çift taraflı kayıt yöntemine en çok katkıda bulunan milletlerden birisi de İngilizler¹⁷ olmuştur.

18. yüzyılın hemen başlarında halka açık şirket ya da anonim şirket kavramı bu ülkede doğmuştur. Anonim şirketin doğuşuyla, işletmelerin ömrü sahiplerinin ömrüyle sınırlı kalmamıştır. Anonim şirket yapısı itibariyle ortakların sınırlı sorumluluğunu, şirket hisselerinin el değiştirebilmesi gibi olanakları sağladığı için makro ölçekte ekonomi veya ekonomik sistemlerde ve mikro ölçekte işletmecilikte ve muhasebede değişim ve gelişimi kaçınılmaz kılmıştır. Hisselerin el değiştirebilmesi bunların kolaylıkla alınıp satılabileceği pazarların (menkul kıymet borsaları) kurulmasına yol açmıştır. Borsaların kurulması yatırımcı sayısını artırmıştır. Bu bağlamda sadece bir tüccarın varlıkları ve kaynaklarındaki değişimin daha iyi takip edilebilmesi düşüncesiyle tasarlanmış olan çift taraflı kayıt yöntemi, yatırımcıların hisse senetleri alım ve satım kararları için rehberlik etmeye başlamıştır. Bu durumun getirdiği yenilikler ise muhasebe denetimi ve devletin düzenleme yapma ihtiyacıdır (Scott, 2006:2).

Avrupa'da devletin hazırladığı düzenlemelerle muhasebeye etki yapmasının ilk örneği ise 1673 yılında Fransa'da görülmektedir. 1673 yılında Kral XIV. Louis'in Bakanlığı'nı yapan Colbert tarafından hazırlanan ve kendi ismiyle dünyada tanınan kararname ile tüm tüccarların muhasebe günlüğü tutması istenmiştir. Bu kararnamenin daha gelişmiş 1808 yılında çıkarılan Fransız ticaret kanunudur (Roberts, 2003:6-7). İngiltere'de gerçekleştirilen düzenleme ise 1844 yılında çıkarılan Sermaye Piyasası Kanunudur. Bu kanunla bilançonun hissedarlara sunulmasından önce denetlenmesi ilkesi getirilse de daha sonra bu hüküm kanundan çıkarılmıştır.

¹⁷ Burada,sadece Britanya topraklarındaki İngilizler değil İngilizce konuşan diğer topluluklar diğer bir deyişle Anglo-Sakson bakış açısının anlaşılması daha doğru olacaktır.

20. yüzyılın başlamasıyla beraber, muhasebede dolayısıyla çift taraflı kayıt yönteminde yaşanacak gelişmelerin yeni adresi hızlı gelişen ekonomisiyle Amerika Birleşik Devletleri olmuştur. ABD’de muhasebenin gelişimi tamamen piyasanın eline bırakılmış, diğer bir deyişle muhasebe ilke ve uygulamalarının gelişimi ve muhasebe denetiminde temel belirleyiciler muhasebe mesleği ile finansal rapor kullanıcıları olmuştur. Ancak, 1929 yılında yaşanan büyük depresyondan sonra devletin bu alana el atması gereği hissedilmiş ve buna bağlı olarak 1934 yılında Sermaye Piyasası Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanuna istinaden ise Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) devreye girerek yatırımcıların finansal tablolar vasıtasıyla aldatılmasının önüne geçilmeye çalışılmıştır (Scott, 2006:2).

1.5.2 Muhasebe Okulları ve Teorileri

Buraya kadar yazılanlardan da anlaşılacağı gibi 1494 yılında Pacioli’nin kitabının basılmasıyla birlikte muhasebe tarihine ilişkin her şey çift taraflı kayıt yöntemiyle eş tutulmaya başlanmıştır. Çift taraflı kayıt yönteminin gelişimine ilişkin daha detaylı bilgilere teorik perspektifle beraber bu kısımda yer verilecektir. Muhasebe tarihi incelendiğinde çok sayıda teorinin ortaya atıldığı görülmektedir. Bu kısımda bu teoriler ve onları üreten yazarlar daha toplu bir biçime getirilerek muhasebe okulları başlıkları altında ele alınacaktır. Bu bağlamda muhasebe tarihi açısından ortaya atılan teoriler, teorisyenlerin milletlerine göre tasnif edilecektir. Bu başlıklar altında incelecek okullar; Fransız muhasebe okulu, İtalyan muhasebe okulu, Alman muhasebe okulu ve İngiliz-Amerikan muhasebe okulu olmak üzere dört adettir.

1.5.2.1 Fransız Muhasebe Okulu ve Teorileri

Fransız muhasebe okulu, muhasebe literatürüne dört teori ile katkı sağlamıştır. Bu teoriler; muhasebeyi hukukun bir fonksiyonu olarak gören kişilikçilik (personalist), işletme ve sahibini birbirinden farklı gören birleştirici teori, kurucusu Henry Lefevre olan değerler dört durumu ve matematiksel kuramlardır.

Kişilikçi teoriye göre muhasebenin amacı, bir işletmedeki hukuki hareket ve ilişkilerle bunlardan meydana gelen sonuçları gözlemleyerek kaydetmektir. Bu bağlamda bir işletmenin sahip olduğu somut veya soyut tüm iktisadi değerlerin bir kişiyle ilgisi vardır. Diğer bir deyişle her şey bir şahsın borcu veya alacağıdır. Bu teoriye göre bilanço ise tüm hesapların bir sentezidir ve işletme sahibinin tüm borçlarını ve varlıklarını göstermektedir (Keyman, 1967:28).

Birleştirici teorinin bilinen en önemli savunucularından birisi olan Courcelle-Seneuil'in bu teoriye getirdiği tanıma göre ise işletmenin kişiliği ile işletme sahibinin kişiliği birbirlerinden tamamen ayrıdır. Sermaye bir işletmeye zamanı geldiğinde iade etme zorunluluğu olan bir emanettir. İşletme bu sermayenin ne şekilde kullanıldığının hesabını vermek mecburiyetindedir. İşletmeye sermaye tahsis eden kişinin başka yatırımlarının da olması doğaldır ve bunlar işletme hesaplarıyla karıştırılmamalıdır. Birleştirici teorinin işletme kişiliğine bakışının günümüz modern muhasebe anlayışındaki hesapsal kişilik kavramına benzerlik gösterdiği söylemek yanlış olmayacaktır (Güvemli, 2007:391).

Kurucusu Henry Lefevre olan ve birçok açıdan eleştiriye maruz kalan değerın dört durumu teorisinin çıkış noktası işletme içi değer hareketleridir. Muhasebeciyi başkasına ait zenginliğin kendisine emanet edilen ve bunun takibini yapan kişi olarak görmektedir. İşletmenin sahip olduğu değerler; nakit değerler, mallar, portföy değerler ve alacaklarla borçlar olmak üzere dört adettir. Diğer bir deyişle bunlar değerın dört durumudur. Bunların her biri çeşitli çalışanlara emanet edilmişse de işletme sahibine karşı hesap verecek kişi muhasebecidir. Ortaya atıldığında çok ses getiren bu teori daha sonra yapılan eleştirilerde hukuksal ve ekonomik alt yapısı olmadığı öne sürülmüştür (Güvemli, 2007:393-394).

E.Leautey ve A. Guilbault muhasebeyi matematiğin bir kolu olarak görmüşler ve muhasebeyi şöyle tanımlamışlardır. “*Muhasebe matematiğin bir koludur, sermayenin dönüşümünü ve çalışmanın üretimine ait hesapların rasyonel koordinasyon bilimidir, yani muhasebede kamu ve özel kesim zenginliklerinin kullanımı, üretim ve dağıtım söz konusudur*”. Muhasebenin, matematiğin bir kolu olarak kabul edilmesi gerektiğini öne süren bu teorinin ortaya çıkışının altında yatan temel neden ise çift taraflı kayıt sistemidir (Güvemli, 2007:396).

Çift taraflı kayıt sisteminin dayandığı bilanço eşitliği bu teorinin üyeleri tarafından tam bir matematiksel denklem olarak algılanmış ve muhasebeye ait tüm iş ve işlemler denklemler vasıtasıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Yöntemin tüm dünyaca tanınmasını sağlayan kişi L. Pacioli'nin de bir matematikçi olması buna bir dayanak oluştursa da Pacioli'nin bu yöntemi ortaya çıkarma için matematiksel ispatlara girmedigi ve bu yöntemin onun eserini meydana getirdigi tarihlerde yöntemin İtalyan tüccarlarca yüz yıldır kullanıldığı inkar edilemez bir gerçektir.

Kısaca çift taraflı kayıt yöntemi matematiksel çalışmalar sonucu elde edilmiş bir buluş değil tamamen ticaretteki gelişme sonucu tüccarların kendi ihtiyaçlarını tatmin amacıyla, uygulama esnasında geliştirdikleri bir yöntemdir. Dolayısıyla çift taraflı kayıt sistemi matematiğin bir kolu olarak değil ekonomik ve hukuki ilişkilerdeki değişim sonucu üretilmiş bir yöntemdir. Yöntemin bağlı olduğu bilim ise muhasebedir. Muhasebede diğer bilimler gibi çeşitli noktalarda matematiğe ihtiyaç duymakta ve bazı yerlerde kesişmektedir. Ancak muhasebeyle ilgili her olaya matematiksel bir çözüm getirmek sosyal bir bilim olan muhasebenin doğasına aykırı olacaktır.

1.5.2.2 İtalyan Muhasebe Okulu ve Teorileri

İtalyan muhasebe okulları literatüre ekledikleri teorilerin ortaya çıktığı şehirlerle bilinmekte ve bu şekilde anılmaktadır. Üç adet İtalyan muhasebe okulu vardır. Birinci okul öncüsü F. Villa'dır ve muhasebeyi yönetim ve organizasyonun bir parçası olarak gören Lombardiya okuludur. İkinci İtalyan muhasebe okulu Cerboni'nin önderlik ettiği logismografiyi temel alan Toskana okuludur. Son okul ise, kayıt sistemi olarak statmografi diğer bir deyişle bilanço düzenini temel alan Venedik okuludur.

İlk İtalyan muhasebe okulu olan Lombardiya okulu, Avusturya okulunun devamı niteliğindedir. Hesapları üç sınıfta toplamaktadır. Bunlar, şahıs hesapları, emanetçi hesapları ve özet hesaplardır. Lombardiya okulundan Villa'ya göre muhasebe bir organizasyonun hedeflerine ulaşip ulaşmadığını ölçen önemli bir kontrol aracıdır. Muhasebe sadece defter tutma ile sınırlandırılmamalı, ilke ve kuralları araştırılarak tespit edilmelidir. Villa'nın ondokuzuncu yüzyılın ikinci

yarısında getirdiği bu bakış açısı muhasebenin bilim olarak algılanmasına yönelik ilk adımlardan birisidir (Güvemli, 2007: 407).

İkinci İtalyan muhasebe okulu olan Toskana okulunun diğer iki İtalyan okulundan ayıran temel özellik hesapların kişilendirilmesi olmuştur. Bu işlem gerçekleştirilirken yararlanılan teknik ise logismografi olmuştur. Logismografi yönetsel olayları dikkate alan ve sahibin varlık hesaplarını bir sınıf, alışverişte bulunulan müşteri ve tedarikçiler ile gelir ve gider hesaplarının ikinci bir sınıf olarak kabul eden çift taraflı bir kayıt yöntemidir. Önceleri devlet muhasebesinde kullanılan bu yöntem zamanla özel şirketlerde de kullanılmaya başlamıştır (Güvemli, 2007: 409; Dumitru vd., 2008: 2026).

Üçüncü ve son İtalyan okulu olan, Venedik okulu özellikle kayıt tekniği açısından Lombardiya okuluna benzemekle beraber Toskana okulundan çok uzaktır. Venedik okulunda hesaplar günümüz muhasebesine benzer şekilde kişileştirilmemekte onun yerine işletmenin iktisadi değerlerinin takibine aracılık etmektedirler. Kayıt tutma açısından kullanılan teknik, bu okulun bir mensubu olan Emanuele Pisani tarafından 1880 yılında geliştirilen statmografidir. Statmografi, çift taraflı kayıt yönteminin bilimsel bir varyasyonudur. Bu alt yöntemin amacı işletmenin değişmez sermayesiyle bunun aktifteki karşılığının ve değişir işlemler olan gelir ve giderlerin takip edilmesidir. Bu bağlamda hesaplar dörtlü ayrıma tabi tutularak gruplandırılmıştır.

Birinci grup ticari mallar ve kasadaki paralar gibi ticari alacaklar dışında kalan diğer varlıkların oluşturduğu “içsel varlıklar”, ikinci grup işletmenin geri kalan varlıkları ticari alacaklarıdır. Buna da “dışsal varlıklar” denilmektedir. Kaynak gruplar ise işletmenin net zenginliğini oluşturan “içsel yükümlülükler” ve üçüncü kişilere olan borçlardan oluşan “dışsal yükümlülüklerdir”. Bu bilgiler ışığında statmografik yöntemle göre temel bilanço denklemi şöyledir(Dumitru vd., 2008: 2027) ;

$$\text{İçsel varlıklar} + \text{Dışsal varlıklar} = \text{İçsel yükümlülükler} + \text{Dışsal yükümlülükler}$$

1.5.2.3 Alman Muhasebe Okulu ve Teorileri

Alman muhasebe okulunun, bilanço okulu şeklinde isimlendirilmesi yanlış olmayacaktır. Çünkü literatüre kattığı üç okulu bilanço kavramı üzerine kurulmuştur. İlk olarak XIX. Yüzyılın sonunda İ.F. Sher'in dikkatleri bilançonun üzerine çekmesiyle Alman muhasebe bilim adamları bilançooya yoğunlaşarak statik, dinamik ve organik bilanço teorilerini ya da görüşlerini ortaya atmışlardır. Bunların arasından Eugen Schmalenbach tarafından ortaya atılan “dinamik bilanço” kavramı muhasebe literatüründe önemli bir yer etmiş ve ciddi bir şöhrete sahip olmuştur (Güvemli, 2007:420).

Statik bilanço teorisinin iddia ettiği bilanço kavramı, günümüz muhasebe anlayışına sahip akıllardaki bilanço şablonuyla nerdeyse tamamen uyuşmaktadır. Diğer bir ifadeyle bilanço ekonomik bir fonksiyonu icra etmektedir. Bu bağlamda bilanço belirli bir anda işletmenin sahip olduğu varlıkların ve sermaye ile diğer kaynakların sahip olundukları tarih tamamen dikkate alınmadan bir düzen içerisinde gösterilmesidir. Bu teoriyi benimseyenler varlık ve kaynak kalemlerinin cari değerlerinin tarihi değerlerinden farklı olabileceğini dikkate almamaktadırlar.

E. Scmalenbach'ın ortaya attığı dinamik bilanço görüşüne göre, bir bilançonun hazırlanmasının altında yatan temel nedenlerden birisi “kârın tespit” edilmesidir. Belirli bir ana ait kârın tespit edilebilmesi için ise belirli bir döneme ait gelir ve giderlerin kaydının tutulması gereklidir. Böylece bulunacak kâr rakamları kıyas edilerek işletme hakkında bilgi elde edilerek, yorum yapılacaktır. Bu doğrultuda Schmalenbach, şöyle bir çıkarsamada bulunmuştur. Bilançoyla, belirli bir ana ilişkin kâr rakamına ait bilgiye sahip olunmaktadır. Bunun için de uzun bir zamanı içeren döneme ait gelir ve giderlerin gerçekleşerek sonlandırılması gerekmektedir. Bu süreyi beklemektense, dönem daha kısa zaman dilimlerine ayrılarak, gerçeğe en yakın kâr tespitinin yapılmasına çalışılmalıdır. Bunu yapacak olan araç ise “dinamik bilançodur”.

Scmalenbach, ortaya attığı görüşleriyle işletmenin servet unsurlarını gösteren bilanço kadar dönem içerisinde meydana gelen hasılat ve gider işlemlerinin önemini de vurgulamıştır. Bu bağlamda mali durumu değil, mali performansı gösteren gelir

tablosunun popüler olacağına ilişkin ilk belirtilerden birisi “dinamik bilanço” yaklaşımıyla gözlenmektedir.

Dinamik bilanço yaklaşımıyla sonuç hesapları muhasebe literatüründe ön plana çıkmaya başlamıştır. Ancak bu yıllarda Almanya’da yükselen enflasyon oranları sonuç hesaplarında fiktif tutarların birikmesine neden olmuştur. Bu durum karşısında Fritz Schmidt, sabit bir ölçü olmayan parayla yapılan ölçüm sonucu elde edilen kâr rakamının doğruyu göstermediği kanaatine varmış. Ayrıca Schmidt, enflasyon dolayısıyla şişen diğer bir deyişle teorik kârların hem işletmeye hem de milli ekonomiye zarar verdiğini tespit etmiştir. Bu sorundan yola çıkarak, “organik bilanço” görüşü ortaya atılmıştır.

Organik bilanço görüşü, kendisinden öncekilerin çok fazla dikkate almadığı değer teorisine odaklanmıştır. Bu görüşe göre bilançoda belirli bir tarihte gösterilen değerler ilgili iktisadi kıymetlerin hesaplara alındığı tarihlerdir. Özellikle varlık kalemlerinin elde edildiği tarihteki değerleriyle ile bilançoda gösterildiği tarihteki değerleri arasında farkların olması doğaldır. Bu yüzden bilanço hazırlanırken varlıkların piyasa fiyatlarıyla, yerine koyma maliyetleri dikkate alınmak zorundadır (Weigmann, 1932:104-105; Hiçşaşmaz, 1970:110-112).

1.5.2.4 İngiliz-Amerikan Muhasebe Okulu ve Teorileri

İngiliz-Amerikan muhasebe okulu ve ürettiği teorilerle muhasebe bilimine yaptığı katkılar günümüz muhasebe uygulamalarının esasını oluşturmaya başlamıştır. Diğer bir deyişle çağdaş muhasebe uygulamaları ve bunları belirleyen standartlarda bu iki ülkenin muhasebeye bakış açısı hakimdir. Ancak belirtilmesi gereken diğer önemli bir nokta asıl etkinin Amerikan okulundan kaynaklandığıdır. Amerikan muhasebe okulu, gelir tablosunun önemini vurgulayan, maliyet ve yönetim muhasebelerinin gelişimini gerçekleştirdiği için muhasebe bilimi ve literatürü açısından hem diğer kıta Avrupa muhasebe okullarından hem de pek çok açıdan aynı ekolden geldiği varsayılan İngiliz muhasebe okulundan ayrı bir konuma sahiptir.

İngiltere’de çift taraflı kayıt yönteminin kullanılmaya başlanması ticari devrin yaşandığı zaman olan; 16 yüzyıldır. İlk iki yüz yıl olan 16 ve 17. yüzyıllarda çift taraflı kayıt yöntemi İngiliz tüccarlarca çok fazla benimsenmemiştir. Ancak 17.

yüzyılın ikinci yarısından sonra ticari işlemlerin kaydedilmesinde sıklıkla bu yönteme başvurulmuştur. Çift taraflı kayıt yöntemini anlatan ilk eser 1534 yılında Hugh Oldcastle tarafından ders kitabı formatında yazılmış olan “ A Profitable Treatyce”dir. Bu kitaptan sonra birçok İngiliz yazar yeni kitaplar yazarak bu yöntemi İngiltere’de kullanılabilir hale getirmişlerdir. Bu bağlamda tanınmış muhasebe bilim adamı ve tarihçisi B.S. Yamey, çift taraflı kayıt yönteminin İtalya’dan tüm Avrupa kıtasına yayılmasında bu yöntemin nasıl kullanıldığının açıklandığı kitapların çok büyük bir etkisi olduğunu iddia etmektedir (Bryer, 2000:336-338).

Muhasebe Amerika kıtasında 20. yüzyılda önemli gelişmeler yaşamış ve bu gelişmeler tüm dünya ülkelerine ihraç edilmiştir. 20. yüzyılın hemen başlarında Amerikan ekonomisi 1890 yılındaki İspanya-Amerika savaşının sebep olduğu depresyondan çıkmış ve güçlü ortaklıklar kurulmaya başlanmıştır. Bu açılıma gösterilebilecek ön önemli örnek 1901 yılında kurulan Birleşik Devletler Çelik Şirkettir (United States Steel Corporation). Bu şirket sektördeki çok sayıda firmanın birleşmesiyle ortaya çıkmıştır. Bu tarihlerde yaşanan işletme birleşmeleriyle (mergers) organizasyonel açıdan önemli değişimler yaşanmış, işletmelerde bağımsız muhasebe departmanları oluşturulmuş ve bu durum muhasebe açısından iki önemli unsurun ortaya çıkışını tetiklemiştir. Bunlardan ilki her birimin ayrı muhasebesinin tutulması ve diğeri ise maliyet muhasebesi ile ana işletmenin iştirakleriyle olan işlemlerinin dikkate alındığı konsolide finansal tabloların hazırlanmasına başlanmasıdır. Diğeryandan yine bu yıllarda ABD ekonomisinde sürükleyici etkiye sahip demiryolu şirketleri her yıl detaylı istatistiklerin yanı sıra özet bilanço ve gelir tablosuna yer verilmiştir. Henüz bu yıllarda tüm dünyada olduğu gibi ABD’de de bilanço hala en önemli mali tablo olma özelliğini korumaktadır.

Ancak birinci dünya savaşı yıllarında bu paradigma değişmeye başlamıştır. Güçlü sermaye piyasalarına sahip olan ABD’de işletmelerin mali durumları kadar mali performansları ve hisse başına kâr rakamları dikkate değer bulunmaya başlanmıştır. Bu durumun bir sonucu olarak gelir tablosu da bilançoya verilen kadar, dikkat ve önemi üzerinde toplamıştır (Brundage,1951:71-80). Diğeryandan ABD’de Garison hukuka ve ekonomi bilimini esas almayan yeni bir doktrin ortaya atarak maliyet muhasebesine yoğunlaşmış ve standart maliyet kavramını bulmuştur. ABD’li Higgins ise giderleri sorumluluk yerlerine göre dağıtan ilk muhasebeci olmuştur.

Maliyet muhasebesi uygulamaları geliştirilerek daha sonra yönetim muhasebesine yoğunlaşmıştır (Güvemli, 2007:426-429).

1.5.3 Türk Muhasebe Tarihi

Türklerin siyasi bir topluluk olarak tarih sahnesinde yer alması MÖ 300. yıllara kadar gitmektedir. Bu tarihten günümüze kadar pek çok Türk devleti kurulmuştur (wikipedia.org)¹⁸. Belirli bir çapta da olsa üretim ve ticari faaliyetlerde bulunmuş olmaları ve muhasebeyi kullanmış olma ihtimalleri çok yüksektir. Ancak bu kısımda çok fazla geriye gidilmeyerek, önemine binaen merdiven yöntemi hakkında bilgi verildikten sonra Osmanlı Devleti ve Türkiye Cumhuriyet’inde muhasebenin tarihsel gelişimi incelenecektir.

1.5.3.1 Merdiven Muhasebe Yöntemi

Merdiven yöntemi bir muhasebe kayıt yöntemidir. Son bulgular ışığında, yöntemin Abbasiler tarafından geliştirildiği veya ilk kullanıcılarının Abbasiler olduğu inancı hâkimdir. Abbasilerden İlhânlılara ve sonra Osmanlılara geçmiştir. Tarihsel anlamda ifade edilirse 8. Yüzyılda doğmuş ve 1100 yıl kullanılarak 19. yüzyılda yerini çift taraflı kayıt yöntemine bırakmıştır. Türk coğrafyası açısından yöntem, Abbasiler zamanında bebeklik ve çocukluk, İlhânlılar zamanında gençlik ve Osmanlı devleti zamanında olgunluk dönemlerini yaşamış, yine Osmanlı Devletinin 1879 yılında Avrupa’dan aldığı çift taraflı kayıt yöntemini benimsemesiyle tarih sahnesinden çekilmiştir. Merdiven (Merdiban) yöntemi zamanın koşullarına göre değişimler geçirmiş dinamik bir muhasebe kayıt yöntemidir (Elitaş vd., 2008:671-676).

Osmanlı Devletinin kuruluşundan terk ettiği 19. Yüzyıla kadar kullandığı merdiven yönteminin Osmanlılar öncesi kurulan Selçuklu Devleti tarafından da kullanılmakta olduğu tahmin edilmekle beraber ne yazık ki bunu kanıtlayacak bir belgeye ulaşılamamıştır.

¹⁸ http://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCrk_erişim_tarihi:02.02.2009

Merdiven yönteminin teorik gelişimi İlhanlılar tarafından sağlanmıştır. Çünkü Osmanlı Devletinde “muhasabe usulü” denilmekle yetinilmesine karşın İlhanlılar, yöntemi öğreten ve tanıtan kitapların yazılmasını sağlayarak Abbasilerden aldıkları bu yöntemi Merdiban (Merdiven-Stairs) olarak bir anlamda tanıtımını yapmışlardır. İlhanlılar döneminde dört adet muhasabe öğreti kitabı yazılmıştır. Tamamı 14. Yüzyılda yazılan bu kitapların isimleri; Saadetname, Kanunu Saadet, Camiül Hesab ve Risale-i Felekiyedir (Kitab-us Siyakat) (Elitaş vd.2008:129-132).

Merdiven yöntemi Abbasiler, İlhanlılar ve Osmanlılar tarafından Devlet muhasebesinde kullanılmıştır. Diğer bir deyişle vergi tahakkuku ve tahsili işlemlerinin muhasebeleştirilmesiyle yine çeşitli devlet kurumlarının gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılmıştır. Bu bağlamda her üç devlet te kültürel, dil ve yazı özellikleri, devlet örgütlenmesi ve ekonomik ve ticari kültür açısından benzer özellikler taşımaktadır.

Özellikle merdiven yöntemini diğer muhasabe kayıt yöntemlerinden farklı kılan özelliği yazı ve dil ile ilgili olandır. Bilindiği gibi her üç ülkede de resmi işlemlerde ve yazışmalarda Arap alfabesi kullanılmaktadır. Özellikle İlhanlılardan sonra, merdiven yönteminde kayıtlar, Arapça okuma-yazma bilen herkesin anlayamadığı bir anlamda özel bir yazı dili olan siyakat yazı stiliyle gerçekleştirilmiştir. Devlet muhasebesine ait işlemler siyakat yazısıyla tutulmuştur. Merdiven kayıt yönteminin temel özellikleri şöyledir:

- Devletçiliğin egemen olduğu ülkelerde devlet muhasebesi için kullanılmıştır.
- Devletin gelirleri ve giderleri için vergi gelirlerinin toplanması ve harcanması esasına dayanmaktadır.
- Vergi gelirlerinin eyaletlerden alınması her eyaletin toplam vergi gelirlerinin ve vergi türlerinin alt alta yazılarak toplanması şeklinde gerçekleştirilir. Yöntemin isminin buradan gelmesi muhtemeldir.
- Harcama türleri ve tutarlarının alt alta sıralanması esastır.

- Sistem muhasebedeki tahakkuk esasını benimsemekle beraber tahakkuk maddesi yapılmadan işlemlerin yürütüldüğü bilinmektedir. Tahakkuk tutarı başka bir yerde takip edilmektedir.
- Yöntem hem miktar hem de tutar yazmaya uygun bir yapıya sahiptir.
- Devletin bir yıllık gelirlerini tek bir kayıta toplayabilmektedir (Elitaş vd., 2008:182).

Merdiven kayıt yöntemi üzerine her üç devlete ait örnekler üzerinde yapılan detaylı çalışmalar sonucunda; yöntemin günümüzün kayıt yöntemleri olan tek ve çift taraflı kayıt yöntemleriyle kavramsal ve ilkesel hatta şekli benzerlikleri olduğu tespit edilmekle beraber merdiven kayıt yönteminin muhasebe teorisinde de üçüncü bir muhasebe kayıt yöntemi olarak kabul edilmesi gerektiği öne sürülmektedir (Elitaş vd., 2008:758-759).

1.5.3.2 Osmanlı Devleti Muhasebesi

1299 yılında kurulan Osmanlı Devleti tarihi, yaşanan önemli siyasi olaylara bağlı olarak aşağıdaki şekilde dönemlere ayrılmıştır.

1299-1453 Kuruluş Dönemi (İstanbul'un fethine kadar)

1453-1579 Yükselme Dönemi (Sokollu Mehmet Paşa'nın ölümüne kadar)

1579-1683 Duraklama Dönemi (İkinci Viyana Kuşatmasına kadar)

1683-1792 Gerileme Dönemi (Yaş antlaşmasına kadar)

1792-1922 Dağılma Dönemi (Padişah Vahdettin'in ülkeden ayrılmasına kadar)

Yukarıda önemli siyasi olaylara göre yapılan ayırım Osmanlı devletinin yaşadığı ekonomik gelişmelerle paralellik göstermektedir. Bu ayırım ekonomi tarihinin içinde yer alan muhasebe tarihi araştırmaları açısından da önemlidir.

Osmanlı devletinin kuruluş aşamasında mali örgütlenme biçimi, Selçuklu ve İlhanlılardan esinlenmiştir. Para ve mali işlerden sorumlu kimse defterdardır. Kuruluş devrinde yönünü batıya dönen Osmanlı devleti fetih hareketlerine

başlamıştır. Yeni toprakların fethedilmesinin ekonomik sonuçları olarak tımar ve vakıf kurumları ortaya çıkmıştır. Tımar atlı askeri birliklere sahip olan sipahilere gelirlerinden yararlanmaları için bahşedilen topraklardır. Tımar kendi içinde büyüklüklerine göre has ve zeametın genel adıdır. Bazı kaynaklarda tımar yerine “dirlik” kelimesi kullanılmaktadır. Yine gerçekleştirilen fetihlerle beraber sınırlar gelişmiş Müslüman olmayan topluluklardan haraç tahsilâtına başlanmıştır. Yıldırım Beyazıd devrinde, artan savaş masrafları için avarız vergisi ve mahkeme harçları alınmaya başlanmıştır.

Kuruluş döneminde Osmanlı devletinin başlıca giderleri ise şu kalemler altında gösterilmektedir. Kapıkulu denilen yeniçeriler için yapılan ödemeler, medresede görevli öğretmenlere ödenen ücretler, savaş aletleri alımı, hayır işleri için yapılan masraflar ve sarayın masraflarıdır. Kuruluş döneminde mali örgütlenmenin merkezi Bursadır. Bursa tarihi ipek yolu üzerinde olan ve canlı bir ticarete sahip bir kenttir. Osmanlı devletinin mali bilgilerini gösteren ilk belgeler 15. Yüzyılın sonlarına ait olmakla beraber genellikle Bursa kaynaklı belgelerdir. Tüm gelirler ve giderler merkezi birimde defterdarın sorumluluğunda kayıt altına alınarak takip edilmesine karşın ne yazık ki İstanbul başkent olana kadar tutulmuş olan bu merkezi kayıtlara ulaşılamamıştır (Güvemli, 1998: 26-39).

Yükselme döneminde Avrupa'nın içlerine doğru yapılan fetihler ve doğu Akdeniz'de üstünlük sağlanması ile tarihi ipek yolu üzerinde Osmanlı egemenliği sağlanmış ve buradan gelir elde edilmiştir. Bu durum Avrupa devletlerinde coğrafi keşiflere verilen önemin artmasına neden olmuş Amerika kıtası keşfedilmiş ve Afrika'nın çevresinden dolaşarak Hindistan'a ulaşılmıştır. Diğer bir deyişle ticaret rotaları yer değiştirmiş yeni durumda Osmanlı'nın hâkimiyeti kaybolmuştur.

Ülke içindeki ticari ve sınaî faaliyetler ise büyük ölçüde esnaflar tarafından yerine getiriliyordu. Esnaf kültürü Selçukludan ödünç alınan Ahilik teşkilatının 18. yüzyılda Osmanlı da “lonca” teşkilatına dönüşmesiyle devam etmiştir. Devlet esnafın gelişimi için çeşitli vergisel avantajlar sağlamış ve şehirlerde bedestenler inşa ederek özel sektörü desteklemiştir. Ancak büyük sermaye birikimine izin vermemiş hatta zaman zaman bu tip sermayedarların varlıklarını müsadere (devletleştirme) yoluyla elinden almıştır.

Bu durum karşısında esnaf ve tüccarlar müsadere riskine karşı gerçekçi bir biçimde defter tutma ihtiyacı hissetmemiş hatta bundan kaçınmıştır. Ayrıca narh sisteminin uygulanması diğer bir deyişle satılacak ürünler için uygulanacak fiyatın devletçe belirlenmesi Osmanlı devletinde özel sektör için, bir bilgi işleme süreci olan muhasebeyi gereksiz kılan bir diğer faktördür. Dolayısıyla yükselme döneminde özel kesime ait muhasebe verilerine ulaşamamaktadır.

Yükselme döneminde en doğru kayıtların tutulduğu ve günümüze kadar intikalinin sağlandığı kurumlar olarak vakıflar gösterilmektedir. Çünkü vakıflar çeşitli kamu hizmetlerini gerçekleştirdikleri için nihai manada devlet kuruluşları olarak sayılmakta ve gelir giderlerinin kayıt altına alınarak kadılar tarafından denetlenmesi sayesinde vakıf kayıtları genellikle günümüze kadar ulaşmıştır.

Sonuç olarak Osmanlı topraklarında dinamik bir göç olgusunun varlığı ve kişi ve tüccarlar için müsadere riski muhasebe kayıtlarının bugüne ulaşamamasının temel nedenleridir. Bunun yanı sıra yükselme döneminde devlet muhasebesi ise ciddi bir şekilde tutulmuş ve muhafaza edilerek günümüze kadar gelmiştir.

Yükselme dönemine ilişkin tahlil edilebilecek en uygun dönem 16. Yüzyıldır. Bu çağda Kanuni Sultan Süleyman merkezi mali örgütlenmeyi gösteren Maliye Teşkilatı Kanunnamesi'ni çıkarmıştır. Bu kanuna göre mali örgütlenme temelde dört bölüme ayrılmıştır. Birincisi Hazine-i Amire kalemidir. Bu kalem İstanbul'un gelir ve giderlerinin tutulduğu ve yine padişah ve vezirlere ait Anadolu'daki vakıfların kayıtlarının tutulduğu birimdir. İkinci birim Rumeli defterdarlığıdır. Bu birimde ise Rumeli'deki çeşitli kira ve vakıf gelirleri ile giderlerinin kayıtlarını tutulduğu yerdir. Üçüncü birim ise Anadolu defterdarlığı olup iş tanımı Rumeli defterdarlığıyla aynı olmakla beraber sorumluluk bölgesi Anadolu coğrafyasıdır. Son olarak ise Rumeli ve Anadolu defterdarının yetkisinin dışındaki yerlerin kira ve diğer gelir giderlerinin tutulduğu merkez ile padişaha gelen hediyeler hazinenin tahsil ettiği haraç ve sanatkarlara işlenmek üzere emanet edilen elbiselerin kayıtlarını tutan ve merkezde yer alan, mevcudat, teşrifat ve teslimatçı bulunmaktadır. Buraya kadar sayılan birimlerin kayıt tutmada kullandıkları muhasebe yöntemi ise merdiven kayıt yöntemidir (Güvemli, 1998:100-108).

16. yüzyılda Kanuni devrinde eyaletlerdeki muhasebe defterlerinin de merkezdekilerle beraber Topkapı sarayında arşivlenmesi şart koşularak günümüze intikali sağlanmıştır. Bu döneme ait yapılan araştırmalarda taşraya ait defterlerin merkezi birimlerin tuttuğu defterlere göre daha fazla yanlış içerdiği anlaşılmaktadır. Bunun nedeni ise merdiven muhasebe yönteminin bu devirde usta-çırak ilişkisi içinde öğretilmesi olup teorik yayınların ve standart eğitim materyallerinin olmamasıdır. Tutulan başlıca defterler yevmiye defteri ve varidat defterleridir. Ayrıca sene sonlarında kesin hesabı gösteren belgeler de düzenlenmiştir (Güvemli, 1998:179).

Duraklama ve gerileme döneminde, Batıda teknolojik gelişmeler yaşanmakta, şirketleşme sayesinde daha büyük sermayeyle daha büyük ölçekte yatırımlar finanse edilmeye başlanmıştır. Buna karşın Osmanlı devleti özel sektöründe kuruluş ve yükselme dönemine göre belirgin bir değişim yaşanmamış, ticaret ve üretim yine küçük ölçekte esnaf ve zanaatkarlarca gerçekleştirilmiştir.

17 ve 18. yüzyıllar, Osmanlı devleti açısından hem siyasi hem de ekonomik buhranlarla geçmiştir. Amerika'nın keşfi sonucunda Avrupa'nın kıymetli maden rezervleri artmıştır. Bunun sonucunda yaşanan fiyat devrimiyle Osmanlıyı da etkileyen enflasyon başlamıştır. Nakdi vergilerini peşin hesaplayarak salan mali otorite enflasyon karşısında beklediği vergi gelirlerini elde edememiştir. Bu dönemde mali açıdan şöyle tedbirlere başvurulmuştur.

- Vergiler artırılarak olağanüstü vergiler salınmıştır.
- Yeni gelir toplama usullerine başvurulmuştur.
- İç hazineden (Padişah hazinesi) merkezi hazineye kaynak aktarılmıştır.
- Müsadere sayısında artışa gidilmiştir.
- Tağşişe (Madeni paraların değerinin düşürülmesi) gidilmiştir.
- İç ve dış¹⁹ borçlanmaya gidilmiştir (Elitaş vd., 2008:494-502).

¹⁹ Bu dönemde dış borçlanma fikri, teşebbüs aşamasında kalmıştır. Osmanlı devleti ilk dış borçlanmayı Kırım savaşı sırasında 1854 yılında yapmıştır. 1854-1874 arası dönemde 15 borç sözleşmesi imzalanmıştır (Yılmaz, 2002:195).

17. yüzyıldan sonra defterdar sayısı üç'e çıkarılmıştır. Bunlardan birisi baş defterdardır ve maliyenin bütün işlemlerinden sorumlu tutulmaktadır. Her gün hazine işlemlerine ilişkin raporları inceleyerek haftada en az bir kere sadrazama (başvezir) rapor vermektedir. Duraklama ve gerileme döneminde kullanılan kayıt yöntemi yine merdiven kayıt yöntemidir (Güvemli, 1998:375).

1683 yılında Merzifonlu Kara Mustafa Paşa'nın sorumluluğunda gerçekleştirilen ikinci Viyana kuşatmasının başarısızlıkla sonuçlanmasıyla devlet önce yaklaşık bir asır sürecek olan gerileme dönemine hemen ardından ise dağılma dönemine girmiştir. Osmanlı devletinin eski gücüne kavuşması ve Batılı devletler karşısında yeniden güçlü hale gelmesi için çeşitli açılımlar denenmiştir. 1839 yılında Topkapı sarayı bahçesinde Tanzimat fermanının okunmasıyla Osmanlı devleti tarihinde birinci meşrutiyetin ilanı olan 1876 tarihine kadar geçecek olan süre "Tanzimat Dönemi" şeklinde kabul edilmiştir. Birçok alanda olduğu gibi Osmanlı devleti muhasebe tarihi araştırmalarında da "Tanzimat Fermanı" ilan edilmesi ve sonrasında yaşanan gelişmeler bir kırılma noktası niteliğindedir.

Tanzimat döneminde muhasebeyi doğrudan veya dolaylı etkileyen çok sayıda yenilik yapılmıştır. 1854 yılında ilk dış borcun alınmasında yardımcı olan Galata bankerleri faaliyetlerini iyice artırmışlar 1866 yılında çıkarılan tüzükle esham (hisse senedi) ve tahvilat işlemlerini maliyenin denetimi altında örgütlü bir borsada yapmaya başlamışlardır. Hisse senetlerini borsaya kote ettirmek isteyen şirketlerin muhasebe kayıt düzenine dikkat etmeleri gereğine tüzükte yer verilmiştir. Aynı şekilde 1850 yılında Fransız ticaret kanunu tercüme edilmesiyle çıkarılan "Kanunname-i Ticaret" Osmanlı devletinde çağdaş muhasebe düzeninin kurulmasına yol açan bir başka önemli adım olmuştur (Güvemli, 2000:70-74).

Diğer yandan Tanzimat'a kadar Osmanlı devletinde muhasebe eğitimi, kullanılan muhasebe metodu olan merdiven yönteminin, Hazine-i Amire'de (Merkezi Hazine Birimi) usta-çırak ilişkisi dahilinde formel bir eğitim formasyonu dışında öğretilmesi şeklinde gerçekleştiriliyordu. Tanzimat dönemiyle beraber hem orta öğretim hem de yüksek öğretim seviyesinde formel muhasebe eğitimine başlanmıştır. Muhasebe öğretilmesine ait kitaplar yazılmaya başlanmıştır (Güvemli, 2000:90-91).

Tanzimat döneminde muhasebe alanında yaşanan önemli gelişmelerden birisi de günümüzde de hayatlarını sürdüren yeni muhasebe kurumlarının kurulmasıdır. Bunlardan ilki 1840 yılında kurulan “Meclis-i Muhasebe”dir. 1855 yılında bütçenin denetiminin görev alanına girmesiyle meclis; mali ve mülki tasarılarının görüşüldüğü, eyalet ve sancaklarda görevlendirilecek personelin sınav komisyonlarında yer almak, yine eyalet ve sancakların muhasebe defterlerini incelemek gibi çeşitli görevleri icra etmiştir.

İkinci önemli kurum, 29 Mayıs 1862 tarihinde Padişah Abdülaziz’in “İrade-i Seniyye”si ile kurulan “Divan-ı Muhasebat”dır. Günümüzde Divan-ı Muhasebat’ın görevini, “hesap mahkemesi” vasfıyla faaliyetlerine devam eden ve ilk defa 1876 tarihli anayasada yer almış olan “Sayıştay” sürdürmektedir (Sayıştay, 2007:5).

Divan-ı Muhasebatın görevlerinin yer aldığı 1864 tarihli tüzüğe göre kurum arşiv gibi yardımcı birimlerin yanı sıra, iki ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm maliye dairesidir. Bu dairede öncelikle Maliye Bakanlığınca incelenen tüm devlet kuruluşlarının gelir ve gider defterleri bir belgede özetlenerek Maliye Dairesi’nin incelemesine sunulmaktadır. Divan-ı Muhasebatın ikinci önemli dairesi “Muhakeme Dairesi”dir. Bu dairenin en önemli görevi hazineyle halktan vergi toplayan iltizamlar arasında meydana gelen anlaşmazlıkların çözüme kavuşturulmasıdır (Güvemli, 2000:164-170).

Osmanlı’nın gerileme ve dağılma döneminde muhasebe kayıt sistemi incelendiğinde, İlhanlılardan ithal edilen merdiven kayıt yönteminin uzunca bir müddet daha kullanıldıktan sonra terk edilerek yerine çift taraflı kayıt yöntemi kullanılmaya başlandığı anlaşılmaktadır.

1879 yılında Padişah II. Abdülhamit zamanında Maliye Bakanlığı’nın ıslahını içeren bir düzenlemenin içerisinde Osmanlı Devleti’nin kuruluşundan beri yaklaşık altı yüz yıldır devlet muhasebesi tutmada kullandığı kayıt sistemi olan merdiven yönteminin yerine Avrupa’dan getirilen çift taraflı kayıt yöntemine geçilmesi uygun görülmüştür. Oktay Güvemli’nin eserinde (2000) hazırlanan ve düzenlemenin orijinal metinlerin çevirisinde çift taraflı kayıt yöntemine geçişin gerekçesi için şu cümlelere yer verilmiştir.

“... Maliye Nezareti'nin (Bakanlık) eksikliği kuyud (kayıt) ve muhasebenin usul-i defteriye uygun tutulmaması, varidat (gelir) ve masrafların gerçek bilgi verecek biçimde defterlerinin mevcud olmaması...”

“... Avrupa usulü ile kurulmuş Osmanlı Bankası'nın Maliye Nezareti ile karşılaştırılması...”

“... kayıt ve hesapların, masrafların ayrıntılı olarak gerçeği gösterecek biçimde kayıtların yapılması, usul-i muzâafın uygulanması (çift taraflı kayıt yöntemi) gerekir...”

Yukarıda orijinal metinden alınan pasajlar incelendiğinde çift taraflı kayıt yönteminin o tarihte bir gereklilik haline geldiği ve bu düşüncenin muhasebesini çift taraflı kayıt yöntemine göre tutmakta olan Osmanlı Bankası'nın kayıtlarıyla yapılan karşılaştırma sonucu ortaya çıktığı anlaşılmaktadır (Güvemli, 2000:222).

Çift taraflı kayıt yöntemi 19 ve 20. asırlarda Osmanlı devletinde kullanılmaya başlanmış daha sonra Cumhuriyetin kurulmasıyla yöntemin kullanımına devam edilmiştir. Ancak yazının Arap alfabesi olması ve sağdan sola doğru yazılmasından dolayı Avrupa'dan ithal edilen çift taraflı kayıt yönteminden tam anlamıyla istifade edilemediği ileri sürülmektedir. Bu bağlamda günlük defter kayıtlarında ve bilânçonun aktif ve pasif unsurlarının tespiti ve gösteriminde çeşitli güçlüklerle karşılaşmıştır. 1928 yılında harf inkılâbının yapılmasıyla Türkiye'de çift taraflı kayıt yönteminin uygulamasının hızı ve başarısı artmıştır (Güvemli ve Aslan, 2009: 32).

Çift taraflı kayıt sisteminin öğretilmesinde Serkiz Nihad tarafından yazılan aşağıdaki kitaplar kritik bir rol oynamıştır.

- Usûl-i Muhasebe-i Maliye (1914)
- Defter-i Kebirli Yevmiye yahud Amerikan Usûlü (1914).
- Muhasebe-i Tüccariye Mebadisi (1920)

Ayrıca Serkiz Nihad Cumhuriyetin ilanından sonra nakliyat ve hayat sigorta branşlarının muhasebe uygulamalarını anlatan “Sigorta Muhasebesi-Harik, Nakliyat, Hayat” (1926) kitabını da yazmıştır (Sözbilir vd., 2008:668).

1.5.3.3 Türkiye Cumhuriyeti Muhasebe Tarihi

Türkiye Cumhuriyeti devleti 1923 yılında kurulduğunda ülke, I. Dünya savaşı ve Kurtuluş savaşı gibi iki büyük çaptaki savaştan yeni çıkmış ve bu savaşlarda genç nüfusunun önemli bir kısmını yitirmiştir. Osmanlı devleti zamanında ticarete azınlıkların etkin olması ve bunlarında büyük kısmının ülkeyi terk etmesinden dolayı Türkiye Cumhuriyeti, kuruluşu sırasında ticari ve endüstriyel gelişimin sağlanması için gerekli olan sermaye ve bilgi birikiminden yoksun kalmıştır. (Turmob, 1998:7).

Osmanlı devletinde muhasebe büyük ölçüde devlete ait işlerle sınırlı kalmış ve devletin maliye teşkilatında gelişim göstermiştir. Diğer bir deyişle ticari muhasebenin gelişimi zayıf kalmıştır. Türkiye Cumhuriyeti kurulduğunda liberal ekonomik sistem benimsenerek ticaret ve sanayide özel sektörün etkinliğinin artırılması hedeflenmiş ancak özel sektörün sahip olduğu sermayeyle, ticari ve sınai bilginin (know-how) eksikliği başarıyı engellemiştir. Nitekim 1930 yılında liberal ekonomik düzenden vazgeçilmiştir.

Dolayısıyla Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında muhasebenin gelişiminde yine en önemli rolü kamu kesimi oynamıştır. Daha sonra 1950-1960 yılları arasında Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü (North Atlantic Treaty Organization) ya da bilinen adıyla NATO üyeliği ve istifade edilen Marshall planı yardımlarıyla yeniden liberal ekonomik model denenmeye başlansa da 1960 yılında yaşanan askeri darbe sonucu bu ikinci girişim de başarıya ulaşamamıştır. Son olarak 1980’de ihracata dayalı büyümeyi öngören liberal ekonomik modelle Türkiye’de özel sektörün ekonomideki etkinliği azami seviyeye çıkarılmaya çalışılmıştır (Uysal, 2004: 81; Çürük, 2001: 109; Akdoğan ve Aydın, 1987:83).

Ekonominin bir fonksiyonu olan muhasebenin Türkiye Cumhuriyetindeki gelişimi, yukarıdaki ekonomik genel görünümüne paralellik göstermiş, 1980’lere gelene kadar muhasebenin teorik ve uygulama sahasında öncü rolleri İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT) oynamıştır. Özellikle 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu’nun kabul edilmesiyle Türkiye’de muhasebenin izlediği rota 2000’lerde uluslararası finansal raporlama standartların kabul edilerek uygulamaya konulmasına kadar genişletilmiştir.

Bu bağlamda, Türk muhasebe tarihi açısından Cumhuriyet dönemine ait dönemler literatürde şöyle yer almaktadır. 1850 yılında Fransız ticaret kanununun tercüme edilerek kabulüyle 1926 yılında kabul edilen 865 sayılı Ticaret kanununa kadar geçen süre Fransız etkisinin görüldüğü dönem olarak kabul edilir. Cumhuriyetin kuruluşunun takibinde 2-3 yıllık bir süreyi kapsadığı için bu dönem ele alınmayacaktır.

1926-1960 arasındaki dönem Alman etkisinin yaşandığı dönem olarak kabul edilmektedir. 1960'tan sonra ise tekdüzen muhasebe sisteminin oluşturulmaya çalışıldığı ve yavaş yavaş ABD etkisinin yaşanmaya başladığı dönemdir. 1994'ten itibaren ise tekdüzen muhasebe sistemi benimsenmiş, ayrıca 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu'nun kabulüyle, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) doğmuş ve bu kurul Türkiye'de muhasebenin gelişim ve değişiminde etkili olmuştur.

1.5.3.3.1 1926-1960: Alman Etkisindeki Türk Muhasebesi

Türkiye'de muhasebenin bu dönemde "Alman Etkisi" altında kaldığının düşünülmesinin temel nedenleri; muhasebeyi çok yakından ilgilendiren Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) gibi yasaların hazırlanmasında Alman bilim adamlarından yardım alınması ve yine bazı İDT'lerin muhasebe organizasyonlarının kurulmasında Almanlardan danışmanlık hizmeti alınmasıdır.

1926 yılında yürürlüğe giren TTK Alman TTK'sından alınmıştır. Bu kanunla şirketlerin hesapları nasıl tutması gerektiği, kârın hesaplanma biçimi ve bilanço ve kâr-zarar cetveliyle, envanter çalışmaları hakkında hükümler getirilmiştir. 1930'larda liberal ekonomik sistem terk edilerek karma ekonomik model benimsenmiş ve İDT'ler kurulmaya başlanmıştır. Bu bağlamda gerek 1933 yılında kurulan Sümerbank'ın ve ondan daha önce kurulan Türkiye Sanayi ve Maden Bankası ve buna bağlı fabrikaların muhasebe organizasyonu Alman danışmanlarca gerçekleştirilmiştir.

Sonraki yıllarda Sümerbank'ın gelişen faaliyetleri neticesinde maliyet muhasebesi konusuna yoğunlaşarak daha sonra özel sektöre de örnek teşkil edecek şekilde Sümerbank'ın "masraf neveleri (çeşitleri), masraf yerleri, masraf hamilleri ve masraf icmal (liste) ve tevzi (dağıtım) tabloları oluşturulmuştur.

Diğer yandan, Türkiye’de 1950 yılında vergi reformu gerçekleştirilmiş ve Alman akademisyenlerin bilgilerinden yararlanılarak yapılan bu reformlar sonucunda günümüzde de muhasebeyi son derece yakından ilgilendiren Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Vergi Usul Kanunu kabul edilerek uygulanmaya başlanmıştır. Özellikle VUK, işletmelerin belge düzeni, defter tutma ve değerlendirme gibi muhasebeyi doğrudan ilgilendiren konularda günümüzde de geçerliliğini koruyan hükümler ihtiva etmektedir.

Alman etkisinde gerçekleştirilen en son düzenleme ise 1926 tarihli TTK’yı ilga eden, 1957 yılında çıkarılan 6762 sayılı mevcut TTK’dır. Bu kanunun hazırlık çalışmaları Türkiye’de İstanbul ve Ankara illerindeki üniversitelerde uzun yıllar çalışmış olan Alman akademisyen Hirsch tarafından yürütülmüştür. 1957 tarihli TTK ile anonim ortaklıkların muhasebesine ait bazı şekli ve esasa ilişkin zorunluluklar getirilmiştir (Hiçşaşmaz, 1970:61-62; Akdoğan ve Aydın, 1987:85-86).

1.5.3.3.2 1960-1994: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çabaları

1961 yılında İDT’lerin yönetiminde karşılaşılan sorunlar ve başarısızlıkların çözüme kavuşturulması için kurulan komisyonlar İDT’lerin muhasebe sistemlerinin faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi için gereken bilgileri sunamadığını ortaya çıkarmıştır. Bu çalışmaların sonucunda İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadı Enstitüsüne muhasebe ilkelerini belirleme görevi verilmiş ve enstitü bu kapsamda gerçekleştirdiği çalışmaların neticesinde 1962 yılında bir rapor hazırlayarak aşağıdaki tespitlerde bulunmuştur.

- 3460 sayılı kanun²⁰, T.T.K. ve V.U.K. arasında uyum sağlamak için esas ve terminoloji bakımından değiştirilmesi gereken hükümler belirtilmiştir.

- İnceleme alanına giren ticaret, sanayi ve madencilik işletmeleri için bir muhasebe sistemi, tip (standart) mali tablolar, değerlendirme yöntemleri açıklanmıştır.

- Tüm İDT’ler için zorunlu, özel sektör için isteğe bağlı tek düzen hesap planını hazırlayacak bir araştırma kurulunun kurulması önerilmiştir.

²⁰ 17.06.1938 tarih ve 3460 sayılı, Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkındaki Kanun. Kaynak: http://www.ydk.gov.tr/kit99/Birinci_Bolum.htm erişim tarihi: 15.02.2009

- Tekdüzen sistemin Anglo-Sakson uygulamalarına dayandırılması ve belli aralıklarla gözden geçirilmesinin gereğine değinilmiştir.

Daha sonra 1964 yılında 3460 sayılı kanunun yerine geçen 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri Müesseseleri ve İştirakleri Hakkında Kanunla “İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Kurulu (İDITYK)” çatısı altında “Mali İşler ve Muhasebe Grubu” kurulmuştur. Bu çalışma grubu, İDT’lerin kullandığı muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması (tekdüzeleştirilmesi) için gerekli esasları tespit etmek üzere kurulmuştur.

Mali İşler ve Muhasebe Çalışma Grubu altı adet rapor yayınlamıştır. Bu raporların içeriği incelendiğinde 30 yıl sonra uygulamaya alınacak olan ve özel sektördeki firmalara kullanım zorunluluğu getirilen tekdüzen muhasebe sistemiyle çeşitli benzerlik ve farklılıklara sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Grubun hazırladığı “Tekdüzen Genel Hesap Planı (TDGHP)” mevcut hesap planında olduğu gibi hesapları yine bilânço ve kâr-zarar cetveli (gelir tablosu) esasına göre sıralamıştır. Aktif hesaplar likidite esasına göre en likitten likit olmayana göre, pasif hesaplar ödeme önceliklerine göre sonuç hesapları ise gelir tablosunun hazırlanmasına ilişkin esaslar dikkate alınarak hazırlanmıştır. Hesapların kodlanmasında blok ve desimal numaralama sistemi göz önüne alınmıştır. Aşağıdaki tabloda hesap grupları ve kod aralıkları gösterilmiştir.

Tablo 4. İDITYDK Mali Ve Muhasebe Grubu Tarafından Hazırlanan Hesap Planı

Hesap Grupları	Kod Aralığı
Dönen Varlıklar	100–199
Duran Varlıklar	200 – 299
Kısa Vad. Yabancı Kaynaklar	300 – 399
Uzun Vad. Yabancı Kaynaklar	400 – 479
Özsermaye	480 – 499
Hâsılat Hesapları	500 – 599
Maliyet, Gider ve Zararlar	600 – 699
Fonksiyonel Maliyet ve Gider Hes.	700 – 799
Kâr ve Zarar ve İcmal ve Dağıtım Hes.	800 – 899

Kaynak: Akdoğan ve Aydın, 1987:88-89.

Diğer yandan bir muhasebe sisteminin kuruluş anayasası olarak kabul edilebilecek “Muhasebenin Temel Kavramlarına” da değinilmiştir. Çalışma grubu on adet muhasebe temel kavramı saymıştır. Bunlar;

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı
2. Kişilik Kavramı
3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı
4. Para Ölçüsü Kavramı
5. Dönemsellik Kavramı
6. Maliyet Esası Kavramı
7. Objektif Belge Kavramı
8. Tutarlı ve Karşılaştırılabilir Rapor Sistemi Kavramı
9. Tam Açıklama Kavramı
10. Muhafazakârlık Kavramı

Günümüzdeki mevcut tekdüzen sistemde sayılan temel kavramlara büyük ölçüde yer verilse de iki kavramın göz ardı edildiği anlaşılmaktadır. Bunlar; önemlilik kavramı ve özün önceliği kavramıdır.

İDTYDK 1968 tarihinde kaldırılmış, yürütmekte olduğu görevleri daha sonra Devlet Planlama Teşkilatı'na (DPT) devredilmiştir. DPT iki yeni kitap daha çıkarmıştır. Tekdüzen muhasebe sistemine geçiş ise kademeli olarak ve ancak 1972 ve 1977 yıllarında gerçekleştirilmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987:86-92).

İDT'lerin muhasebe organizasyonları üzerine yapılan çalışmalar, Türkiye'de o yıllarda hâlâ tam liberal ekonomik sisteme geçilemediğinin ve gelişmekte olan özel sektör için İDT'lerin bir öncü olarak algılanması gerektiği anlaşılmaktadır

1960'ların Türk muhasebe tarihi açısından bir diğer önemli noktası ise etki altında kalınan ülkenin değişimidir. Bilindiği üzere Türkiye'de Cumhuriyet kurulduktan sonra önce Osmanlıdan miras kalan, Fransız, sonra ise Alman ekolü etkili olmuştur. Ancak 1950'lerin sonunda her alanda olduğu gibi muhasebe alanında eğitim için ABD'ye gidenler 1960'larda yurda geri dönerek orada edindikleri eğitimi

tatbika başlamışlardır. ABD etkisi bu tarihlerden sonra hem muhasebe uygulamalarında hem de muhasebe eğitimi veren okulların ders programlarında görülmeye başlamıştır (Mugan, 1995:354).

Bu değişim genel muhasebe teorisi açısından düşünüldüğünde bir devrim niteliği taşımaktadır. Çünkü gerek Fransa etkisinde gerekse de Almanya etkisinde gelişen bir muhasebe sistemi, temelde aynı muhasebe kültürü ve felsefesini korumaya devam edecektir. Zira, Fransa ve Almanya aynı muhasebe ekolüne sahiptir daha açık bir ifadeyle her ikisi de Kıta Avrupa muhasebe sistemine dahil olan ülkelerdir. Oysa ABD, Anglo-Sakson muhasebe kültürü ve sisteminin bir üyesidir. Dolayısıyla 1960'tan sonra Türk muhasebesi açısından, sadece etkilenilen ülke değil muhasebe paradigmasında da bir değişim yaşanmaya başlandığının söylenilmesi yanlış olmayacaktır.

1.5.3.3.3 1994- : Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Sermaye Piyasaları Eksenlerinde Türk Muhasebesi

1960-1994 döneminde öncelikle İDT'ler açısından uygulanmaya çalışılan ve 1970'lerin sonunda başarıya ulaşan, tekdüzen muhasebe sistemi uygulama çabaları 1994 yılından itibaren Türkiye'deki belirli bir büyüklüğü aşan tüm işletmeler için uygulanmaya başlanmıştır. Kuşkusuz bu uygulamanın başarıya ulaşmasında en önemli etken 1932'den beri yasal statüye kavuşturulmaya çalışılan muhasebecilik mesleğinin 1989 yılında yasal statüye kavuşarak mesleğin kurumsal ve profesyonel bir yapıya sahip olmasıdır (Aysan, 2006:29).

1994 yılının ilk gününden itibaren bankacılık ve sigortacılık gibi finansal sektörlerin dışında bilanço esasına göre defter tutan tüm işletmelerce kullanılan tekdüzen hesap planı 26.12.1992 yılında o dönemki adıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı bugünkü adıyla Maliye Bakanlığınca yayınlanan tebliğle uygulamaya konmuştur. Tebliğin dayandığı yasa ise VUK'dir. Bu bağlamda bu tebliğin vergi perspektifli hazırlandığı anlaşılmaktadır. Tebliğ'in ana bölümleri aşağıdaki gibidir.

I. Muhasebenin Temel Kavramları

II. Muhasebe Politikalarının Açıklanması

III. Mali Tablolar İlkeleri

IV. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması

V. Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Açıklamaları.

Hesap planı desimal (ondalık) ve blok sisteme göre dizayn edilmiştir. Hesap sınıfları 0 ile 9 arasına yerleştirilmiş ve tüm hesap sınıfları da kendi içinde 0 ile 9 arasında hesap gruplarına ayrılmıştır (Cemalcılar ve Erdoğan, 1997:451).

Yakın zamanda Türkiye’de muhasebenin oluşumu ve gelişiminde inisiyatif sahibi olan bir diğer kanun 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) ve getirdiği düzenleyici kurum Sermaye Piyasası Kuruludur (SPKı). SPK’ya 1999 yılında 4487 sayılı kanunla eklenen aşağıda yer alan metindeki değişikliklerle Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur (Karyağdı, 2000:11–15).

“Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli karşılaştırabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur”.

TMSK 2002 yılında faaliyete geçerek Uluslararası Finansal Raporlama (IFRS/UFRS) ve Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS/UMS) tercüme ederek Türkiye’de kullanıma uygun olacak şekilde yayınlamaktadır. Ancak bu muhasebe standartlarının uygulanma zorunluluğu sadece İMKB’ye kayıtlı şirketler için geçerlidir. 2009 yılı itibariyle Türkiye Büyük Millet Meclisinde (TBMM) görüşülmekte olan yeni TTK’ya göre Türkiye’de muhasebe standartlarının belirlenmesinde yetkili olan kuruluş TMSK olarak işaret edilmektedir.

2. MUHASEBE TEORİSİNDEKİ GENEL YAKLAŞIMLAR

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

2.1. TEORİ GELİŞTİRMEDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Diğer bilim dallarında yapılan araştırmalarda olduğu gibi muhasebe alanında yapılan araştırmalarda dört temel aşamaya sahiptir.

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

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

Üçüncü aşama, açıklama aşamasıdır. Daha önce gözlemlenen veriler, bu aşamada nedensellikte desteklenen uygun teorilere göre mantıklı olarak açıklanmaya çalışılmaktadır.

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

Gerek muhasebe gerekse de diğer alanlarda yapılan iyi araştırmalar sonucunda ya mevcut teorilerin eksik bulunan noktalarının revize edilme gerekliliği ya da yeni bir teori üretilerek, mevcut teori veya teorilerin rafa kaldırılması sonucu doğmaktadır. Böylece bilimde mevcut durumu iyileştirmeye ve

geliştirmeye yönelik bir hareket sağlanmaktadır. Ayrıca bu durum bilimin “dinamik” bir yapıya sahip olduğunu gösteren güçlü bir kanıttır.

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

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

2.1.1 Tümdengelim Yaklaşımı (Deductive Reasoning)

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

Öncül 1: Atın dört bacağı vardır.

Öncül 2: Ali'nin iki bacağı vardır.

Sonuç 1: Ali at değildir.

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

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

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

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

2.1.2 Tümevarım Yaklaşımı (Inductive Reasoning)

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

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

Literatürde, muhasebe araştırmalarında bu yaklaşımı benimseyen Hatfield, Gilman, Littleton, Paton ve Jiri gibi önemli yazarlar vardır. Jiri tümevarımcı yöntemle gerçekleştirilen bir araştırmanın sonucunda mevcut muhasebe uygulamalarında bir değişikliğe gidilmesi gerektiği bulgusuna ulaşırsa bu bulgu ışığında uygulamada değişikliğe gidilebilme şansının tümdengelimci yaklaşıma göre çok daha yüksek olduğunu belirtmektedir. Başka bir ifadeyle, tümevarımcı yaklaşım olaylardan yola çıkarak teorilere ve sonuçlara ulaştığı için hedef olarak doğrudan bir

muhasebe uygulamasının eksikliği görülerek, onun revize edilmesini belirleyen bir araştırma için seçilmesi gereken yaklaşımdır (Belkoui, 1993:61).

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

Yaklaşımın muhasebe araştırmaları için objektif diğer zayıflığı ise, toplanan verilerin her bir işletme için farklı olmasıdır. Mesela; seçilen şirketlerin dönemler itibariyle gelir tabloları incelendiğinde hasılatları ve satışların maliyeti kalemleri arasındaki ilişki veya oran sabit bir eğilime sahip olabilir. Ancak bu durum bir firmanın gelecekteki hasılat ve satılan mallar maliyetleri kalemleri arasındaki ilişkinin her türlü şartlar altında geçmişteki sabit eğilimle tutarlı olacağı düşüncesini ortaya koymayacaktır (Hendriksen, 1977:10).

2.2. MUHASEBE TEORİLERİ VE MUHASEBE TEORİSİNE AİT GENEL YAKLAŞIMLAR

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

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

Literatürde yer alan tüm muhasebe teorileri doğası gereği birer bilimsel arka plana sahiptirler. Bunlar teorilerin oluşturulmasına zemin hazırlayan genel yaklaşımlardır. Daha önce belirtildiği gibi literatürde neyin yaklaşım (approach) ve neyin teori (theory) olduğuna dair kavramsal açıdan kesin bir uzlaşma olmadığı gibi yenileri de zaman içinde eklenmektedir. Dolayısıyla bu çalışmada sadece ortak kabul görmüş iki genel muhasebe teorisi ile önemine binaen pozitif muhasebe teorisine yer verilmiştir.

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

2.2.1 Faydacı Yaklaşım (Pragmatic, Paractical, Decision Usefulness)

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

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

Birinci perspektif olan karar modelleri normatif bir yapıya sahiptir. Verilecek kararlara model olacak olan finansal raporların anlaşılabilirlik, ilgililik, güvenilirlik, zamanlılık ve karşılaştırılabilirlik gibi nitel bazı özelliklere sahip olması gerektiğini

belirtmektedir. Normatif bir faydacı yaklaşım yapısı gereği zaman zaman uygulamada aşılması güç zorluklarla karşılaşmaktadır. Mesela; tarihi maliyet yerine, gerçek değer (fair value) muhasebesinin kullanımı teorik açıdan faydacı yaklaşımın anlayışına uygun olsa da normatif bir özellik olarak gösterilen güvenilirlik açısından çeşitli soru işaretleri barındırmaktadır (Hitz, 2007:354).

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

2.2.2 Politik Yaklaşım (Political Approach)

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

Bu yaklaşımın benimsediği temel esas muhasebenin yalnızca teknik bir süreç sonucu bilgi sağlamadığı aynı zamanda bu sürecin politik tarafının da var olduğudur. Muhasebe süreci sonucunda elde edilen ve özet bir halde açıklanan mali raporlar kamunun ortak paylaşımına açılmaktadır. Bu raporlardan yatırımcılardan, işletme çalışanları ve yöneticilerine kadar geniş bir yelpazede yararlanıcılar çıkacaktır. Bu bağlamda bir anlamda kamusal mal haline gelen, bu raporların şeffaflığı ve doğruluğu yansıtması oldukça önemlidir. Dolayısıyla raporların hazırlanması ve sunumuna ilişkin kuralların belirlenmesinde kamunun rolü önem kazanmaktadır (Ryan vd., 2007:476).

Diğer taraftan yukarıda sayılan yararlanıcıların pek çoğu kendi çıkarları doğrultusunda muhasebe ve muhasebe standartlarının belirlenme sürecine dâhil olmaktadır. Doğal olarak bahsedilen kesimler birer baskı grubu halinde istekleri doğrultusunda hareket ederken birbirleriyle karşı karşıya geldikleri konular ortaya

çıkılmaktadır. Bu doğrultuda çıkartılması düşünülen muhasebeyi ilgilendiren bir kanun ya da sıradan bir muhasebe uygulamasına ait bir standart için hangi grubun isteklerine boyun eğilmelidir? Bu noktada kamu otoritesi, sorumlu davranmak ve bir grubun çıkarından ziyade tüm toplumun çıkarlarını dikkate almak zorundadır (Hakansson, 1981: 1-3).

2.2.3 Ekonomik veya Sosyal Refah Yaklaşımı (Economic or Social Welfare Approach)

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

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

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

Ekonomik yaklaşımın benimsenmesi sonucu hem açıklayıcı hem de normatif teoriler ortaya atılabilmektedir. Örneğin; ABD’de 1974 yılında envanter değerlemesinde işletmeler tarafından FİFO’dan LİFO’ya yaygın bir geçiş sonucu gayri safi milli hasılda düşüş yaşanmıştır. Bu olay tamamen objektif ve matematiksel bir durumdur. Bunun yanı sıra ekonomide güçlükler yaşandığı dönemlerde işletmelerin kullandığı muhasebe standartlarında milli ekonomiyi daha

iyi gösterecek düzenlemelere gidilebilir. Bu durum ise tamamen normatif bir yaklaşım olacaktır. Örneğin; İsveç'te temel muhasebe kavram ve uygulamaları milli ekonomik hedefler doğrultusunda hazırlanmaktadır (Hendriksen, 1977:22).

2.2.4 Açıklayıcı (descriptive) Muhasebe Teorileri

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

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

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

Açıklayıcı muhasebe teorilerinin ortaya çıkışına sebep olan ikinci konu ise, muhasebe verilerinin, bu muhasebe verilerinin kullanımını gerektiren kararlar üzerindeki etkilerini incelemektedirler. Mesela; finansal raporlar ile hisse senetleri fiyatları arasındaki ilişkileri inceleyen ancak normatif olmayan birçok çalışmada

olduğu gibi bu tür araştırmalarda muhasebe verileri ile diğer değişkenler arasındaki ilişkiler saptanmaya çalışılmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987:129-132).

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

2.2.5 Normatif (normative, prescriptive) Muhasebe Teorileri

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

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

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

2.2.6 Pozitif Muhasebe Teorisi (Positive Accounting Theory)

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

tarafından literatüre kazandırılmıştır. İçerisinde özgün bir araştırma yöntemini de barındıran bir muhasebe teorisidir.

PMT'nin temel amacı, işletmelerce tayin edilen muhasebe politikalarıyla hisse senedi fiyatları arasındaki ilişkinin incelenmesidir. PMT bu amacı gerçekleştirirken, normatif ve tümdengelimci bir muhakeme yerine, objektif bir perspektifle, sadece mevcut muhasebe uygulamalarının sebep veya sebeplerini ortaya çıkarmaya yönelik tutarlı ve ampirik verilere dayanan bir araştırma sürecini benimsemektedir. Bu bağlamda günümüz muhasebe çalışmalarında ekonometrinin popüler olmasına katkıda bulunmuştur. Bir PMT teorisyeninin araştırmasına başlarken sorduğu temel soru; bir muhasebe uygulamasının niçin böyle olduğudur (Evans, 2003:135-136).

Gerçekte, PMT'nin literatürde önemli bir yer edinmesinin başlıca nedenlerinden birisi de muhasebe ve onun doğurduğu ekonomik sonuçlar arasındaki bağlantıyı daha açık ve güçlü bir biçimde ortaya çıkararak bunu vurgulamasıdır. Ekonomik sonuçlar kavramıyla kast edilen; etkin piyasalar teorisinin ortaya attığı iddianın (Efficient securities market theory)²¹ aksine muhasebe politikalarının seçiminin işletmenin piyasa değerinde değişmeye neden olabileceğidir (Scott, 2006:230). Teorinin daha temelinde ise ekonomi ve işletme literatüründe güncelliğini yitirmeyen bir konu olan “vekalet teorisi (agency theory) yatmaktadır. Bu bağlamda PMT, muhasebeyi mülk sahibi (principal) ile vekil (agent) arasında var olan bir anlaşma olarak görmektedir (Collin vd., 2009:146).

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

²¹ Etkin Piyasalar Teorisi ya da Hipotezi: Sermaye piyasasında ki çok etkin fiyatlama mekanizmasından dolayı hisse senedi fiyatlarının tahmin edilen mevcut reel değerine eşit olmasıdır. Tüm kesimlerin eşit ve tatmin edici seviyede bilgiye sahip olduğu varsayımdır (Parasız,1999:190).

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

Araştırmanın sonucunda çıkartılması planlanan standardın, büyük işletmelerce muhalefet edilmeyerek, desteklendiğini tespit etmişlerdir. Bu durumun sebepleri olarak ise, standart taslağının dönem kârını azaltmasından dolayı daha az vergi ödenmesine ve politik maliyetleri²² (riskleri) perdeleyeceği gösterilmiştir. Ayrıca yazarlar araştırma sonuçlarını açıklamada en anlamlı faktör olarak ise firma büyüklüğüne işaret etmişlerdir (Evans, 2003:138).

2.3. MUHASEBEDE DÜZENLEME VE STANDART KOYMA

Muhasebe literatürüne yeni teorilerin girmesini sağlayan ve teorik tartışmalara yol açan birinci konu muhasebenin bir erk tarafından düzenlenip düzenlenmeyeceği konusudur. Muhasebe, kamu sektörü, özel sektör veya karma kurumlar tarafından düzenlenebilmektedir. Bu noktada çift yönlü akademik bir tartışma başlamaktadır. Birincisi muhasebe düzenlenmeli midir? Yoksa serbest piyasa koşullarına göre kendiliğinden mi şekillenmelidir? İkincisi ise eğer düzenlemeye ihtiyaç duyuluyorsa bu düzenleme işi kim tarafında yerine getirilmelidir?

²² Politik maliyetler ya da riskler; yüksek kâr rakamı açıklayan işletmelerin, çevrenin ve kamu otoritelerinin dikkatini çekmesi sonucunda sendikaların taleplerinin artması ve kamu kurumlarınca gözetim ve denetimin artırılması gibi olumsuz sonuçları doğması durumudur.

Düzenlemeye ihtiyaç olmadığını benimseyen, serbest piyasa görüşünü esas alanlar (free-market approach) firmaların yatırımlarını finanse etmek için sermayeye ihtiyaç duyduklarını bu yüzden potansiyel yatırımcıların firmalarına yatırım yapmalarını sağlamak için gönüllü olarak ve güvenilir bir şekilde finansal raporlamaya gitmek zorunda olduklarını belirtmektedirler. Hatta finansal raporlamanın talep tarafını oluşturan yatırımcılarca finansal raporların bağımsız denetimden geçirilmesi gerekliliği de ağırlık kazanmışsa finansal raporlamanın arz tarafı olan firmalarca gönüllü ve güvenilir bir bağımsız denetimden geçme isteği ve fiili gerçekleştirilecektir. Bahsedilen argümanların ışığında serbest piyasa görüşüne göre finansal raporlamanın (muhasabe) düzenlenmesine gerek yoktur (Underdown ve Taylor, 1985:8-9).

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

Literatür incelendiğinde bazı çalışmalarda muhasabe düzenlemelerinin yapıldığı durumlarda standart koyma sürecinde özel sektör katılımçılarının standart koyma sürecine katılımının düşük olduğu belirlenmiştir (Durocher vd., 2007:29). Bunun nedenleri olarak ta standart taslağının tam anlaşılabilmesi, zaman ve kaynak eksikliğiyle, sürece katkı yapabilme yeteneğinin kendinde görülmemesi sayılmıştır (Durocher vd., 2007:56).

Sahip olunan kaynakların etkin dağılımı ve kullanımı tek tek tüm işletmeler için önemli olduğu kadar makro planda bir ülke ekonomisi için de ciddi bir önem arz etmektedir. Kısaca bu duruma “ekonomik etkinlik” denilmektedir. Ekonomik etkinliğin denetlenmesini sağlayan ise finansal bilgiler diğer bir deyişle muhasebedir. Dolayısıyla muhasabe işletme ve ülke bazında ekonomik etkinliğin denetlenmesini sağlamaktadır. Bu durum ise muhasebenin standartlaştırılmasının ya da

düzenlenmesinin doğal karşılanması gerektiğini ortaya çıkarmaktadır (Johansson ve Östman, 1995:9).

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

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

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE SİSTEMLERİ VE SINIFLANDIRILMASI

Çalışmanın ikinci bölümünde ilk olarak muhasebe sistemi kavramı ile kast edilenin ne olduğu üzerinde durulacaktır. İkinci olarak bilimde sıklıkla kullanılan sınıflandırma tekniğine niçin başvurulduğu açıklanacaktır. Daha sonra ise literatürde ki muhasebe sistemleri sınıflandırma çalışmalarına üç farklı başlık altında yer verilecektir.

1. MUHASEBE SİSTEMİ KAVRAMI

Muhasebe sistemi kavramını açıklamadan önce “sistem” kelimesinin günlük ve bilimsel alanlardaki anlamını açıklamak faydalı olacaktır. Türk Dil Kurumu güncel Türkçe sözlüğüne göre sistem; “düzen, yol, yöntem, bir sonuç elde etmeye yarayan yöntemler düzeni” olarak tanımlanmaktadır (TDK sözlüğü güncel Türkçe sözlük erişim tarihi:04.05.2009). Ayrıca sistem daha bilimsel bir anlamda; aralarında herhangi bir şekil, ilişki veya bağımlılık bulunan bileşenlerin oluşturduğu bir bütün şeklinde tanımlanmaktadır. (Şakrak, 1997:5). Bu bileşenlerin oluşturduğu bir sistem ise başka ve daha büyük bir sistemin bileşeni olabilmektedir. Bu bakımdan muhasebe sistemini, bir finansal bilgi sisteminin ve/veya bir ekonomik sistemin parçası olarak düşünmek te mümkündür (Arzova, 2009:1-8). Ancak her şeyden önce muhasebe bir sistem midir?

Sistem kuramcısı Russel Ackoff’un kriterlerine göre muhasebenin kolaylıkla bir sistem olduğu iddiasında bulunabiliriz. Çünkü, Ackoff’a göre sistem olabilmenin temel şartları, sırasıyla;

- Girdi
- Süreç
- Çıktı’dır.

Ayrıca kontrol ve geri bildirim de bir sistemin tamamlayıcı sürecinin içinde yer almaktadır. Bu bağlamda muhasebe kontrol ve geri bildirim dâhil, Ackoff'un tanımlamasına göre bir sistemdir. Aşağıdaki şekil 2 muhasebenin bir sistem olduğunu göstermektedir.

Şekil 2. Muhasebe ve Sistem İlişkisi



Kaynak: Erdoğan ve Erdoğan, 1999:6

Şekil 2'de görüldüğü gibi muhasebe sistem olmanın üç bileşeni olan girdi, süreç ve çıktıya ait birbirleriyle bağlantılı ayrı ayrı çok sayıda olguyu içermektedir. Ayrıca iç veya dış diğer bir ifadeyle bağımsız denetimin de süreçle olan ilişkisi beraberce düşünüldüğünde kontrol ve geri bildirim de sürecin tamamlayıcıları olduğu söylenebilir. Bütün hepsinin ışığında, muhasebenin bir sistem olarak kabul edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır (Erdoğan ve Erdoğan, 1999:3-6).

Muhasebe sistemi kavramıyla ise bir işletmenin mali raporlarının hazırlanmasında başvurduğu birbirleriyle ilişki halinde bulunan tüm muhasebe uygulamaları kast edilmektedir. Bu tanımlamayla, muhasebenin iki ana fonksiyonu olan ölçme ve açıklama (iletme) sistemin ana bileşenleri olarak belirtilse de tanımlamadaki tüm finansal uygulamalar ifadesi, muhasebenin bilinen fonksiyonlarının yanı sıra denetim boyutu ve muhasebe mesleği ya da

muhasebeciliği (accountancy) kapsayacak şekilde kullanılmaktadır (Ağca, 2003:2; Nobes, 2002:55).

Bu bağlamda iki ülkedeki muhasebe uygulamalarının veya daha detaylı bir ifadeyle mali olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve denetimi safhalarıyla muhasebeciliğin, karşılaştırılmasıyla aralarındaki benzerlik ve farklılıkların mantıksal bir şekilde sistematığe dökülmesiyle muhasebe sistemlerine ulaşabilmekte ve bunlar karşılaştırılarak sınıflandırmalar yapılabilmektedir. Bahsedilen konular muhasebe biliminde önemli derecede yer tutmakta ve adına bilimsel dergiler çıkarılan “Uluslararası Muhasebe” (International Accounting) alanına girmektedir.

Ayrıca literatürde bazı eserlerde muhasebe sistemi bir bakıma biraz daha dar ama farklı bir yaklaşımla “Muhasebe Kayıt Sistemi” şeklinde kullanılmaktadır. Muhasebe kayıt sistemi, mali nitelikteki işlemlerin kayıt altına alınması belirli dönemler itibariyle sonuçlarının saptanması, yorumlanması ve ilgililere sunulmak üzere işletme içi ve dışı ayrımı gözetilen; finansal, maliyet ve yönetim muhasebesi olarak üç ana bölümde ele almaktadır (Ayboğa, 2003:33).

2. BİLİMDE SINIFLANDIRMANIN YERİ VE GEREKLİLİĞİ

Doğru şekilde yapılan bir sınıflandırmayla dağınık ve belirsiz halde bulunan bilimsel veriler kullanıcı için anlamlı hale getirilebilmektedir. Sınıflandırmaya tabi tutularak düzenli hale getirilen bilimsel veriler çeşitli gruplar altında toplanmaktadır. Teknik olarak sınıflandırma işlemi gerçekleştirilirken verilerin birbirleriyle olan benzerlik ve farklılıklarından istifade edilmektedir. Veriler birbirleriyle olan benzerlik ve farklılıkları sayesinde belirli grupların altında sınıflandırılmaktadır. Gerek fen gerekse de sosyal bilimlerde sınıflandırmayla gözlemlenebilir gerçeklerin anlaşılması ve analiz edilmesi sağlanarak aralarındaki ilişki hesaba katılarak bir formülasyona gidilmektedir (Nobes, 2008:191-192; Choi ve Mueller, 1992:31).

Sınıflandırmanın sağlayacağı en büyük fayda, belirli bir gruba dahil elemanın yeni bir durum veya gelişme karşısında başvuracağı tutum için farklı gruplardaki elemanların tecrübelerini örnek almasından ziyade aynı grupta sınıflandırmaya tabi tutulduğu eleman veya elemanların tecrübelerinden yararlanmasını sağlamaktır.

Kuşkusuz aynı grupta yer aldığı elemanların sahip olduğu tecrübe veya davranışların örnek alınması diğer grup elemanlarınıninkine göre daha uygun bir davranış olacaktır.

Mendeleev'in elementler tablosu gibi fen bilimlerinde çok sık başvurulan bir teknik olan sınıflandırmanın sosyal bilimlerde iki türüne rastlanılmaktadır. Bunlar, bir veya birden fazla özelliğin dikkate alındığı "çok boyutlu sıralama" şeklinde yapılan (multidimensional scaling) ve sınıflandırılacak verilerin bir birlerinden farklılaşmasını sağlayan önemli faktörlerin dikkate alındığı "yapısal sınıflandırmadır" (morphological structuring) (Nobes ve Parker, 2002:53).

3. MUHASEBE SİSTEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Muhasebe sistemlerinin sınıflandırması özellikle günümüzün temel gündem maddesi olan uluslararası harmanizasyon konusunun daha iyi irdelenmesine ve bu konuda karşılaşılan zorlukların çözülmesinde önemli kolaylıklar sağlamaktadır. Meselâ; muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması sayesinde bir ülke harmanizasyon sürecinde karşılaştığı muhasebe problemi karşısında muhasebe sisteminin aynı grupta olduğu diğer bir deyişle yapısal açıdan benzer özellikleri taşıyan başka bir ülkenin soruna ilişkin izlediği yaklaşımı örnek alabilecektir. Başka bir anlatımla karşılaştığı problemin çözümünü uzak ve ilgisiz alanlarda aramak yerine yakın ve ortak sayılabilecek bir zeminde arama imkânına sahip olacaktır. Muhasebe alanında yapılan sınıflandırma çalışmaları özellikle, uluslararası işletmelerde çalışan muhasebeci ve muhasebe denetim elemanlarının eğitimlerinde ve faaliyetlerinde yardımcı olacaktır (Nobes ve Alexander, 2004:83).

En geniş anlamda, bir firmanın bir dönemine ait mali tablolarının kullanıcılara faydalı olacak şekilde gelene kadar süreç içerisinde yaşadığı tüm faaliyetler ve bu sürece katkıda bulunan aktörler, muhasebe sistemi kavramını oluşturmaktadır. Sistemlerin sınıflandırılmasında, benzerlik veya farklılıklar dikkate alınmaktadır. Eğer bir ülkedeki işletmelerin tümü veya büyük çoğunluğu mali raporlama sürecinde benzer muhasebe uygulamalarına başvuruyorsa ülkenin bir muhasebe sistemine sahip olduğu anlaşılmaktadır. Diğer yandan muhasebe sistemlerinin statik sistemler olmadığı ve zaman içerisinde değişimlere uğradığı veya uğrayacağı bir gerçektir. Bu bağlamda sistemde yaşanan değişimler ile bu

değişimlere yol açan faktörler ve bu faktörlerin sistemin yapılandırılmasındaki etki derecesi muhasebe sistemlerinin oluşumuna ve sınıflandırılmasına ilişkin ipuçları veren diğer önemli verilerdir (Nobes ve Parker, 2002:55).

Muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması konusunun ele alındığı uluslararası muhasebe alanında, sınıflandırma işlemine girerken kullanılan kriterin netliğe kavuşturulmadığına ilişkin bir kanı vardır. Muhasebe sistemlerinin oluşumunda birçok etkenin (değişken) rol almasından dolayı belirleyici olarak seçilen değişkene göre sınıflandırmalar çeşitlenebilmektedir (d’Arcy, 2001:328). Bu kısıt çalışmanın ilerleyen bölümlerinde daha detaylı olarak açıklanacaktır.

Ancak sınıflandırma çalışmalarının ilk başladığı tarih olan 1911 yılından günümüze kadar yapılan çalışmalar dikkatle incelendiğinde sınıflandırma kriteri olarak büyük ölçüde “finansal raporlama uygulamaları (financial reporting practices) ya da yine aynı anlama gelen kıta Avrupası ifadesiyle “muhasebe uygulamalarının” kullanıldığı açık bir gerçektir. Çalışma içerisinde daha çok muhasebe uygulamaları ifadesi kullanılacaktır.

Bu bağlamda bazı araştırmacılar (Seidler 1967;Mueller, 1967,1968;Buckley ve Buckley 1974;AAA²³ 1977;Puxty ve diğ. 1987;Gray 1988;Doupnik ve Salter 1995;Nobes 1998) muhasebe uygulamalarını etkileyebilecek değişkenleri inceleme konusu yaparak bunların üzerinden sınıflandırmaya gitmişlerdir. Bu tür sınıflandırma çalışmalarına “dışsal sınıflandırma (extrinsic classification)” denilmektedir. Dışsal sınıflandırma çalışmaları araştırma yöntemi olarak subjektif eğilim içinde olmasından dolayı “tahmini sınıflandırmalar (supposed classification” şeklinde isimlendirilmektedir.

Diğer taraftan, bazı araştırmacılar ise (Da Costa ve diğ. 1978;Frank 1979;Nair ve Frank 1980;d’Arcy 2001) sınıflandırma çalışmaları için doğrudan muhasebe uygulamalarının kendisini kullanarak “içsel sınıflandırma (intrinsic classification) yapmışlardır. İçsel sınıflandırmalar, faktör analizine gidilerek istatistiksel olarak sonuca ulaşılan sınıflandırma çalışmalarıdır. Bu yönüyle içsel sınıflandırmalar literatürde ayrıca “ampirik sınıflandırmalar (empirically tested classifications) olarak isimlendirilmektedir.

²³ AAA: American Accounting Association

Bu iki farklı sınıflandırma yaklaşımlarının kullandığı analiz yöntemleri birbirlerinden oldukça farklı olmasına rağmen araştırmalar sonucu elde edilen veriler karşılaştırıldığında genellikle birbirleriyle tutarlı olduğu görülmüştür (Nobes, 2008:192; Choi ve Mueller, 1992:32-35).

Ayrıca üçüncü bir yaklaşım olarak kabul edebileceğimiz, muhasebe kayıt düzeni açısından hesap çerçevelerinin içeriklerinin karşılaştırılmasıyla da sınıflandırmaya gidilmiştir. Hesap çerçevelerinde finansal muhasebe (işlem muhasebesi) ve maliyet muhasebesi (işletme muhasebesi) hesaplarının bir arada yer alıp almamasına göre sınıflandırma işlemi gerçekleştirilmiştir. Kısaca ifade edilirse bu yaklaşımla, iki aşırı ucu oluşturan birinci, ikinci ile bunların arasında pozisyon alan ölçülü birinci ve ölçülü ikinci muhasebe sistemi görüşleri ortaya atılmıştır (Yazıcı, 1998:163).

3.1 DIŞSAL SINIFLANDIRMA ÇALIŞMALARI SONUCU BELİRLENEN MUHASEBE SİSTEMLERİ

Dışsal sınıflandırma çalışmaları muhasebe uygulamalarının kendisinden ziyade onu oluşturan çevrenin özelliklerini dikkate almaktadır. Bu bağlamda muhasebe sistemlerinin oluşumu ve gelişiminde rol alan ekonomi ve hukuk sistemi, muhasebecilik mesleği, kültür gibi faktörlerin sistemlerin oluşumu ve gelişimine olan etkilerinden yola çıkılarak sınıflandırma yapılmaktadır.

3.1.1 Seidler'in Sınıflandırması

Muhasebe sistemlerinin dışsal sınıflandırmalarından ilki bir süre Türkiye'de bir üniversite de öğretim üyeliğinde bulunmuş olan Lee J.Seidler²⁴ tarafından yapılan 1967 tarihli çalışmadır. Seidler'in çalışması yapıldığı tarih açısından değerlendirildiğinde öncü bir çalışmadır. Bu çalışmada muhasebe uygulamalarının uluslararası arenada gösterdiği farklılıklardan ziyade bu farklılaşmaya nelerin sebep olduğu araştırılmıştır. Seidler'in temel argümanı "etki alanı (spheres of influence)" yaklaşımıdır. Bununla anlatılmak istenen, ekonomik, politik ve tarihte kolonileri

²⁴ L.J.Seidler'in muhasebe ile ekonomik gelişme arasındaki ilişkiyi Türkiye özelinde anlatan bir kitabı da mevcuttur. Kitabın tam künyesi şu şekildedir; The Function of Accounting in Economic Development: Turkey as A Case Study, Newyork USA, Frederick A. Preager, Publishers 1967.

olmuş olan bazı lider ülkelerin muhasebe alanında da merkez ve lider olmayı sürdürmekte olduklarıdır.

Bu bağlamda örnek olarak İngiltere'nin muhasebe sisteminin Hindistan ve Avustralya muhasebe sistemlerinin oluşumunda model alınması, yine aslında İngiliz modelinden türeyen ancak ulaştığı konum itibarıyla yeni bir okul ya da model olarak belirtebileceğimiz ABD muhasebe sistemi gerek coğrafi yakınlık gerekse de sermaye akımları nedeniyle güney komşusu Meksika'nın muhasebe sistemini etkilemiştir. Ayrıca Amerikan sistemi İsrail tarafından gönüllü bir şekilde benimsenmiş ama Japonya'nın Amerikan sistemini kabul etmesi II. Dünya savaşının zorunlu bir sonucu olmuştur. Avrupa açısından bakıldığında ise kıtada ki ilk Ticaret Kanunu olan Fransızlar'ın Napolyon Ticaret Kanunu tüm kıta Avrupasındaki ülkeler Akdeniz hatta güney Amerika ülkeleri Ticaret Kanunlarının oluşumunda etkili olmuş bunun doğal sonucu olarak bahsedilen ülkelerdeki ticari hayat ve muhasebe sistemleri birbirlerine benzer hale gelmiştir. (Seidler, 1967:775-776).

Seidler çalışmasında, muhasebe ile vergileme ilişkisine ve enflasyonun bazı ülkelerin muhasebe sistemlerinde değişikliklere yol açmasından, tek düzen hesap planının etkisi ile muhasebenin amacını muhasebe sistemlerinin yapısında meydana getirdiği değişiklikleri tartışmıştır. Ampirik olmayan araştırmanın neticesinde politik, hukuki ve ekonomik etki alanlarının belirleyiciliği üzerinde durarak İngiliz, Amerikan ve Kıta Avrupa olmak üzere üçlü sınıflandırma yapılmıştır (Seidler, 1967:777-780; d'Archy, 2001:337).

3.1.2 Mueller'in Sınıflandırmaları

Mueller 1967 ve 1968 yıllarında her ikisi de dışsal niteliklere sahip iki adet sınıflandırma girişiminde bulunmuştur. Mueller çalışmalarında bir ülkedeki mevcut muhasebe standartlarının ekonomik, politik ve diğer çevresel faktörler neticesinde belirlendiğinin altını çizmektedir. Bu açıdan her ülkenin muhasebe standartlarının o ülke şartlarına göre üretilmiş olup o ülkeye özgü olduğunun düşünülmesi gerektiğini de belirtmektedir (Nobes, 2002:56). Mueller dört gruptan oluşan sınıflandırma yapmıştır. Bu sınıflandırmaya anlatımın kolaylaştırılması için bir tablo yardımıyla yer verilecektir.

Tablo 5. Mueller'in Sınıflandırması

Grup Adı	Sınıflandırma Kriteri	Örnek Ülke veya Ülkeler
Makro Ekonomik Yaklaşım (Accounting within a macroeconomic framework)	Muhasebe ulusal ekonomi politikalarının bir alt fonksiyonudur. Muhasebe sosyal sorumluluk gözetilerek vergilendirme ve diğer makro ekonomik politikaların isteklerini yerine getirmek üzere dizayn edilmektedir. Muhasebe sistemi makro düzeyde devlet ihtiyaçlarına göre şekillenmelidir.	İsveç
Mikro Ekonomik Yaklaşım (The microeconomic approach)	Bu grup piyasa eksenli (market-oriented) bir yaklaşıma sahiptir. Muhasebe sistemi tamamen mikro düzeyde işletme ihtiyaçlarına yönelik şekillenmelidir.	Hollanda
Bağımsız Bir Disiplin Olarak Muhasebe (Accounting as an independent discipline)	Bu grupta muhasebenin politik ve ekonomik teorilerden uzak olarak sadece iş dünyasının ihtiyaçlarını karşılamak üzere karşılaşılan sorunlara göre değişimlere gidebilen ancak genel kabul görmüş kuralları olan bir sistem olarak ele alınmasını kriter olarak kabul etmiştir.	İngiltere ve ABD
Tekdüzen Muhasebe Sistemi (Uniform Accounting)	Bu grupta birinci gruba benzer şekilde muhasebeyi devlet ihtiyaçlarının bir fonksiyonu olarak görmektedir. Ancak burada muhasebe ekonomik politika aracı olarak değil sadece devletin işletmeler üzerindeki vergisel ve benzer diğer amaçlarla kontrolünü sağlayan bir araç olarak düşünülmesidir. Bu bağlamda muhasebe uygulamalarında tekdüzen sistem oluşturulmaya dikkat edilmektedir.	Fransa ve Almanya

Kaynak: Nobes, 2002:56

3.1.3 Previts'in Sınıflandırması

Previts 1975 yılında yayımladığı çalışmasında o yıllarda Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından devam etmekte olan muhasebe uygulamaları için kavramsal çerçeve arayışını da dikkate alarak tarihsel ve çevresel koşulları kriter olarak kabul etmiş ve iki gruptan oluşan bir sınıflandırma yapmıştır.

Previts, kendi geliştirdiği veri tabanıyla ve analiz yöntemi olarak yargısal (Intuitive) yöntemle yeryüzünde Kıta Avrupa ve Anglo-Amerikan olmak üzere iki adet muhasebe sistemi olduğunu iddia etmiştir. Ancak çalışmasında hangi ülkenin hangi sisteme dahil olduğuna ilişkin bir bulgu yoktur. Veritabanının ve araştırma yönteminin tamamen yazarın geçmiş bilgi ve tecrübelerinden hareketle subjektif olarak tasarlanması eleştirilmiştir (d'Archy, 2001:337; Baker ve Babu, 2007:280-283).

3.1.4 Amerikan Muhasebe Birliği'nin (AAA) Sınıflandırması

AAA'nın (American Accounting Association) uluslararası muhasebe literatüründe büyük yankı uyandıran çalışması morfolojik bir sınıflandırmayı içermektedir. 1975 ve1976 yılları arasında birliğe bağlı bir komisyon tarafından hazırlanan çalışma 1977 yılında kamuoyuyla paylaşılmıştır. Çalışmada sekiz adet parametre altı örnek ülke üzerinde denenerek gruplandırmaya gidilmiştir. Morfolojik (yapısal) sınıflandırmanın en az bir boyuta sahip olması gerekmektedir. AAA'nın morfolojisinde muhasebe kurallarının belirlenme süreci ve bunları etkileyen tüm makro ve mikro faktörler dikkate alınmıştır (Nobes, 1992:44).

Seçilen sekiz parametreden ilk iki parametre olan politik ve ekonomik sistemler parametreleri esas veya temel belirleyici parametreler olarak kabul edilmiştir. Ancak bu durum tüm ülkeler için sabit kabul edilmemelidir. Mesela: ABD için parametrelerin sıralamasının değiştirilebileceği, birinci parametre olarak aslında beşinci parametre olan muhasebe standartlarını belirleyen otorite gösterilmektedir. AAA'nın hazırladığı morfolojik sınıflandırma modeline aşağıdaki şekilde yer verilmektedir.

Şekil 3. AAA'nın Karşılaştırmalı Muhasebe Sistemlerini Gösteren Morfolojik Sınıflandırma Modeli

Parametreler	Yapısal Durum				
	1	2	3	4	5
P ₁ Politik Sistem	Geleneksel Oligarşi	Totaliter Oligarşi	Modern Oligarşi	Vesayet Altında Demokrasi	Politik Demokrasi
P ₂ Ekonomik Sistem	Geleneksel	Piyasa Ekonomisi	Planlı Piyasa Ekonomisi	Planlı (Merkezi) Ekonomi	
P ₃ Ekonomik Gelişmişlik Seviyesi	Geleneksel Toplum	Canlanma Öncesi	Canlı Piyasa	Olgunluğa Ulaşmış	Yüksek Tüketim
P ₄ Finansal Raporlamanın Amaçları	← Mikro →		← Makro →		
	Yatırımcı Kararları	Yönetimin Denetimi	Toplumsal Denetim	Bir Sektörün Plan ve Kontrolü	Ulusal Politik Amaçlar
P ₅ Konulan Standartların Kaynağı	İdari Emir	Yasama	Hükümet Birimi	Kamu-Özel Ortaklığı	Özel
P ₆ Eğitim ve Lisanslama	← Kamu →		← Özel →		
	Kamucu Biçimsel Olmayan	Kamucu Biçimsel	Özel Biçimsel Olmayan	Özel Biçimsel	
P ₇ Etik ve Standartların Denetimi	İdarece	Hükümetçe	Yargı Tarafından	Özel Kesimce	
P ₈ Muhasebeye İhtiyaç Duyanlar	Devlet	Halk	Kamu İşletmeleri	Özel İşletmeler	

Kaynak: AAA, 1977:99.

Şekildeki morfoloji seçilen altı ülke ve o ülkelerin her birinden seçilen altı işletmenin finansal raporlarına uygulanmıştır. Bu ülkeler; Kuveyt, Tunus, Tayland, Singapur, Kenya ve Filipinlerdir. Her parametre için birçok soru sorularak, önce ülkenin genel politik ve ekonomik durumu ortaya konularak daha sonra finansal raporlamanın amaçları, kimler tarafından yapıldığı gibi şirket ve yıllık mali tablolar özeline inilerek muhasebe sistemleri ortaya çıkarılmıştır.

AAA çalışmasında dünyadaki muhasebe sistemlerinin yapısının, tarihsel, kültürel ve sosyo-ekonomik açıdan; İngiliz, Fransız-İspanyol-Portekiz, Alman-Hollanda, Amerikan ve Komünist olmak üzere beş farklı etki alanından birisi veya birkaçından birden etkileneceğini belirtmektedir. Çalışmada seçilen altı örnek ülkenin muhasebe sistemleri etki alanlarıyla karşılaştırıldığında bunlardan üç tanesiyle örtüşmüştür.

AAA'nın ampirik olmayan ancak detaylı çalışması, muhasebe sistemlerinin karşılaştırılmalı olarak sınıflandırılması için kavramsal bir modeli içeren yeni bir metodoloji sunmuştur. Bu model sadece teorik sahada bırakılmamış ve birliğin ilgili komitesince gelişmekte olan ülkeler arasından tesadüfi olarak altı ülke ve şirket seçilmiş ve bunların üzerinde uygulanmıştır (AAA, 1977:100-106). Bulunan sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Tunus-Fransız/İspanyol

Kuveyt-İngiliz

Kenya-İngiliz

Singapur-İngiliz

Tayland-İngiliz ve Amerikan

Filipinler- Amerikan ve Fransız/İspanyol.

3.1.5. Puxty ve Diğerlerinin Sınıflandırması

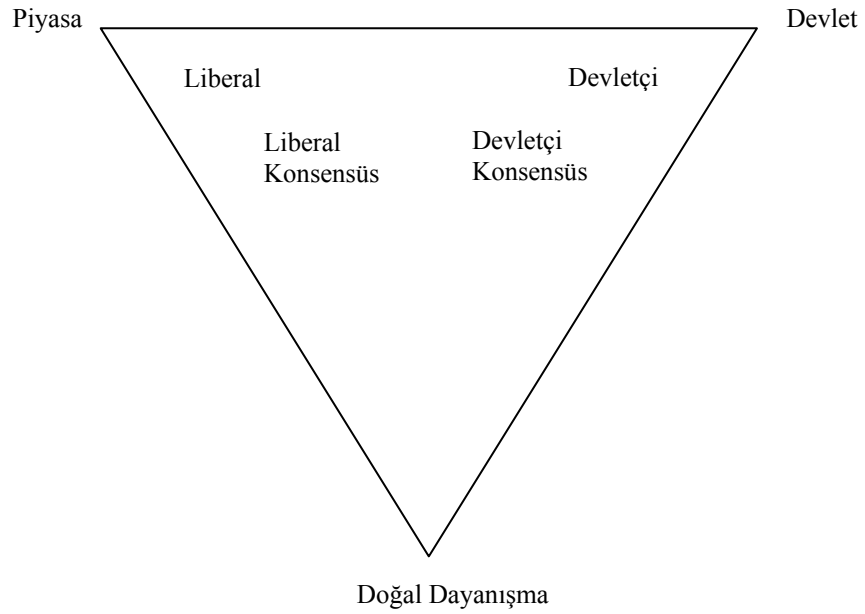
Puxty ve arkadaşlarının sınıflandırmaya girişirken yola çıktıkları temel nokta, muhasebe düzenlemelerini ya da diğer bir ifadeyle standartlarını belirleyen kurum ve standartların belirlenmiş şeklinin önce standartların kendisini daha sonra ise muhasebe uygulamalarını etkilemesidir. Tersine şekilde bir ülkede var olan muhasebe standartları da tek başına nasıl bir düzenlemenin ürünü olduğuna dair ipuçları barındırmaktadır.

Çalışmada kavramsal bir çerçeve sunularak çok uluslu şirketlerin ekonomideki etkilerinin artması ve modern toplum hayatının sosyo-ekonomik sahada getirdiği açılımların muhasebe standartlarını koyan kuruluşları ve standartların

yapılış sürecini de değiştirdiği öne sürölmektedir. Bu bağlamda öncelikle devlet ve düzenleme ilişkisine inilmiştir. İlerlemiş kapitalizmde devletin düzenlemelerdeki rolü üç yaklaşım içerisinde gerçekleşmektedir.

Bunlar; bürokrasinin ve onun kurumlarının hakimiyetini devam ettirdiği otokratik ve hiyerarşik tarzın benimsendiği “devlet (state)” yaklaşımı, yaygın rekabetin var olduğu ve şirketlerin temel aktör olarak düzenlemelere katkıda bulunduğu “piyasa (market)” yaklaşımı ve son olarak iki yaklaşımın ortasında kalan piyasasının tam rekabetçi olamadığı kapitalist toplumlarda, gücün belirli aile veya gruplarda olması sonucu düzenlemelerin ne tam olarak devlet ne de piyasa tarafından yapıldığı hakim grupların ortaklığıyla düzenlemelerin şekillendiği “doğal dayanışma (spontaneous solidarity) yaklaşımıdır (Puxty vd, 1987:273-276). Bahsedilen yaklaşımları aşağıdaki şekilde görmek mümkündür.

Şekil 4. İlerlemiş Kapitalist Toplumlarda Düzenleme Yaklaşımları



Kaynak: Puxty vd., 1987:283

Şekilde göröldüğü gibi ilerlemiş kapitalist toplumlarda muhasebe ya da diğer alanlarda düzenleme yapılırken savaş temelinde iki kuvvet; devlet veya piyasa mekanizması arasında geçmektedir. Bu iki eksenin arasında ara formlar vardır. Bunlar devletçi ve liberal konsensüsler diğer bir deyişle ortaklıklardır. Devletçi konsensüsde düzenleme piyasa mekanizmasındaki öğelerle beraber

gerçekleştirilirken devletin çıkarları ön planda tutulmaktadır. Liberal konsensüsde düzenleme yine aynı ortaklarca gerçekleştirilmekle beraber düzenlemelerin amacıyla piyasanın taleplerinin paralellik arz etmesine dikkat edilmektedir.

Puxty ve arkadaşları meydana getirdikleri yukarıdaki kavramsal çerçeveyi Almanya, İngiltere, İsveç ve ABD'deki muhasebe düzenleme sürecine uygulamışlardır. Yazarlar Almanya'da muhasebe düzenlemelerinin gerçekleştirilmesinde devletçi yaklaşımın ağır bastığı kanaatine ulaşmışlardır. Bu kaniya ulaşmalarının nedeni olarak ise Almanya'nın bir kıta Avrupa hukuk sisteminin üyesi olmasını göstermişlerdir. Benzer şekilde çalışmaya göre İsveç'te de muhasebe düzenlemelerin hazırlanması ve uygulanması sürecinde devletçilik hakimdir. İngiltere ve ABD'de ise liberal yaklaşım ağır basmakta diğer bir deyişle muhasebe düzenlemeleri gerçekleştirilirken devletten değişik seviyelerde bağımsız meslek örgütleri ön plana çıkmakta ve onların talepleri doğrultusunda düzenlemeler yapılmaktadır.

Çalışmanın yapıldığı 1987 yılında tüm ülkelerin düzenleme yaklaşımlarında ara formlara doğru kaymanın var olduğu belirtilmektedir (Puxty vd., 1987:287-288). Çalışmanın yapıldığı tarihten 22 yıl sonra 2009 yılında ise muhasebe düzenleme sürecinin Almanya ve İsveç için devletçi konsensüsün ağırlığında İngiltere ve ABD için ise liberal konsensüsün ağırlığında gerçekleştirildiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

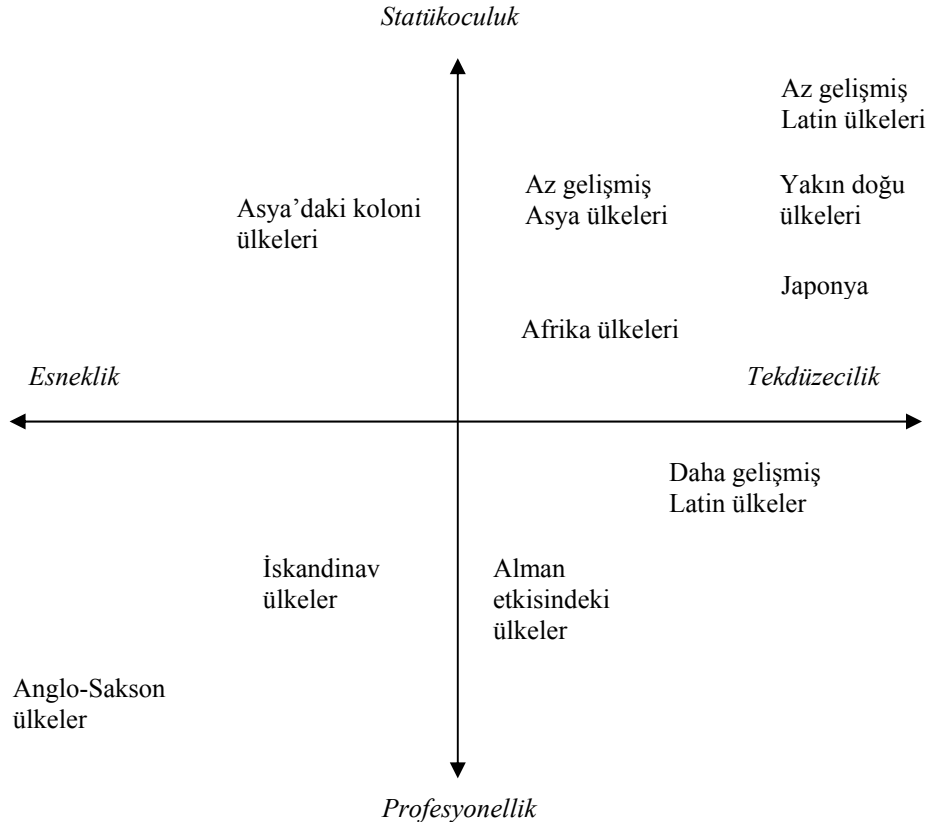
3.1.6 Gray'in Sınıflandırması

Gray çalışmasında bir muhasebe sisteminin oluşumunu etkileyen çevresel faktörlerden kültürü araştırmasının hareket noktası olarak seçmiştir. 1988 yılında yayınlanan çalışmada kavramsal bir çerçeveye yer verilerek yönetim alanında şöhret sahibi olan Hofstede'nin (1980 ve 1983) kültürle ilgili çalışmasını referans, alarak meydana getirdiği hipotezleri muhasebe alanına uygulamıştır (Gray, 1988:1).

Gray, muhasebe sistemleri ve kültür ilişkisini incelerken muhasebe sistemlerini iki başlık halinde ayrı ayrı incelemiştir. Birincisi muhasebe standartlarını düzenleyen otoriteler ve otoritelerin çıkardığı standartların denetimi, ikincisi ise mevcut muhasebe uygulamalarıdır. Diğer bir deyişle muhasebenin ölçme ve

açıklama (iletme) fonksiyonlarıdır. Çalışmada kültür ile kast edilen ise dört parametredir. Bunlar; bu çalışmanın birinci bölümünde kültür başlığında detaylı olarak açıklanan; Profesyonellik-Statükoculuk (Professionalism versus Statutory Control), Tekdüzecilik ve Esneklik (Uniformity versus Flexibility, İyimserlik-Tutuculuk (Conservatism versus Optimism), Şeffaflık- Gizlilik (Secrecy versus Transparency)'dir. Hofstede'in veri tabanından istifade edilerek yapılan çalışmada yine Hofstede'in sınıflandırması kullanılmıştır. Muhasebe sistemleri ve standart düzenleyici otorite-denetim ilişkisi için bulunan sonuç aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

Şekil 5. Muhasebe 'de Sistemler; Standartları Düzenleyici Otorite ve Denetim



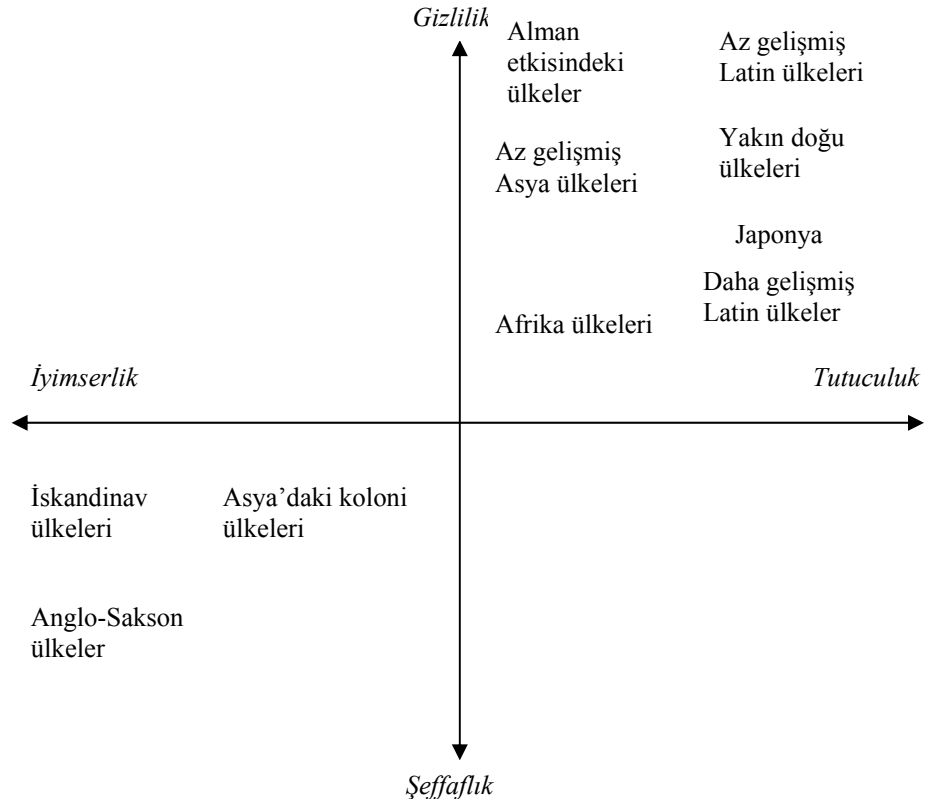
Kaynak: Gray, 1988:12.

Şekil 5'deki sınıflandırma açıkça göstermektedir ki Anglo-Sakson ve İskandinavya kültürleri Alman etkisinde ya da ekolündeki ülkeler olan Almanya, Avusturya, İsviçre ve İsrail ile daha gelişmiş Latin kültüründe kabul edilen Belçika, Fransa, Arjantin, Brezilya, İspanya ve İtalya kültürlerine zıt yapıya sahiptirler. Diğer tarafta ise Asya koloni ülkeleri olan Honkong ve Singapur'un kültürleri, az gelişmiş

Latin, az gelişmiş Asya, içerisinde de Türkiye ve Yugoslavya ile orta doğu coğrafyasında ki ülkelerin olduğu yakın doğu, Japonya ve Afrika kültürlerinde zıt bir yere sahiptir.

Aşağıda yer alan şekil 6 ise muhasebe sistemleri; muhasebe uygulamaları [Ölçme ve İşa (İletme)] ve kültür ilişkisine göre sınıflandırılmıştır.

Şekil 6. Muhasebe Sistemleri: Muhasebe Uygulamaları Ölçme ve İşa (İletme)



Kaynak: Gray, 1988:13.

Kültür ve muhasebe uygulamaları arasındaki ilişkiyi gösteren şekil 6'nın daha net bir biçimde gösterdiği gibi bir zamanlar İngiltere'nin sömürgeleri olan ve Hofstede'nin sınıflandırmasında Asya koloni ülkeleri olarak gruplandırılan Honkong ve Singapur'un kültürleri Anglo-Sakson ülkeler ile İskandinav ülkelerinkiyle uyum içerisinde ancak diğer tüm gruplarla zıt ilişki içerisinde (Gray, 1988:11-13).

Salter ve Niswander'in 1995 yılında yayınlanan ve Gray'in kavramsal çerçevesinden istifade ederek yaptıkları istatistiki araştırmaya sonuçlarına göre Gray'in modelinin özellikle muhasebe uygulamalarını açıklamakta oldukça başarılı olduğu tespit edilmiştir (Salter ve Niswander, 1995:394).

3.1.7 Shoental'in Sınıflandırması

Shoental'in 1989 yılında yayınlanan çalışması, o güne kadar yapılan dışsal sınıflandırma çalışmalarında muhasebe sistemlerini etkileyen faktörler arasında sayılmasına rağmen sınıflandırma çalışmaları için kriter olarak ele alınmayan muhasebe eğitimi ve bunun sonucunda ortaya çıkan muhasebecilerin mesleki yetkinliklerini (competencies) sınıflandırma kriteri olarak kabul etmiştir.

Çalışmada muhasebecilerin mesleki yetkinliklerinin muhasebe sistemlerinin farklılaşmasında rol oynayıp oynamadığı İngiltere ve ABD üzerinde yapılan çalışmalarla ortaya konulmuştur. Hipotez sorusu; İngiltere ve ABD'de muhasebecilerin mesleki yetkinlikleri arasında fark yoktur cümlesidir. Mesleğe yeni girmiş ve belge sahibi Amerikalı ve İngiliz muhasebecilere uygulanan anket sonucunda ABD ve İngiltere'yi farklı gruplar altında sınıflandıran önceki çalışmaların sonuçlarına paralel bir sonuç çıkmıştır.

ABD ve İngiltere muhasebe sistemleri için, iki ülke muhasebecilerinin mesleki yetkinlikleri arasındaki farklar olmadığı düşüncesinin gerçeği yansıtmadığı ampirik olarak bulunmuştur. Dolayısıyla, iki muhasebe sisteminin ortak olduğunun ve aynı grup içerisinde yer almasının yanlış olacağı kanaatine varılmıştır (Shoenthal, 1989:549-562).

3.2 İÇSEL SINIFLANDIRMA ÇALIŞMALARI SONUCU BELİRLENEN MUHASEBE SİSTEMLERİ

Daha önce de belirtildiği gibi muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasına ilişkin çalışmalar seçilen sınıflandırma kriterleri açısından iki ana gruba ayrılmaktadır. Dışsal sınıflandırma kriterleri muhasebe sistemlerini oluşturan çevresel faktörlerle ilgiliyken içsel sınıflandırma kriterleri doğrudan muhasebe uygulamalarını dikkate almaktadır. İçsel sınıflandırmalarda yöntem bilim açısından ampirik bulgular üzerinde istatistikî analizlere gidildiği söylenebilir.

3.2.1 Hatfield'in Sınıflandırması

Uluslararası muhasebe alanındaki literatür incelendiğinde ilk defa ulusal muhasebe sistemleri arasındaki farklılıkların inceleyen sınıflandırma çalışması 1911 yılında Hatfield tarafından gerçekleştirilen ve 1966²⁵ yılında basımı yapılan çalışmadır. Bu anlamda Hatfield'in çalışması hem ilk içsel sınıflandırma hem de ilk sınıflandırma girişimine örnektir.

Doktorasını siyaset bilimi ve politik iktisat alanında yapan Hatfield 1902 yılında Chicago üniversitesi Ticari ve İdari Bilimler Fakültesinin kurucu dekanlığı görevinde bulunmuş ve muhasebe alanında uzmanlaşarak bu alanda profesör olmuş ve modern muhasebe eğitiminin öncülerinden birisi olmuştur.

Hatfield, makalesinde İngiltere, Fransa, Almanya ve ABD'deki muhasebe uygulamaları arasındaki farklar üzerinde durmuştur. Hatfield sayılan ülkelerin hepsinin de kullandığı sistemin özünde Pacioli'nin çalışmasının olduğunu ancak zamanla detaylarda farklılaşmaların başladığını belirtmektedir. Bunun yanı sıra Avrupa ülkeleriyle ABD arasında dikkat çeken ilk noktanın Avrupa'da muhasebe düzenlemeleri doğrudan yasama organınca yapılırken ABD için bu durumun oldukça yeni olduğu ayrıca düşük bir düzeyde olduğu belirtilmektedir.

Hatfield, tutulan muhasebe defterlerinin şekilsel farklılıkları, bir makam tarafından tasdik edilip edilmeyişi, tekdüzen hesap planı ve bilançonun varlığı, bilanço kalemleri arasındaki farklılıklar, değerlendirme ilkeleri, amortisman ve benzeri muhasebe uygulamaları arasındaki farkları tek tek saymıştır. Ancak farklılıkların sistematik bir şekilde belirtilmemesi ve çalışmanın bölümlere dahi ayrılmaması değerlendirmeyi güçleştirmektedir.

Sonuç olarak; Kıta Avrupa sisteminde defter tutmanın Anglo-Sakson muhasebe sistemine göre daha karışık, hantal ve değişime açık olmadığı vurgulanmıştır. Bu bağlamda, bu ifadelerden de anlaşılacağı gibi Hatfield'in da Kıta Avrupası ve Anglo-Sakson ayırımına gittiği açık bir şekilde görülmekle beraber

²⁵ 1866-1945 yılları arasında yaşamış olan H.R.Hatfield'in bu makalesi bir kongrede sadece okunmuştur. Muhasebe literatürüne yapacağı katkı düşünülerek, 1966 yılında kısmen revize edilerek yazarın çalışmalarını bıraktığı California Üniversitesi, Berkeley'in izniyle yayınlanmıştır.

ABD muhasebe sistemini İngiltere ile tamamen aynı olarak değerlendirmemektedir. Hatfield Almanya ve Fransa'yı Kıta Avrupa muhasebe sisteminin birer üyesi olarak ABD ve İngiltere'yi ise bir gruba mensup olarak belirtmemiştir (Hatfield, 1966:169-181).

3.2.2 Barret'in Sınıflandırması

Barrett 1977 yılında yayımlanan çalışmasında ABD, İngiltere, Japonya, İsveç, Hollanda, Almanya ve Fransa'da faaliyette bulunan ve o ülke standartlarına göre finansal raporlama yapan toplam 103 işletmenin 1963 ile 1972 yılları arasındaki yıllık finansal tablolarını karşılaştırarak bir sınıflandırma gerçekleştirilmiştir. Barrett veri tabanı olarak herhangi bir kurumdan istifade etmek yerine verileri kendisi toplamıştır. Çalışmada metot olarak "ağırlıklı indeks (weighted index)" kullanılmıştır.

Bu bağlamda ABD'de mali tablolarda yer alan 17 değişken seçilmiştir. Diğer bir ifadeyle mali tablo kalemlerinin içerisinde 17 tanesi seçilerek farklı ülkelere ait işletmelerin mali tablo tabloları kıyaslanmış seçilen değişkenin var olup olmamasına ve varsa da verdiği bilginin kalitesine göre 0 ile 1 arasında bir değer verilerek indeks hazırlanmıştır.

Yapılan çalışmanın neticesinde 7 farklı ülke'ye ait işletmelerin finansal raporları kıyaslanarak 3 adet gruba ulaşılmıştır. Bunlar, ABD-İngiltere grubu, Japonya, İsveç, Hollanda, Almanya grubu ve Fransa'dır (d'Arcy, 2001:337; Hossain, 2008:665–666).

3.2.3 Da Costa ve Diğerlerinin Sınıflandırması

İçsel sınıflandırmalar doğrudan muhasebe uygulamalarına dayandığı için verilerin kalitesi ve buna bağlı olarak elde edilme şekli ampirik araştırmaların doğası gereği oldukça önemlidir. Çalışma alanı, birçok ülkenin muhasebe uygulamalarını ilgilendirdiği için ortak verilerin doğru bir şekilde toplanması içsel sınıflandırma araştırmacıları için önemli bir sorundur. Bu sorunun aşılmasında en önemli katkıyı yapan kuruluş ise o yıllardaki adıyla Price Waterhouse (PW) muhasebe denetim ve danışmanlık firması olmuştur. Bilindiği üzere farklı kıtalarda ve çok sayıda ülkedeki şubeleri sayesinde firma, çok sayıda ulusun muhasebe uygulamaları hakkında bilgi sahibi olmaktadır. Bu bağlamda PW ilk defa 1973 daha sonra 1975 ve 1979

yıllarında düzenlediği anketler sayesinde uluslararası muhasebe uygulamaları hakkında bilgi sağlayan önemli bir veri tabanını ortaya çıkarmıştır.

Da Costa, Bourgeois ve Lawson 1978 yılında bu kaynağı kullanarak sınıflandırma çalışmasında bulunan ilk araştırmacıdır. Araştırmacılar PW'nin 1973 yılında 38 ülke üzerinde yaptıkları anketi kullanmışlardır. Anket 233 adet muhasebe uygulamasını ilişkin sorulardan oluşmakta ise de Da Costa ve arkadaşları bunlardan 100 tanesine değerlendirmeye almışlardır. Gerçekleştirdikleri istatistikî çalışmada topladıkları verilere faktör analizi uygulayarak iki adet grup ortaya çıkarmış ve örneklem içinde yer alan iki ülkenin de sınıflandırma dışı tutulması gerektiği sonucuna ulaşmışlardır. Aşağıdaki Tablo 6 araştırma sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 6. Da Costa ve Diğerlerinin Sınıflandırması

GRUP I	GRUP II	Sınıflandırma Dışı
Japonya	İngiltere	Hollanda
Filipinler	Eire	Kanada
Meksika	Rodezya	
Arjantin	Singapur	
Batı Almanya	Güney Afrika	
Şili	Avustralya	
Bolivya	Jamaika	
Panama	Kenya	
İtalya	Yeni Zelanda	
Peru	Fiji	
Venezüella		
Kolombiya		
Paraguay		
ABD		
Pakistan		
İspanya		
İsviçre		
Brezilya		
Fransa		
Uruguay		
İsveç		
Hindistan		
Etiyopya		
Belçika		
Trinidad		
Bahamalar		

Kaynak: Choi ve Mueller 1992:37

Tabloda gösterildiği gibi Da Costa ve arkadaşları iki gruplu bir sınıflandırma yapmış ve Hollanda ile Kanada'nın iki grubun da özelliklerini taşımadığı kanaatine

varmışlardır. Birinci grup ABD, Fransa ve Almanya ile yoğun bir şekilde güney Amerika ülkelerinden oluşurken ikinci grup Britanya imparatorluğu'nun hakimiyet sahasını göstermektedir (Nobes, 2002:60; Choi ve Mueller, 1992:36-37).

Bu çalışmada kullanılan veri setinin PW'nin 1973 yılında yaptığı anketler olduğu daha önce belirtilmişti. Nobes tarafından 1981 yılında bu verilerin sınıflandırma çalışmalarında kullanımının çeşitli şüpheler uyandıracığı iddia edilmiştir. Nobes'a göre PW 1973 verilerine ilişkin dört tip problem mevcuttur.

1- Çok açık yapılan hatalar

2- Yanıltıcı cevaplar

3- Önemli soruların, önemsiz sorularla bastırılmış olması

4- ABD ile İngiltere'nin muhasebe uygulamalarının benzerliğinden dolayı aradaki farkların gereğinden fazla abartılmasıdır²⁶ (Nobes, 2002, 61).

3.2.4 Frank'in Sınıflandırması

Frank çalışmasında (1979) bir ülkedeki politik sistemi, ekonomik sistemi ve ticari hayatın yapısı gibi konuları çevresel faktörler olarak adlandırmakta ve o ülkede ki muhasebe sisteminin amaçlarının, kavramlarının ve nihayetinde uygulamalarının şekillenmesinde etkili olduğunu belirtmektedir. Diğer yandan gerçek şudur ki çevresel faktörler asla sabit değildir ve ülkeler arasından ciddi farklılıklar olabilmektedirler. Bu bağlamda ülkeler arasındaki muhasebe kavram ve uygulamalarının da farklılaşmasının beklenmesi yanlış olmayacaktır. Frank, 38 adet komünist olmayan ülke üzerinde çalışarak muhasebe kavram ve uygulamalarındaki farkları o ülkelerde hakim olan sosyal ve ekonomik çevreyi dikkate alarak incelemeyi amaçlamıştır (Frank, 1979:593).

Bu çalışmada kullanılan veri setini PW'nin 1973 yılında 233 muhasebe uygulamasını sorguladığı ve 38 ülke üzerinde yapılan anket sağlamıştır. Toplanan verilere faktör analizi uygulanmıştır. İstatistiki analiz sonucunda dört faktör

²⁶ C. Nobes 1982 yılında muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması üzerine doktora tezi yazarak bu alanda en çok yayın veren yazarlardan birisidir. Kendi çalışmalarında İngiltere ve ABD muhasebe sistemlerine aynı grupta yer vermiştir. Da Costa ve arkadaşlarının çalışmasında olduğu gibi iki ülke sistemlerinin ayrılmasına şiddetle karşı çıkmaktadır.

bulunmuş ve her ülke en yüksek çıktığı faktör grubunun altında konumlandırılmıştır. Daha sonra bu faktör grupları yazarın kişisel tecrübeleri ve geçmiş bilgiler doğrultusunda isimlendirilerek dört farklı muhasebe modeli öne sürülmüştür. Tablo 7 analizin sonuçlarını ve yapılan sınıflandırmayı göstermektedir.

Tablo 7. Frank'in Sınıflandırması

Britanya Modeli	Latin Amerika Modeli	Kıta Avrupa Modeli	ABD Modeli
Avustralya	Arjantin	Belçika	Kanada
Bahamalar	Bolivya	Kolombiya	Almanya
Etiyopya	Brezilya	Fransa	Japonya
Erite	Şili	İtalya	Meksika
Fiji	Hindistan	İspanya	Hollanda
Jamaika	Pakistan	İsveç	Panama
Kenya	Paraguay	İsviçre	Filipinler
Yeni Zelanda	Peru	Venezüella	
Rodezya	Uruguay		
Singapur			
Güney Afrika			
Trinidad			
İngiltere			

Kaynak: Frank, 1979:596

Frank'in yaptığı ampirik sınıflandırma Seidler'in 1967 yılında yaptığı ampirik olmayan üçlü sınıflandırmayla (İngiliz,Kıta Avrupa, Amerikan) paralel sonuçlar çıkarmıştır. Bu çalışma sadece dördüncü olarak Latin Amerika'yı eklemiştir. 1967 yılında gerçekleştirilen bir başka ampirik olmayan çalışma Mueller'in çalışması ise bu çalışmanın ampirik bulgularıyla net bir şekilde desteklenmemektedir. Diğer yandan AAA tarafından 1977 yılında gerçekleştirilen morfolojik sınıflandırmayla tutarlı sonuçlar elde edilmiştir.

Sonuç olarak 38 ülkenin 233 adet muhasebe kavram ve uygulamaları gösterdikleri benzerliklere göre faktör analizine tabi tutularak dört farklı grup elde edilmiştir. Bu gruplar genellikle eski İngiliz kolonilerinin olduğu Britanya modelindeki ülkeler, Latin Amerika modeli, Kıta Avrupa Modeli ve ABD ve etkisindeki ülkelerin oluşturduğu modeldir. Ayrıca bu sınıflandırma çalışması daha önce literatürde yer alan ancak ampirik olmayan çalışmalardan AAA'nı morfolojisi ile Seidler'in sınıflandırmasını ampirik olarak doğrulamıştır (Frank, 1979:600-604).

3.2.5 Nair ve Frank'in Sınıflandırması

Frank, çalışmasının yayınlanmasından bir yıl sonra R.D. Nair'le ortaklaşa yeni bir sınıflandırma çalışması yayınlamıştır. Bu çalışmayı Frank'ın tek başına yaptığı sınıflandırmadan ayıran en önemli fark ise, bu çalışmada sınıflandırma kriteri olarak tayin edilen muhasebe uygulamaları ikiye ayrılarak ülkeler gruplandırılmıştır. Birinci ayırım muhasebe uygulamalarının ölçme (measurement) işleviyken ikinci ayırım açıklama (disclosure) işlevi olmuştur. Ayrıca Frank'ın tek başına yaptığı çalışmada kullandığı veri tabanı PW 1973, 38 ülkeye ait verileri içeriyorken bu çalışmada PW 1973'ün yanı sıra 46 ülkeye ait verileri içeren PW 1975 kullanılmıştır.

Nair ve Frank, muhasebe uygulamalarının ölçme ve açıklama (iletme) kısımlarının birbirinden ayrılmasının sebebini açıklarken, bazı ülkelerde ölçmeye ve açıklamaya ilişkin muhasebe uygulamalarının farklı otoriteler tarafından düzenlenmesine işaret etmektedirler. Bu çalışmada kullanılan ve yine Price Waterhouse firmasınınca yapılan 1975 yılındaki ankette sekiz yeni ülke daha araştırma evrenine dâhil edilmekle beraber ölçülmek istenen muhasebe uygulamaları sayısı da 233'ten 264'e çıkarılmıştır.

Çalışmanın araştırması üç aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşamada 1973 yılındaki veriler ölçme ve açıklama uygulamalarına göre ayrı ayrı faktör analizine tabi tutularak gruplandırma yapılmıştır. İkinci aşamada aynı işlem 1975 verilerine uygulanmıştır. Son aşamada ise kişi başına düşen mili gelir, yıllık büyüme oranı, dış ticaret hacmi gibi ekonomik sekiz adet değişkenle, konuşulan dil gibi kültürel değişkenlerin gruplarla olan ilişkisi ayrıştırma yapılarak (discriminant functions) incelenmiştir (Nair ve Frank, 1980:427-432).

Burada 1975 yılındaki anketin 1973 yılındakileri de kapsadığı düşüncesiyle sadece, 1975 yılı verilerine ait faktör analizleri sonucu ulaşılan ölçme ve açıklama uygulamalarına ait sınıflandırmalar tablolar halinde gösterilecektir.

Tablo 8. Nair ve Frank, Ölçme Uygulamalarına Göre Sınıflandırma

Britanya Modeli	Latin Amerika Modeli	Kıta Avrupa Modeli	ABD Modeli	Şili
Avustralya	Arjantin	Belçika	Bermuda	Şili
Bahamalar	Bolivya	Danimarka	Kanada	
Fiji	Brezilya	Fransa	Japonya	
İran	Kolombiya	Almanya	Meksika	
Jamaika	Etiyopya	Norveç	Filipinler	
Malezya	Yunanistan	İsveç	ABD	
Hollanda	Hindistan	İsviçre	Venezüella	
Yeni Zelanda	İtalya	Zaire		
Nikaragua	Pakistan			
Erite	Panama			
Rodezya	Paraguay			
Singapur	Peru			
Güney Afrika	İspanya			
Trinidad	Uruguay			
İngiltere				

Kaynak: Nair ve Frank, 1980:433

Tablo 9. Nair Ve Frank Açıklama Uygulamalarına Göre Sınıflandırma

Latin Amerika Modeli	Doğu Britanya Modeli	ABD Modeli	Batı Britanya Modeli	Grup V ²⁷	İskandinav Modeli	İtalya-İsviçre Modeli
Belçika	Avustralya	Bahamalar	Bermuda	Arjantin	Danimarka	İtalya
Bolivya	Etiyopya	Almanya	Kanada	Hindistan	Norveç	İsviçre
Brezilya	Fiji	Japonya	Jamaika	İran	İsveç	
Şili	Kenya	Meksika	Hollanda	Pakistan		
Kolombiya	Malezya	Panama	Erite	Peru		
Fransa	Yeni Zelanda	Filipinler	Rodezya			
Yunanistan	Nijerya	ABD	İngiltere			
Paraguay	Singapur	Venezüella				
İspanya	Güney Afrika					
Uruguay	Trinidad					
Zaire						

Kaynak: Nair ve Frank, 1980:436.

PW 1975 anket verilerinin muhasebenin ölçme ve açıklama uygulamalarına göre ayrı ayrı sınıflandırmaya gidilmesi tablo 9 ve 10'da görülebileceği gibi yeni grupların ortaya çıkmasına ülkelerin gruplarında değişmeler olmasına sebep olmaktadır. Buna en güzel örnek olarak Almanya'nın Frank'in muhasebe uygulamalarında ayrıma gitmediği çalışmada ABD modeline dahil edilmesi ve bu çalışmada açıklama uygulamalarında yine ABD modelinde yer almasına rağmen ölçme uygulamalarına göre yapılan sınıflandırma da Kıta Avrupa modeline dahil edilmesidir. Ayrıca bu araştırma kesin sınıflandırmalara gitmenin çok güç olduğunu

²⁷ Bu gruba adlandırma yapılmamıştır.

gösteren bir kanıttır. Ayrıca ekonomik ve sosyal değişkenlerle gruplar arasında açık bir ilişki var olduğu tespit edilmiştir (Nair ve Frank, 1980:449).

3.2.6 Nair'in Sınıflandırması

R.D. Nair 1982 yılında yayınladığı çalışmasında Frank'le 1980 yılında başlattıkları geleneği devam ettirmiş ve sınıflandırmayı yine ikiye ayırarak ölçme ve açıklama uygulamalarına göre gerçekleştirmiştir. Nair'in kullandığı veriler PW'nin 1979 yılında yaptığı anketten derlenmiştir. PW 1979 anketi 64 ülkenin 267 adet muhasebe uygulamasını araştırmak üzere tasarlanmıştır. Hemen fark edilebileceği gibi hem ülke sayısı hem de sorguladığı muhasebe uygulamalarının sayısı açısından PW'nin en kapsamlı anketi bu olmuştur. Günümüzde Price Waterhouse Coopers olarak faaliyette bulunan şirketin 1979 yılından sonra benzeri bir çalışma yapmadığı tespit edilmiştir.

Nair makalesinin başında çalışmasının önce Frank tarafından (1979) ve sonra Nair ve Frank tarafından yapılan (1980) çalışmaların genişletilmiş şekli ve devamı olduğuna değinerek, çalışmasının ana hedefi olarak uluslar arası muhasebe uygulamalarının ampirik açıdan belirlenebilmesi için bir rehber oluşturmak olduğunu belirtmektedir.

Nair araştırmasında öncelikle ölçmeye ait uygulamaları analiz etmiştir. 64 ülkeden alınan 160 adet ölçme uygulaması birer gözlem gibi kabul edilerek korelasyon matrisiyle desteklenen faktör analizine tabi tutulmuşlardır. Bunun sonucunda ölçme uygulamalarının birbirlerine olan yakınlıklarına göre yedi grup ortaya çıkmıştır (Nair, 1982:85-93). Tablo 10 bu grupları göstermektedir.

Tablo 10. Nair'in Ölçme Uygulamalarına Göre Sınıflandırması

Britanya Modeli	Orta Amerika ve Güney Avrupa Modeli	İskandinav ve Orta Avrupa Modeli	ABD Modeli	Güney Amerika Modeli	Grup 6	Grup 7
Avustralya	Kostarika	Avusturya	Dominik Cumhuriyeti	Arjantin	Fildişi	Hindistan
Bahamalar	Ekvator	Belçika	Meksika	Bolivya	Senegal	
Bermuda	El Salvador	Kolombiya	Panama	Şili		
Botswana	Yunanistan	Danimarka	Filipinler	Peru		
Brezilya	Guatemala	Almanya	ABD			
Kanada	Honduras	İran	Venezüella			
Fiji	İtalya	Norveç				
Fransa	Japonya	İsveç				
Honkong	Kore	İsviçre				
İrlanda	Fas	Zaire				
Jamaika	Nikaragua					
Jersey Adaları	Pakistan					
Kenya	Paraguay					
Malavi	Portekiz					
Malezya	İspanya					
Hollanda	Tayvan					
Yeni Zelanda	Uruguay					
Nijerya						
Singapur						
Güney Afrika						
Trinidad						
İngiltere						
Zambiya						
Zimbabve						

Yukarıdaki tabloda aynı grupta yer alan ülkelerin mali tablolarının birbirleriyle karşılaştırılmasında sakınca yoktur. Nair'in ölçme uygulamalarına göre yaptığı sınıflandırma da daha önce Frank'le yapılan dörtlü gruplandırma ile kıyaslandığında "Latin Amerika" modelinin burada "Orta Amerika/Güney Avrupa" ve "Güney Amerika" olmak üzere ikiye ayrıldığı anlaşılmaktadır. Aşağıdaki Tablo 11'de ise Nair'in açıklama uygulamalarına göre yaptığı sınıflandırmaya yer verilmiştir.

Tablo 11. Nair'in Açıklama Uygulamalarına Göre Sınıflandırması

Britanya Modeli	Grup 2	ABD Modeli	Grup 4	Grup 5	Grup 6	Grup 7	Grup 8	Grup 9	Grup 10
Avustralya	Arjantin	Kanada	El Salvador	Fildişi	Avusturya	Almanya	İspanya	Kolombiya	Fransa
Bahamalar	Belçika	Dominik Cumhuriyeti	Guatemala	Senegal	Yunanistan	Japonya			
Bermuda	Bolivya	Meksika	Honduras		Fas				
Botsvana	Şili	Panama	Jersey Adaları		İsviçre				
Brezilya	Kostarika	ABD	Nikaragua						
Danimarka	Ekvator	Venezüella							
Fiji	Hindistan								
Honkong	İtalya								
İran	Kore								
İrlanda	Pakistan								
Jamaika	Paraguay								
Kenya	Peru								
Malavi	Filipinler								
Malezya	Portekiz								
Hollanda	Tayvan								
Yeni Zelanda	Uruguay								
Nijerya	Zaire								
Norveç									
Singapur									
Güney Afrika									
İsveç									
Trinidad									
İngiltere									
Zambiya									
Zimbabve									

Kaynak: Nair, 1982:92-93.

Gerek Nair ve Frank'in çalışmasında gerekse de bu çalışmada açıklama uygulamalarına ait sınıflandırma çalışmalarında elde edilen grup sayısının ölçme uygulamalarına ait sınıflandırmadakilere göre daha fazla grup elde edildiği görülmektedir. Bu bağlamda ülkeler arasında açıklama uygulamaları için çeşitliliğin yaygın olduğunu belirtmek yanlış olmayacaktır. Ayrıca burada grupların sekiz tanesine model atanmamıştır. Nair, bunun nedenini gruplardaki üyeliklerin oldukça karışık olmasının açık bir şekilde model atanabilmesini engellediğini belirtmiştir (Nair, 1982:93-94).

3.2.7 Nobes'un Sınıflandırması

Christopher Nobes, 1983 yılında mevcut içsel sınıflandırma çalışmalarının eksikliklerinden yola çıkarak, yeni veriler ve model kullanarak sınıflandırma yapmıştır. Sonraki zamanlarda aynı model gelen eleştiriler doğrultusunda geliştirilmiştir. Nobes önceki çalışmaların eksikliklerini ve kendi modelinin bu eksikliklere getirdiği çözümleri şu dört başlık altında incelemiştir.

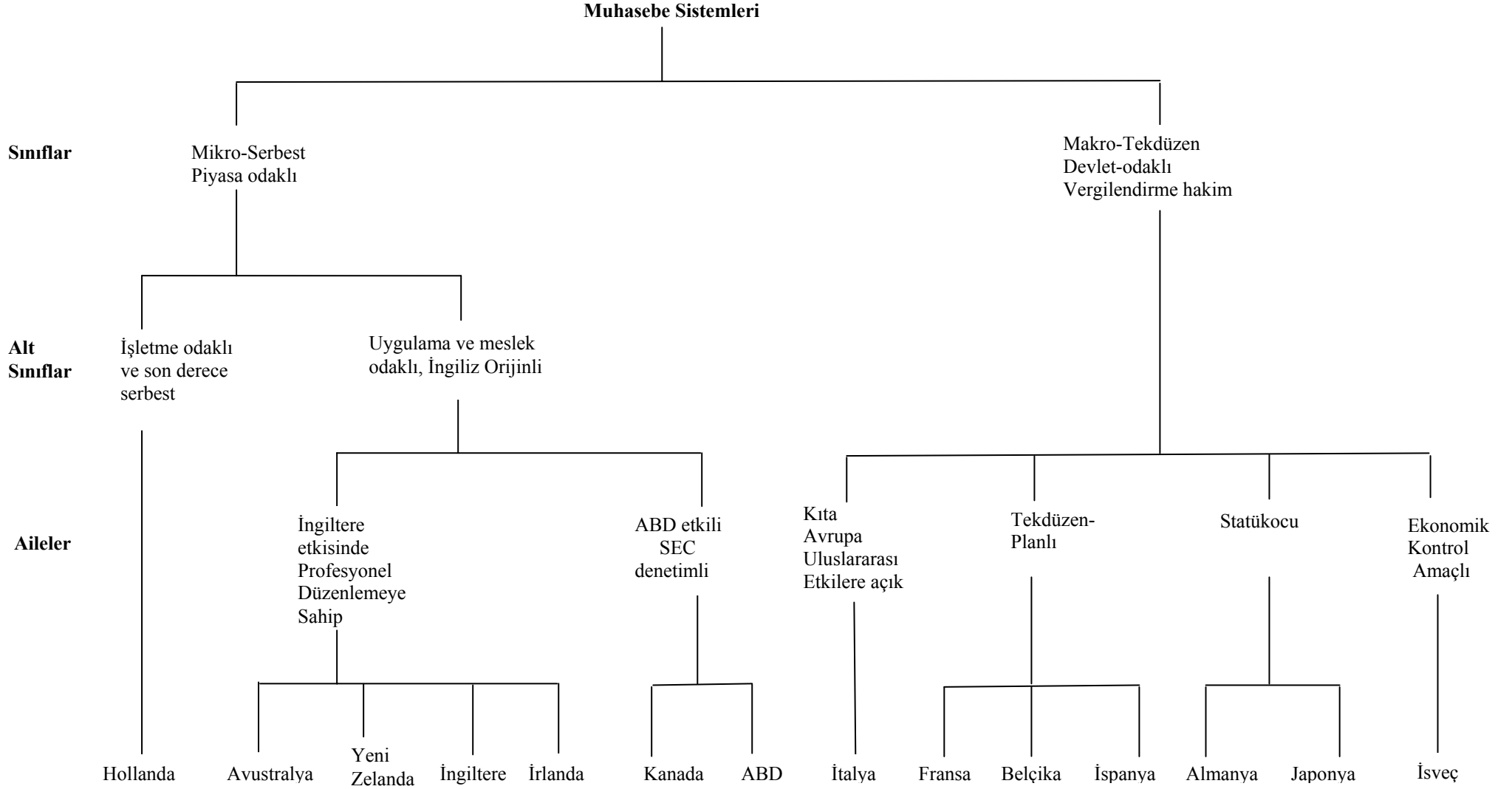
a- Tanımlama Hatası: Nobes önceki çalışmaların tam olarak neyin sınıflandırıldığını açıklamada eksik kaldığını belirtmektedir. Kendi çalışmasında sınıflandırılacak ögenin halka açık şirketlerin muhasebe uygulamaları olacağını belirtmektedir. Ayrıca bu şirketler sadece gelişmiş batı dünyasından olacak ve sadece ölçme uygulamaları dikkate alınacaktır. Gerçektende önceki sınıflandırmalarda toplanan verilerde şirket tipi veya büyüklükleri dikkate alınmamıştır. Dolayısıyla bu durum yanlış kıyaslamaya neden olabilmektedir. Nobes bu konuda yaptığı düzeltmelerin nedenlerini şöyle sıralamaktadır. Halka açık şirketlerin muhasebe uygulamalarının seçilmesinin nedeni olarak halka açık şirketlere ait verilerin kolay bulunabilmesini öne sürmüştür. Sadece gelişmiş batı devletlerinin verilerini dikkate alınması içinde veri tabanı olarak istifade ettiği Price Waterhouse anketinin çok geniş bir kesime uygulandığı için, örneklem olarak kabul edilen halka açık şirket tipi her ülkede yaygın olmamakla beraber verinin kalitesini de sorgulanabilir hale getirmektedir. Son olarak sadece ölçme uygulamalarının seçilmesinin nedeni olarak ise ölçme uygulamalarının kâr rakamı, toplam varlıkların büyüklüğü, özsermaye gibi kalemlerin belirlenmesinde muhasebenin ölçme uygulamalarına başvurulması göstermiştir.

b- Yeni Bir Model "Hiyerarşi": Nobes'un önceki çalışmaların eksikliklerine ait getirdiği ikinci ve üçüncü eleştiriler, sırasıyla istatistiki sonuçların karşılaştırılabileceği bir modelin geliştirilmemiş ve yapılan sınıflandırmalarda grupların birbirlerine ilişki mesafesinin bilinmez olmasıdır. Nobes sınıflandırmasını yaparken hukuk ve ekonominin etkisi gibi gruplandırmaya ışık tutacak açıklayıcı değişkenleri kullanmıştır. Bunun yanı sıra asıl Nobes'un getirdiği en önemli yenilik sınıflandırmada hiyerarşiyi esas tutmasıdır. Bilindiği gibi önceki sınıflandırmalarda

analiz sonucunda çeşitli gruplar oluşturuluyor ve bu gruplar araştırmayı yapanların tecrübeleri ve açıklayıcı değişkenlerin ışığında isimlendiriliyordu. Mesela bu gruplandırmaların bazılarında ABD ile İngiltere ayrı ayrı gruplarda sınıflandırılmaktadır. Muhasebe uygulamalarının benzerliklerinden yola çıkılarak oluşturulan grupların birbirleriyle olan mesafeleri ise bilinmemektedir. Diğer bir deyişle yapılan bir sınıflandırmayla üç ayrı grupta gözüken üç gelişmiş ülke; ABD, İngiltere ve Almanya'nın muhasebe sistemlerinin mevcut sınıflandırmaya göre birbirlerine benzemedikleri iddia edilebilirse de bu üç sistemden hangi ikisinin birbirine daha çok benzediği ve hangi ikisinin birbirinden daha farklı olduğu soruları cevapsız kalmaktadır. Bu yüzden Nobes biyoloji biliminden ödünç aldığı "sınıf (class) alt sınıf (sub-class) ve aile (family) tarzında hiyerarşik bir sınıflandırma modeli kullanmıştır.

c- Ayırıştırıcı Özellikler: Seçilen örneklem için tayin edilecek faktörlerin uygunluğuna dikkat çekerek öncekilerde olduğu gibi ekonomik ve politik açıdan birbirlerinden çok farklı olan ülkelere aynı faktörlerin uygulanmasını doğru bulmamıştır. Bu bağlamda Nobes kendi çalışmasında PW'nin anketindeki gelişmiş 14 ülkeyi baz almış ve sadece bu ülkelere uygun olacak şekilde dokuz adet faktör üretmiştir (Nobes ve Parker, 2002:63-65). Aşağıdaki şekil 7 Nobes'un sınıflandırma çalışmasını göstermektedir.

Şekil 7. 1980 Yılında Bazı Gelişmiş Ülkelerin Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması

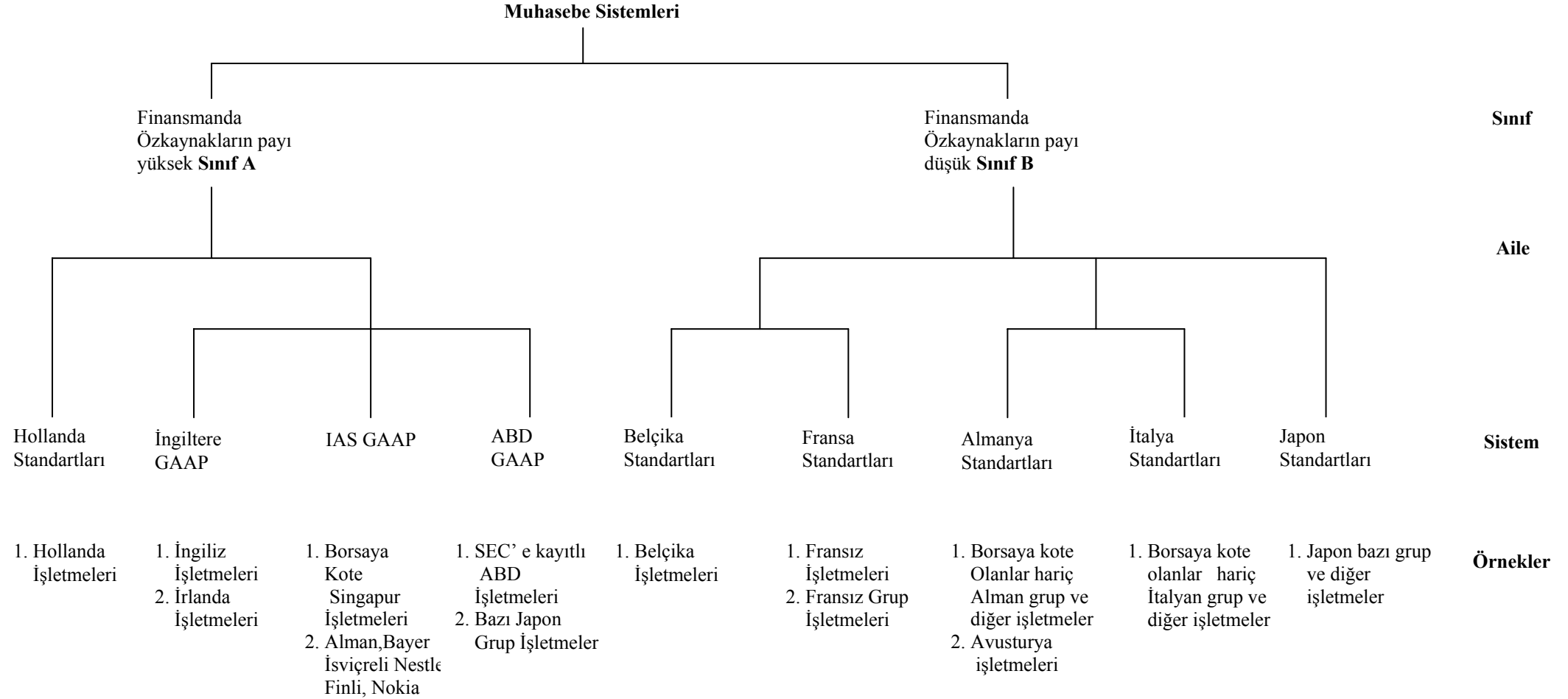


Kaynak: Nobes ve Parker, 2002:65.

Şekil 7’de görüldüğü gibi Nobes sınıflandırmasını yaparken hiyerarşik bir model kullanmıştır. Model iki sınıf, iki alt sınıf ve altı adet aileden oluşmaktadır. Bu model sayesinde ülke muhasebe sistemlerinin benzerliklerine göre birbirleriyle olan mesafeleri daha iyi anlaşılabilir. Mesela, şekil 7’de yer alan 14 gelişmiş ülke arasından muhasebe sistemleri birbirine en uzak ülkeler muhasebe sistemini devletin dizayn ettiği, vergilendirmenin ve ulusal ekonomik politikaların muhasebe uygulamalarıyla beraber yürütüldüğü İsveç’le devletin muhasebe uygulamalarının belirlenmesinde etkisinin neredeyse hiç olmadığı tamamen piyasanın ve işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda muhasebe uygulamalarının gerçekleştirildiği Hollanda dır.

Roberts, 1995 yılında yukarıdaki sınıflandırma şekline bazı eleştiriler getirmiştir. Roberts, biyoloji biliminden esinlenerek kurulan hiyerarşinin ancak bir teşbihten öteye geçemeyeceğini çünkü biyoloji bilimindeki canlı türlerinin sınıflandırılmasında evrimin var olduğunu ancak Nobes’un modelinin evrimi içermediğini belirtmiştir. Nobes tarafından haklı bulunan bu eleştiriler neticesinde çeşitli değişiklikler yapılarak 1998 yılında aşağıdaki sınıflandırma yapılmıştır.

Şekil 8. 1998 Yılında Bazı Ülkelerin Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması



IAS: International Accounting Standarts (Uluslar arası muhasebe standartları)
 GAAP: Generally Accepted Accounting Principles (Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri)

Nobes'un Şekil 7 ve Şekil 8'de gösterilen her iki çalışmasında da iki gruplu sınıflandırma yapılmıştır. İki çalışma karşılaştırıldığında, grupların özellikleri ve üye ülkeler açısından Anglo-Sakson ve Kıta Avrupa şeklinde temelde iki sınıfın varlığından söz etmek mümkün olmaktadır. Ancak daha öncede kısaca değinildiği gibi bu iki grupla ilgili yapılan ayırım noktasında literatürde görüş birliği yoktur.

Cairns (1997) ve Alexander ve Archer (2000) bu iki gruplu sınıflandırmanın geçerliliğine şüpheyle yaklaşmakta ve şu argümanları sunmaktadırlar. Anglo-Sakson veya Amerikan, Kıta Avrupa muhasebe sistemlerinin birbirlerine benzediği dolayısıyla ayırımın gün geçtikçe daha fazla zorlaştığı ve anlamsızlaştığını öne sürmektedirler. Hatta günümüzde belki de Amerikan muhasebe sistemi ile Alman muhasebe sistemi arasındaki benzerliklerin Amerikan ve İngiliz muhasebe sistemlerinin aralarındaki benzerliklerden daha fazla olduğunu belirtmişlerdir.

Nobes bu eleştirilere kısmen hak vererek şöyle karşılık vermiştir. İki grup arasındaki farkın başta konsolidasyon uygulamaları açısından ortadan kaybolduğu bunun temel nedeni AB'nin muhasebenin harmanizasyonu ile ilgili direktifleri ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin (IASB) çalışmalarıdır. Buna rağmen yapılan ikili gruplandırma hala güçlü bir açıklayıcıdır. Çünkü uluslararası muhasebe standartları belirli büyüklüğe ve özelliğe sahip işletmelerce kullanılmaktadır. Ayrıca ABD ve İngiltere'nin muhasebe sistemlerinin aynı grupta olamayacak kadar birbirlerinden farklı olduğu eleştirisindeki temel hata ise eleştiri sahiplerinin kıyaslama yaparken, iki ülke arasındaki düzenleme süreci ve kuruluşlarının karşılaştırılmasına bakarak karar vermeleridir. Oysa muhasebe uygulamalarına bakıldığında iki sistem arasında ciddi benzerlikler vardır (Nobes ve Parker, 2002: 65-68).

3.2.8 Douppnik ve Salter'in Sınıflandırması

Douppnik ve Salter'in 1993 yılında yayınlanan araştırmalarının temel amacı, bu çalışmada şekil 7'de gösterilen, 1987 yılında Berry tarafından genişletilen Nobes'un 1983 yılındaki hiyerarşik sınıflandırmasının geçerliliğinin test edilerek ve mevcut ulusal muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasıdır.

Bu çalışmada veriler PW'nin 1979 yılında yaptığı anketin verilerinin içerisinde 100 adet muhasebe uygulaması seçilmiştir. Daha sonra ANOVA testi

yapılmıştır. Ulaşılan güvenilirlik düzeyinde ulusal muhasebe uygulamalarından bir veri tabanının oluşturulabileceği anlaşılmıştır.

Son aşamada PW 1979 anketinden seçilen bu sorular yurt dışında en az iki adet şubesi olan sekiz adet uluslararası muhasebe ve danışmanlık firmalarının merkez ofislerine gönderilmiştir. 50 ülkenin bilgilerini içeren 174 adet anket geri dönmüştür.

Anketlerdeki cevaplar analiz edildikten sonra hiyerarşik sınıflandırma yapılmıştır. Araştırmanın sonucunda yapılan sınıflandırmada makro ve mikro olmak üzere iki adet sınıfa ulaşılmıştır. Mikro grubu, muhasebe standartlarının yasa koyucular yerine uygulayıcılar tarafından belirlendiği ülkeler oluştururken makro grubunu muhasebe standartlarının belirlenmesinde yasa koyucuların hakim olduğu ülkeler oluşturmuştur. Bu bağlamda araştırma sonuçları Nobes'un çalışmasıyla paralel çıkmıştır. Mikro grubunda yer alan ülkeler; İngiliz kolonileri, ABD, Hollanda, Tayvan ve Lüksemburg'tur. Makro grupta yer alan ülkeler, kıta Avrupa'sı ülkeleri, Latin Amerika ülkeleri ve Arap ülkeleridir (Doupnik ve Salter, 1993:41-52).

3.2.9 d'Arcy'nin Sınıflandırması

d'Arcy aynı veri setini (TRANSACC veri tabanı) kullanarak iki farklı sınıflandırma çalışmasında bulunmuştur. Her iki çalışmada muhasebe kurallarını sınıflandırma kriteri olarak seçmiştir. Bunlardan ilki finansal tabloların karşılaştırılabilirlik(comparability) özelliğini baz alan çalışmadır. 2000 yılında yayımlanan bu çalışmanın temel varsayımı, mali tabloların karşılaştırılabilirlik özelliğinin yüksek kalitede ki ulusal muhasebe sistemlerinde düşük kalitedeki ulusal muhasebe sistemlerine göre daha kuvvetli olacaktır. Daha açık bir ifadeyle yazar mali tabloların karşılaştırılabilirlik özelliğini onların kalitesini ölçmede yeterli olan bir araç olarak görmüştür.

d'arcy'yi bu algıya veya bu varsayıma götüren düşünce, bir ülkede mali tablo hazırlamayla ilgili tekdüze ve bağlayıcı kuralların olmaması veya azlığı, mali tabloları hazırlayanların hareket alanlarını artırmaktadır. Bu durumun, doğal bir sonucu olarak aynı ülkede ve hatta aynı sektördeki farklı uygulayıcılar tarafından hazırlanan farklı işletmelere ait mali tabloların karşılaştırılabilirliği güçleşmektedir.

Neticede yatırım kararlarının alınması zorlaşmakta ve temel amacı bilgi sağlama olan mali tablolar işlevini eksik ifa etme durumunda kalmaktadırlar. Bu noktada, IASC tarafından yürütülen “Kaşılaştırılabilme’nin İyileştirilmesi Projesinin (Comparability Improvement Project)” bu görüşü desteklediği ifade edilmektedir (d’Arcy, 2000:46).

Çalışmada istifade edilen veri seti Alman Prof. Dr. Diether Ordelheide’nin editörlüğünde ve uluslararası muhasebe ve danışmanlık firması KPMG tarafından desteklenerek yazımı tamamlanan, içerisinde başta Avrupa ülkeleri ile ABD, Kanada, Japonya gibi ülkelerin muhasebe sistemlerini ve uluslararası finansal raporlama standartlarını tanıtan bir kitaptır. İsmi “Uluslararası Muhasebe (Transnational Accounting)”olan bu kitap, tanıtılan ülkenin muhasebe uygulamalarının önce tek bir işletmenin karşılaştığı mali olaylara sonra ise grup şirketlerinde karşılaşılan mali olaylara getirdiği çözümleri ele almaktadır. Kitap bir çeşit veri tabanı görevi görmekte ve kısaca TRANSACC olarak isimlendirilmektedir. Bu bağlamda en son UFRS’ler dahil kitapta yer verilen tüm ülke muhasebe sistemlerini bir referans matrisinde özetlenmiştir. Matris, tüm ülkelerin değerlendirme, konsolidasyon, bilanço ve gelir tablosunun hazırlanışıyla ilgili çok sayıda kuralı içermektedir. Muhasebe uygulamalarıyla ilgili olan bu kurallar her ülke için tek tek matriste G (yapılması gerekli), İ (izin verilmiş) ve Y (yasaklanmış) şeklinde sembollerle kısaltılarak gösterilmiştir (d’arcy, 2001:335).

d’Arcy her iki çalışmasında da bu üçlü cevap şeklini şu şekilde ikiye düşürerek değer atamıştır. Meselâ: “geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi” ifadesi yapılması gerekli veya yasaklanmış şeklinde iki forma indirilmiş, ancak yanıtlar yine TRANSACC’daki gibi ele alınmıştır. Bu durum aşağıdaki tablo 12’de daha açık bir biçimde gösterilmektedir.

Tablo 12. Cevapların İki Seçeneğe İndirilmesi

Muhasebe Kuralı	A Ülkesi Yapılması gerekli	B Ülkesi İzin verilmiş	C Ülkesi Yasaklanmış
geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi gerekli	1	0	0
geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi yasaklanmış	0	0	1

Kaynak: d’Arcy, 2000:51.

Tablo 12’i tek başına veri olarak ele alınırsa, başta yapılan varsayıma göre A ve C ülkelerinin muhasebe sistemlerinin B ülkesininkinden daha kaliteli olduğu kabul edilebilir. Çünkü B ülkesinde işletmeleri bağlayıcı pozitif veya negatif yönde bir düzenleme bulunmamakta muhasebeciler geliştirme maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda tamamen serbest davranmaktadırlar. Böylece aynı mali olay farklı şekillerde raporlanarak mali tabloların karşılaştırılabilme özelliği kaybolmakta ve bunun sonucunda raporlama kalitesi düşmektedir. Bir bakıma d’Arcy bu çalışmasında muhasebe düzenlemeleri ile mali tabloların kalitesi arasında bir ilişki kurarak, muhasebe düzenlemelerinin yoğunlaştığı ülke sistemlerinin kaliteli mali tablo ürettiğini ortaya çıkarmıştır. Aşağıda yer alan tablo 13 d’Arcy’nin (2000) ilk çalışmasının sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 13. Düzenleme Yoğunluğuna Göre Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması

Yoğun Düzenleme	Normal Düzenleme	Hafif Düzenleme
İspanya	Fransa	Almanya
ABD	Japonya	Danimarka
İsveç	UFRS	İsviçre
Avustralya	Kanada	
İngiltere	Belçika	
	Avusturya	
	Hollanda	

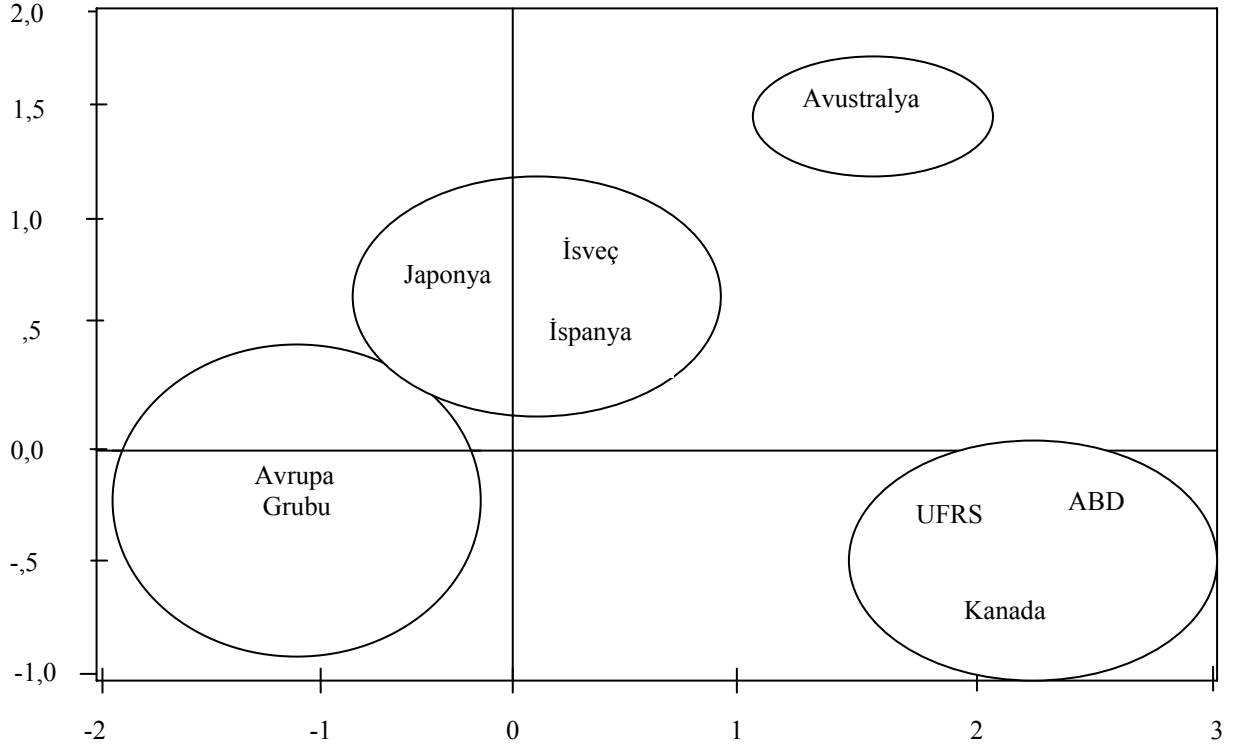
Kaynak: d’Arcy, 2000: 56.

d’Arcy’nin literatürde geniş yankı bulan asıl çalışması ikinci çalışmasıdır ve 2001 yılında yayınlanmıştır. Bu çalışmada d’Arcy TRANSACC veri tabanını kullanmış ve burada yer alan 14 ülkenin her biri ile UFRS’lerin muhasebe uygulamaları için belirledikleri gereklilikleri (standartlar) sınıflandırma kriteri olarak kullanmıştır. Çalışmanın ulaştığı özellikle altı çizilen en önemli sonuç Anglo-Amerikan ve Kıta Avrupa şeklindeki ayrımın istatistikî olarak kanıtlanamadığıdır. Ayrıca yazar ulusal bir sistem olmamasına rağmen UFRS’lerin sınıflandırmaya dahil edilmesinin nedeni için UFRS ve Anglo-Amerikan standartların birbirleriyle uyum içinde olduğu argümanının doğruluğunun test edilmesine işaret etmektedir.

Yapılan analizler sonucu sistemler arasındaki benzerliklere göre hiyerarşik bir sınıflandırma yapılmıştır. d’Arcy sınıflandırmasında çok boyutlu sıralamayı (multidimensional scaling) tercih etmiş ve üç gruplu bir sınıflandırma yapmıştır. Avustralya ise hiçbir gruba dâhil edilememiş tek başına bırakılmıştır. Çalışma

sonucu elde edilen gruplar şöyledir; Avrupa, Kuzey Amerika, Japonya, İsveç, İspanya ve tek başına Avustralya'dır. Aşağıdaki Şekil 9 bu sınıflandırmayı göstermektedir.

Şekil 9. d'Arcy'nin Sınıflandırması



Kaynak: d'Arcy, 2001:343.

Yukarıdaki şekilde kısaca Avrupa grubu olarak belirtilen ülkeler; Fransa, Belçika, Avusturya, Almanya, Danimarka, Hollanda, İngiltere, İsviçre'dir. Şekildeki hiyerarşik sınıflandırmaya göre birbirlerine en çok benzeyen sistemler Avusturya ve Almanya olmuştur. Birbirlerinden en uzak sistemler ise Fransa ve ABD'dir. Araştırmanın amaçlarından birisi olan UFRS ve Anglo-Amerikan sistemlerin birbirlerine uyumlu olduğu ya da benzediği öngörüsü de şekle göre nispeten doğru kabul edilebilir. Ancak en önemlisi daha öncede ifade edildiği gibi İngiltere ve ABD'nin muhasebe sistemlerinin bu çalışmaya göre kesinlikle aynı grupta kabul edilemeyecekleridir (d'arcy, 2001:336-343).

C. Nobes yukarıdaki sınıflandırmaya ve varılan Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası ayırımına getirilen eleştirilere bir cevap olarak 2004 yılında bir makale

yayınlamıştır. Nobes makalesinde d'Arcy'nin kullandığı veri tabanının kendisini yanlışa götürdüğünü ve araştırmanın güvenilir olmadığını iddia etmiştir. Bu bağlamda Nobes kendisi gibi d'Arcy'nin de PW'nin veri tabanında yanlışlar yapıldığını belirtmesine rağmen benzer yanlışları kendi veri tabanında da bulunduğunun farkında olmadığını belirtmektedir. Ayrıca konsolide şirket ayrımında da yanlışlar yapıldığını belirtmektedir (Nobes, 2004:190-192).

Nobes'un itirazlarını içeren makalenin yayınlandığı derginin aynı sayısında d'Arcy'nin yapılan eleştirilere karşı verdiği cevap yayınlanmıştır. d'Arcy eleştirilere verdiği cevabında özetle ampirik çalışma sonuçlarının yorumlanmasında veri tabanının kısıtlarının göz önüne alınarak dikkatli olunması gerektiğinin altını çizmiş ancak bu konuda yapılacak çalışmalarında hiçbir zaman tam bir objektifliğe sahip olamayacağını ve önceki çalışmalarla tam tutarlı olması gerektiğine inanmadığını yazmıştır. Nobes'un kullanılan veritabanı olan TRANSACC için yaptığı eleştirilere de katılmamış ve konsolide şirket ve normal şirket ayrımının veri tabanı editörlerince yapıldığını belirtmiştir (d'Arcy, 2004:202-205).

3.3 HESAP ÇERÇEVELERİNE GÖRE MUHASEBE SİSTEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Muhasebe sistemleri daha spesifik bir biçimde kayıt düzenleri açısından incelendiğinde hesap çerçevelerinde uluslararası farklılıkların var olduğu görülecektir. Hesap çerçevelerine göre yapılan sınıflandırmalardan önce, kavram karmaşasının önlenmesi için hesap çerçevesi, genel hesap planı ve hesap planı kavramlarının açıklanması faydalı olacaktır.

-Hesap Çerçevesi Kavramı: *“Hesap çerçevesi bir ülkede bulunan kurum ve işletmenin tüm hesaplarını, belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde hesap sınıfı (hesap kümesi) olarak bölümleyen ve bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan genel bir yönergedir.”*

- Genel Hesap Planı Kavramı: *“ Genel hesap planı; belirli bir hesap çerçevesine dayanarak, aynı işi yapan kurum ve işletme topluluklarının ya da bir çok şubesi olan büyük kurum ve işletmelerin, ana hesaplarını ve tali (alt) hesaplarını, belirli bir sistem içinde tanımlayan, kesin olarak sınırlayan ve açıklayan bir yönergedir.”*

- Hesap Planı Kavramı: “ İşletme kullanacağı hesapları önceden planlayarak bunların bir listesini yapar. Bu yapılırken kullanılacak hesapların belirli bir sıra ve belirli bir grupta altında oluşturulması yöntemi tercih edilir. Bir işletmede kullanılacak hesapların, sistemli, organize ve gruplandırılmış bir şekilde listelenmesi sonucunda oluşan listeye hesap planı denilir(Elitaş ve Aydemir, 2008:94).”

Yukarıdaki akademik tanımlamalar uygulama ekseninde şöyle örneklendirilebilir. Hesap çerçevesi bir ülkedeki tüm işletmeler için geçerli olan ve uyguladıkları bir yönergedir. Genel hesap planı, belirli bir sektördeki işletmelerin uyguladıkları yönergedir. Hesap planı ise o ülkedeki cari hesap çerçeve ve sektördeki genel plana uygun şekilde hesapların düzenlendiği ve tek bir işletmece uygulanan plandır.

Tablo 14. Hesap Çerçevesi, Genel Hesap Planı Ve Hesap Planı Kavramları

	Muhasebe Kayıt Sisteminin Temel Öğeleri	Uygulama Alanı	İçerik
1	Tekdüzen Hesap Çerçevesi	Ülke düzeyinde	Hesap Sınıfı ve Hesap Grubu
2	Genel Hesap Planı	İşkolu-sektör- düzeyinde	Ana Hesaplar (Defter-i Kebir Hesapları)
3	Hesap Planı	İşletme düzeyinde	Ana Hesaplar ve Yardımcı Defter Hesapları

Kaynak: Ayboğa, 2003:3.

Hesap çerçevelerinin temel görevi işlem muhasebesi veya finansal muhasebe hesapları ile işletme veya maliyet muhasebesi arasındaki ilişkiyi düzenleyerek bir muhasebe sistemi oluşturmaktır. Bu bağlamda muhasebe sistemleri sınıflandırılırken dört farklı grup ortaya çıkmaktadır. Bunlar; “aşırı birci, aşırı ikici, ölçülü birci ve ölçülü ikici muhasebe sistemleridir (Yazıcı, 1998:163).

3.3.1 Aşırı Birci Muhasebe Sistemi

Bu muhasebe sistemi uygulandığı bir ülkenin hesap çerçevesinde finansal muhasebeye ilişkin; varlık, borç, sermaye, gider ve zarar, gelir ve kâr hesapları ile maliyet muhasebesine ait gider türleri, gider yerleri, gider taşıyıcı hesaplarına aynı

ölçüde yer verilmekte bunun sonucunda işletme dışı ve içi ile ilgili hesaplar aynı çatı altında toplanmakta, bu ise Aşırı Birci Muhasebe sisteminin tercih edildiğini göstermektedir.

Finansal muhasebe ile maliyet muhasebesi arasındaki ayrımı dikkate almayan ve her ikisine ait hesapları tek bir hesap çerçevesinde toplayan bu sistemin en bilinen örnekleri; Alman akademisyen E. Schmalenbach'ın hesap çerçevesi ve bunun geliştirilmesiyle oluşturulan 1937 yılında Bakanlar Kurulu kararıyla zorunlu kılınan Alman Zorunlu Hesap Çerçevesidir (Arzova, 2009: 112).

Şekil 10. Alman Zorunlu Hesap Çerçevesi–1937

Hesap Sınıfı: 0 DURAN HESAPLAR

Hesap Sınıfı: 1 FİNANSAL HESAPLAR

Hesap Sınıfı: 2 İŞLETME DIŞI MASRAFLAR VE HÂSILAT AYIRICI HESAPLAR

Hesap Sınıfı: 3 HAM VE YARDIMCI MADDE İŞLETME GEREÇLERİ VE MAL SATIN ALMA HESAPLARI

Hesap Sınıfı: 4 MASRAFLAR VE MALİYET TÜRLERİ HESAPLARI

Hesap Sınıfı: 5 MALİYET BELİRTME HESAPLARI

Hesap Sınıfı: 6 MALİYET YERLERİ HESAPLARI

Hesap Sınıfı: 7 YARI VE TAM MAMUL HESAPLARI

Hesap Sınıfı: 8 HÂSILAT HESAPLARI YA DA MAL SATIŞ HESAPLARI

Hesap Sınıfı: 9 KAPANIŞ HESAPLARI

Kaynak: Yazıcı, 1998:173-175.

Hesap grupları ya da kümelerine yer verilmeyen 1937 tarihili zorunlu Alman hesap çerçevesinde maliyet muhasebesi hesapları 4,5,6,7 nolu hesap sınıflarılır ve görüldüğü gibi hesap çerçevesinin içinde doğrudan yer almaktadırlar.

3.3.2 Ölçülü Birci Muhasebe Sistemi

Bu sistemde, finansal ve maliyet muhasebesi hesapları yine aynı çatı altında toplanmıştır. Ancak bu sistemde işletmenin gider yerlerine ayrı ayrı hesaplar açılmayarak hepsi üretim işleri toplayıcı hesabında yer almaktadır. Gider türleri önce üretim işleri toplayıcı hesabına oradan da gider taşıyıcı hesaplarına aktarılmaktadır. Bu durum maliyet muhasebesi hesaplarında bir azalışa neden olmaktadır (Arzova, 2009:113). 01.01.1994 yılından itibaren Türkiye’de geçerli olan ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan hesap çerçevesi ölçülü birci muhasebe sistemine bir örnektir (Elitaş ve Aydemir, 2008:100).

Şekil 11. Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Çerçevesi

TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ

HESAP SINIFLARI

1 DÖNEN VARLIKLAR

2 DURAN VARLIKLAR

3 KISA VADELİ YABANCI VARLIKLAR

4 UZUN VADELİ YABANCI VARLIKLAR

5 ÖZKAYNAKLAR

6 GELİR TABLOSU HESAPLARI

7 MALİYET HESAPLARI

8

9 NAZIM HESAPLAR

Kaynak: 1 Sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1992:46.

3.3.3 Ölçülü İkinci Muhasebe Sistemi

Bir ülkenin hesap çerçevesinde finansal muhasebe hesaplarına büyük ölçüde yer verilirken maliyet muhasebesi hesaplarına fazla önem verilmiyorsa bu ülke muhasebe sistemi ölçülü ikinci muhasebe sistemine tabi kabul edilmektedir. Maliyet muhasebesi ile olan uyum ve bağlantının üretim stok tutarları da dikkate alınarak genel işletme sonuçları hesabıyla sağlandığı sistemdir. 1947 yılı Fransız ve İtalyan hesap çerçeveleri bu sisteme örnek ülkelerdir (Arzova, 2009:113).

Şekil 12. Fransız Genel Muhasebe Planı–1947

Hesap Sınıfı: 1 SÜREKLİ SERMAYE

Hesap Sınıfı: 2 SABİT DEĞERLER

Hesap Sınıfı: 3 STOKLAR

Hesap Sınıfı: 4 ÜÇÜNCÜ KİŞİ HESAPLARI

Hesap Sınıfı: 5 FİNANSAL HESAPLAR

Hesap Sınıfı: 6 DOĞAL NİTELİKLERİNE GÖRE MASRAF TÜRLERİ

Hesap Sınıfı: 7 DOĞAL NİTELİKLERİNE GÖRE HASILAT TÜRLERİ

Hesap Sınıfı: 8 SONUÇ HESAPLARI

Hesap Sınıfı: 9 ÇÖZÜMSEL İŞLETME MUHASEBESİ HESAPLARI

Hesap Sınıfı: 0 İSTATİSTİK HESAPLARI

Kaynak: Yazıcı, 1998:189-192.

3.3.4 Aşırı İkinci Muhasebe Sistemi

Aşırı ikinci muhasebe sistemi hesap çerçevesinde sadece finansal muhasebe hesaplarına yer verilen, maliyet muhasebesi hesaplarıyla olan bağlantının gider hesapları, yarı veya tam mamul stok değişim hesaplarıyla sağlandığı iki muhasebenin ayrı ayrı yürütüldüğü sistemdir. Azerbaycan hesap planı bu sisteme örnek olarak gösterilebilir (Arzova, 2009:114). Ayrıca buraya kadar anlatılan muhasebe sistemlerinin hesap çerçevelerine göre sınıflandırılması konusunu Türkiye'ye getiren ve işlenmesine öncülük eden Prof.Dr. Mehmet Yazıcı'nın 1965 yılında önerdiği tek düzen hesap çerçevesi bu sisteme örnektir.

Şekil 13. Mehmet Yazıcı'nın Türk işletmelerine önerdiği hesap çerçevesi –1965

Hesap Sınıfı: 1 PARA ALACAKLAR VE AKTİF DÖNEM AYRIMLARI

Hesap Sınıfı: 2 ALIŞLAR; MADDE, GEREÇ, MAL VE ÜRETİKLER

Hesap Sınıfı: 3 TEMEL YATIRIMLAR “SABİTLER”

Hesap Sınıfı: 4 BORÇLAR VE PASİF DÖNEM AYRIMLARI

Hesap Sınıfı: 5 ÖZSERMAYE

Hesap Sınıfı: 6 MADDE, GEREÇ SARFLARI VE SATILAN MALIN MALOLUŞLARI

Hesap Sınıfı: 7 EMEK MASRAFLARI

Hesap Sınıfı: 8 DIŞ EDİM, SERMAYE MASRAFLARI VE BAŞKA MASRAFLAR

Hesap Sınıfı: 9 HASILAT, KOŞULLU BAĞLANTILAR, AÇILIŞ VE KAPANIŞLAR

Hesap Sınıfı: 0 BOŞ YA DA KOŞULLU BAĞLANTILAR AÇILIŞ VE KAPANIŞLAR

Kaynak: Yazıcı, 1998:201-203.

4. LİTERATÜRDEKİ SINIFLANDIRMA ÇALIŞMALARINA GENEL BİR BAKIŞ

Bu bölümde uluslararası muhasebe literatüründe yer alan sınıflandırma çalışmaları; içsel, dışsal ve hesap çerçevelerine göre üç farklı başlık altında incelenmiştir. Mümkün olduğunca birincil kaynaklardan incelenmeye çalışılmıştır. Ancak muhasebe sistemleri sınıflandırma çalışmaları 1970'lerin ortalarından başlayarak 1990'ların sonuna kadar olan 20 yıllık periyotta yoğun bir şekilde işlenmiş, bu tarihten sonra ise bu tür çalışmaların sayısında azalma olmuştur. Diğer bir ifadeyle çalışmaların yoğunlaştığı periyot aşağı yukarı 20 yıl önceyi kapsamaktadır. Doğal olarak bu durum da her sınıflandırma çalışmasının birinci kaynaktan incelenmesini zorlaştırmaktadır.

Günümüzde uluslararası muhasebe literatürünün genişliği dikkate alındığında bu çalışmada önceki sınıflandırma çalışmalarının hepsine ulaşıldığı iddiasında bulunmak doğru olmayacaktır. Ancak aşağıdaki tabloda burada incelenen ve incelenemeyen çok sayıda sınıflandırma çalışmasının; araştırma konusu, sınıflandırma kriteri, analiz yöntemi ve ulaşılan sonuçlarına yer verilmektedir.

Tablo 15. Literatürdeki İçsel ve Dışsal Muhasebe Sistemleri Sınıflandırma Çalışmalarına Genel Bir Bakış

Çalışmanın Yazarı ve Yayın Tarihi	Araştırmanın Kavramsal Tasarımı		Araştırmanın Yöntemsel Tasarımı					Araştırma Bulguları	
	Çalışma Konusu	Sınıflandırma Kriteri	Veritabanı	Kümeleme Seviyesi	Ölçekleme Seviyesi	Analiz Yöntemi	Çalışılan Ülke Sayısı	Bulunan Grup Sayısı	Sonuçlar
Hatfield, 1911	İngiltere,Fransa, Almanya, ABD muhasebeleri arasındaki farklılıklarının tanımlanması	Muhasebe Uygulamaları	Kendi üretimi	Yok	Yok	Yargısal	4	3	ABD/İngiltere ve Kıta Avrupası
Seidler, 1967	Uluslararası muhasebe farklılıklarının tutarlı bir şekilde geliştirilerek sunulması	Ekonomik, politik ve hukuk faktörler temel alınarak meydana getirilen etki alanları	Kendi üretimi	Yok	Yok	Yargısal	Yok	3	İngiliz/ ABD ve Kıta Avrupası
Mueller, 1967	Temel muhasebe yapılarını keşfederek analiz için gerekli çerçeveyi oluşturmak	Muhasebe sistemlerinin gelişiminde rol oynayan iş dünyasıyla, ekonomi ve devletle ilgili faktörler	Kendi üretimi	Yok	Yok	Yargısal	Yok	4	Gelişim şekilleri; Makro-Ekonomik;İsveç Mikro-Ekonomik;Hollanda ve İtalya Bağımsızlar; İngiltere ve ABD Tekdüzen; Almanya
Mueller, 1968	Ulusal iş dünyası çevresi temelli sınıflandırma	İş dünyası, Ekonomi ve hukuk ile ilgili özellikler	Kendi üretimi	Yok	Yok	Yargısal	Yok	10	ABD/Kanada/Hollanda, Britanya Topluluğu, Almanya/Japonya
Previts, 1975	Pozitif, normatif ve tarihi faktörlere göre sınıflandırma	Çevresel koşullar, standart koyucuların geleceğe ait etkileri, tarihi koşullar	Kendi üretimi	Yok	Yok	Yargısal	Yok	2	Anglo-Amerikan, Kıta Avrupası

Tablo 16'nın devamı

Çalışmanın Yazarı ve Yayın Tarihi	Araştırmanın Kavramsal Tasarımı		Araştırmanın Yöntemsel Tasarımı					Araştırma Bulguları	
	Çalışma Konusu	Sınıflandırma Kriteri	Veritabanı	Kümeleme Seviyesi	Ölçekleme Seviyesi	Analiz Yöntemi	Çalışılan Ülke Sayısı	Bulunan Grup Sayısı	Sonuçlar
AAA, 1977	Uluslararası etki alanlarını bularak bir morfoloji önermek	Etkileyen faktörler e uygun 8 parametre	Kendi üretimi	Global	Yok	Yargısal	6	5	İngiliz, Fransa/İspanya/Portekiz,Almanya/Hollanda, Komünist, ABD
Barrett, 1977	Yabancıların finansal raporlarının ABD'deki finansal raporlardan önemli derecede farklı olup olmadığını ampirik olarak test etmek	1963-1972 dönemine ait 103 firmanın mali raporlarından seçilen 17 adet açıklama uygulaması	Kendi üretimi	Tekdüze	Ordinal → Kardinal	Ağırlıklandırılmış İndeks	7	3	ABD/İngiltere, Japonya/İsveç/Hollanda/Almanya, Fransa, diğerleri sınıflandırılmamıştır.
Da Costa vd., 1978	Çevresel faktörlerin muhasebe sistemlerinin gruplandırılması üzerindeki etkileri	100 adet muhasebe uygulaması	Price Waterhouse 1973 anketi (PW 73)	Çeşitli	Ordinal	Temelde faktör analizi ile ayrıca her ülke ve faktör için Q-analizi	38	2	Britanya Topluluğu ve ABD modeli
Frank, 1979	Ekonomik ve çevresel faktörlere göre muhasebe kavram ve uygulamalarındaki değişiklikler	233 adet muhasebe uygulaması	PW 73 ve kendi üretimi	Çeşitli	Ordinal → kardinal (%) kullanılmış	Faktör analizi en yüksek değerlere göre gruplandırma	38	4	Britanya Topluluğu, Latin Amerika, Kıta Avrupası, ABD modeli
Nair ve Frank, 1980	Muhasebe uygulamalarında ölçme ve açıklama farklılaşmasına göre sınıflandırma	147 adet ölçme uygulaması ve 86 adet açıklama uygulaması, çevresel faktörler	PW 73+75 ve kendi üretimi	Çeşitli	Ordinal → kardinal (%) kullanılmış	Faktör analizi en yüksek değerlere göre gruplandırma	38/46	4 adet ölçme uygulamalarına göre ve 7 adet açıklama uygulamalarına göre	Çevresel faktörler sadece ölçme uygulamalarında sonuç vermiştir. Britanya Topluluğu, Latin Amerika-Güney Avrupa, Kuzey ve Orta Avrupa, ABD modeli, Şili

Tablo 16'nın devamı

Çalışmanın Yazarı ve Yayın Tarihi	Araştırmanın Kavramsal Tasarımı		Araştırmanın Yöntemsel Tasarımı					Araştırma Bulguları	
	Çalışma Konusu	Sınıflandırma Kriteri	Veritabanı	Kümeleme Seviyesi	Ölçekleme Seviyesi	Analiz Yöntemi	Çalışılan Ülke Sayısı	Bulunan Grup Sayısı	Sonuçlar
Nobes ve Matatko, 1980	1978 tarihli Da Costa vd. yaptığı sınıflandırmanın farklı faktörlerle geçerliliğinin test edilmesi	233 adet muhasebe uygulaması	PW73+75	Çeşitli	Ordinal → kardinal	Faktör analizi ve Q analizi	38	12	Sadece Da Costa vd. bulduğu sonuçlardan İngiliz modeli desteklenmiştir.
Nair, 1982	Karşılaştırmalı ve ampirik çalışmalar için bir rehber hazırlamak ve daha önce yapılan NAir/Frank çalışmasındaki grupların zaman içinde değişip değişmediğini görmek	Ölçme ve açıklama ait muhasebe uygulamaları	PW 79	Çeşitli	Ordinal → kardinal (%) kullanılmış	Faktör analizi en yüksek değerlere göre gruplandırma	64	7 adet ölçme uygulamalarına göre ve 10 adet açıklama uygulamalarına göre	Ölçme uygulamalarına göre: Britanya Topluluğu, Orta Amerika, Orta Avrupa ve İskandinavya, ABD, Güney Amerika, Afrika, Hindistan
Goodrich, 1982	PW verilerinin faktörler açısından gruplandırılması	26 adet muhasebe ilkesi	PW 79	Tekdüze	Ordinal (Kendall korelasyon katsayısı)	Faktör analizi en yüksek değerlere göre gruplandırma	64	5	Prototipler: ABD, İsviçre, İngiltere, Brezilya, Jersey Adaları.
Doupnik, 1987	IASC'ın kuruluşundan itibaren harmanizasyona gösterdikleri olumlu çabalar	70 adet muhasebe uygulaması	PW 75 ve kendi üretimi	Çeşitli	Ordinal → kardinal	Faktör analizi	36	6	Britanya Topluluğu, Güney Amerika/Güney Avrupa, Japonya/Panama/ABD/Kanada/Meksika, İskandinavya, Almanya
Puxty vd., 1987	Muhasebe düzenleme sürecinin farklı formlarına göre bir model oluşturmak	Muhasebede standart koyma	Kendi üretimi	Yok	Yok	Yargısal	Yok	4	Liberal, Liberal Konsensüs: İngiltere Devletçi: Almanya Devletçi Konsensüs: İsveç

Tablo 16'nın devamı

Çalışmanın Yazarı ve Yayın Tarihi	Araştırmanın Kavramsal Tasarımı		Araştırmanın Yöntemsel Tasarımı					Araştırma Bulguları	
	Çalışma Konusu	Sınıflandırma Kriteri	Veritabanı	Kümeleme Seviyesi	Ölçekleme Seviyesi	Analiz Yöntemi	Çalışılan Ülke Sayısı	Bulunan Grup Sayısı	Sonuçlar
Daley ve Mueller, 1989	Muhasebe standart koyma sürecinde devletin ve özel kuruluşların rolü ve denetim	Muhasebede standart koyma	Kendi üretimi	Yok	Yok	Yargısal	Yok	4	Devletçi: Almanya, Fransa, Piyasa hakimiyeti: Avustralya, Kanada, İngiltere, Devlet-Piyasa ortaklığı: ABD, Karma: Hollanda
Nobes, 1983-1994	PW verilerine göre hazırlanan hiyerarşik sınıflandırmanın test edilmesi	2 açıklayıcı değişken ve 7ölçme uygulaması ve 267 muhasebe uygulaması	Kendi üretimi ve PW 79	Çeşitli	Ordinal → kardinal	En yakın ve en uzak komşu gruba göre gruplandırma analizi	14,64	Hiyerarşik olmasından dolayı çeşitli	Ufak sapmalarla öne sürülen hipotezler desteklenmiştir.
Nobes, 1992	Standart koyma sürecine göre sınıflandırma	Muhasebede standart koyma	Kendi üretimi	Yok	Yok	Yargısal	9	Hiyerarşik olmasından dolayı çeşitli	2 sınıf: Devletçi olmayan: ABD, Avustralya, Kanada, İngiltere, Hollanda, Yeni Zelanda, Devletçi: Almanya, Japonya, Fransa
Al Najjar, 1986	Nobes'un sınıflandırmasının geçerliliğinin test edilmesi ve yazarca test edilmek istenen artan devlet etkisi ve satndartizasyon hipotezleri	5 faktör ve 11 adet satndartizasyon elemanı.	Kendi üretimi	Çeşitli	Ordinal → kardinal	Ülkeler arasındaki farklara göre en yakın ve en uzak komşuların gruplandırılması	8	Hiyerarşik olmasından dolayı çeşitli	Ufak sapmalarla öne sürülen hipotezler desteklenmiştir
Gray, 1988	Muhasebe değerleri baz alınarak uluslar arası farkların kültürel faktörlere göre sınıflandırılması	Kültürel değer boyutu	Hofstede 80	Tekdüze	Kardinal	Kümeleme analizi ve çok boyutlu sıralama	50	9	Hofstede'nin kültürel sınıflandırması

Tablo 16'nın devamı

Çalışmanın Yazarı ve Yayın Tarihi	Araştırmanın Kavramsal Tasarımı		Araştırmanın Yöntemsel Tasarımı					Araştırma Bulguları	
	Çalışma Konusu	Sınıflandırma Kriteri	Veritabanı	Kümeleme Seviyesi	Ölçekleme Seviyesi	Analiz Yöntemi	Çalışılan Ülke Sayısı	Bulunan Grup Sayısı	Sonuçlar
Shoental, 1989	Sınıflandırmada muhasebe eğitiminin faktör olarak İngiltere ve ABD'de karşılaştırılarak test edilmesi	Muhasebe eğitimi ya da muhasebecilerin yetkinliği	Kendi üretimi	Tekdüze	Ordinal ikileştirilmiş kardinal	Ayırma analizi	2	2	İngiltere ve ABD için kurulan hipotezler desteklenmiştir.
Cooke ve Wallace, 1990	Gelişmiş ülkelerde muhasebe kuralları içsel güçlerle gelişmekte olanalarda dışsal güçler tarafından belirlenir	Muhasebe düzenlemeleri	PW 79 ve GRay/Campell Shaw 84	Tekdüze	Ordinal kardinal →	İndeks değerleri	21	4	Hipotezlere uygun olarak en fazla düzenleme olan ülkeler ABD ve İngilteredir.
Salter ve Doupnik, 1992	Hukuk sistemleri ile muhasebe sistemleri ilişkisi	100 adet muhasebe uygulaması	Modifiye PW 79 ve kendi üretim	Çeşitli	Kardinal	Kümeleme analizi	50	Hiyerarşik olmasından dolayı çeşitli	Hukuk sistemleri ile muhasebe sistemleri arasında açıklayıcı bir ilişki vardır.
Doupnik ve Salter, 1993	Nobes ve Berry tarafında önerilen sınıflandırmaların ampirik olarak test edilmesi	100 adet muhasebe uygulaması	Modifiye PW 79 ve kendi üretim	Çeşitli	Kardinal	Kümeleme analizi	50	Hiyerarşik olmasından dolayı çeşitli	Nobes'un sınıflandırmasını ufak sapmalarla doğrulamaktadır
Doupnik ve Salter, 1995	Sınıflandırmada kullanılan çevresel faktörler ile muhasebe uygulamaları arasındaki ilişkinin test edilmesi	100 adet muhasebe uygulaması ve sosyo ekonomik faktörler	Modifiye PW 79 ve kendi üretim	Çeşitli	Kardinal	Kümeleme analizi ve nispi korelasyon analizi	15	Hiyerarşik olmasından dolayı çeşitli	1993 yılındaki çalışmanın hipotezleri desteklenmemiştir.
d'Arcy, 1998	Muhasebe kurallarına göre hiyerarşik bir sınıflandırmanın hazırlanması	Muhasebe kuralları	Modifiye TRANSAC C referans matrisi	Tekdüze	Ordinal ikileştirilmiş →	Kümeleme analizi çok boyutlu sıralama	15	Hiyerarşik olmasından dolayı çeşitli	4 adet sınıflandırma: Avrupa, Kuzey Amerika, Japonya/İsveç/İspanya, Avustralya

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNİN YERİNİN BELİRLENMESİ VE GELECEĞİ

Bir ülkedeki işletmelerin genelini, bir döneme ait finansal raporlama uygulamalarının tamamı o ülkenin muhasebe sistemini oluşturmaktadır. Bu bağlamda muhasebe sistemleri, mali olayların kayıt altına alınma biçimlerinden bunların denetlenmesine, bu mesleği icra edenlerin özelliklerinden takip edilen muhasebe kurallarına kadar geniş bir ölçekte sınıflandırılabilir. İkinci bölümde daha detaylı ele alındığı gibi uluslararası muhasebe literatüründe bu alandaki çalışmalara rastlanılmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde ampirik olarak Türk muhasebe sisteminin diğer bazı ülke muhasebe sistemleriyle karşılaştırılması yapılarak hangi grubun içinde yer aldığı ve hangi ülke muhasebe sistemleriyle benzerlik gösterip hangi ülkelerin sistemlerinden uzak olduğu araştırılacaktır.

Son olarak, özellikle 2000’li yıllarda hız kazanan muhasebe sistemlerindeki yakınsama ve standartlaştırma sürecinden bahsedilerek bu sürecin ulusal sistemlere ve sınıflandırma çalışmalarına olan etkileri üzerinde durulacaktır.

1. ÖNCEKİ ÇALIŞMALARDA TÜRK MUHASEBE SİSTEMİ

Çalışmanın ikinci bölümü incelendiği zaman uluslararası literatürde Türkiye’nin de içerisinde yer aldığı bir çalışmanın bulunmadığı anlaşılmaktadır. Özellikle PWC’nin 1973, 1975 ve 1979 yıllarında yapmış olduğu anketlerinde Türkiye’ye yer vermemesi daha önceki çalışmalarda bu alanda Türk muhasebe sisteminin incelenememiş olmasının en önemli nedeni olarak gösterilebilir. Meselâ; bu anketlerden en kapsamlısı olan 1979 yılı anketi, gelişmiş batılı ülkelerinin yanı sıra Büyük Okyanus’un küçük ada ülkeleri ile Afrika’nın birçok ülkesine yer vermiş, toplamda 64 ülkeyi kapsayan bir anket olmasına rağmen Türkiye’ye yer

verilmemiştir. Bunun temel nedeni anketi düzenleyenlerin o tarihlerde Türkiye'yi bir Ortadoğu ülkesi olarak değerlendirmesidir. Çünkü yapılan her üç anketin örnekleminde de dünya üzerinde yer verilmeyen tek bölge Ortadoğu'dur.

Yerli literatürde ise yargısal olarak, muhasebe bilim adamlarınca Türk muhasebe sisteminin tarihsel açıdan Sümerbank gibi kamu işletmelerinin muhasebe uygulamaları istisna edilirse, Cumhuriyetin kuruluşundan 1950'li yıllara kadar Almanya'nın etkisinde, daha sonra ise ABD'nin etkisinde geliştiği belirtilmektedir (Yalkın, 2001:11; Çürük, 2001:131; Mugan, 1995:354). Bu görüşler ışığında Türk muhasebe sisteminin Kıta Avrupa muhasebe sisteminden Anglo-Sakson muhasebe sistemine doğru bir gelişim gösterdiği ve bu iki sistemin özelliklerine sahip olduğu söylenebilir.

2. ARAŞTIRMA VERİLERİ

Bu araştırmada 15 ülke ve IASC²⁸'in konsolidasyona tabi olmayan her ülke Anonim Şirketler'i (AŞ) için geçerli olan muhasebe kuralları²⁹ arasındaki benzerliklerden istifade ederek istatistiki tekniklerle sınıflandırma yapılması amaçlanmıştır. Veri tabanı olarak kısaca "TRANSACC" olarak adlandırılan Transnational Accounting and A Reference Matrix kullanılmıştır. TRANSACC veri tabanı 14 ülke ile IASC'ın muhasebe kurallarından oluşmaktadır. Her ülkenin kuralları o ülkenin yerli muhasebe akademisyenleri veya uzmanlar tarafından hazırlanmıştır. Türkiye'ye ait veriler de yine muhasebe akademisyenlerince ve diğer ülkelerle paralel bir şekilde 1995 yılı cari mevzuatına uygun olarak veri tabanına eklenmiş, böylece ülke sayısı 15 olmuştur.

Veriler bir muhasebe sisteminin temeli sayılabilecek bilanço ve gelir tablosu hazırlama kuralları baz alınarak hazırlanmış ve muhasebeleştirme (kaydetme, sınıflandırma, özetleme) ile değerlendirme ana başlıkları altında toplanmıştır. Muhasebe uygulamaları yerine, muhasebe kurallarının seçilmesinin nedeni ise, aynı mali olay

²⁸ IASC; International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) veri tabanının hazırlandığı 1995 yılında henüz IASB adını almamıştır.

²⁹ Çalışmanın bu kısmında muhasebe kuralı kavramıyla bir muhasebe metoduna ait kanun ve yönetmelik maddeleri gibi ilgili mevzuat veya muhasebe standardı veya özellikle yazılı kurallarla düzenlemenin çok yaygın olmadığı ülkeler içinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kast edilmektedir.

karşısında uygulamada işletmelerce yapılan yorum farklılıkları sonucu çok çeşitli uygulamaların ortaya çıkmasıdır. Bunun yerine her ülkenin muhasebe mevzuatlarının veya standartlarının taranması yoluyla veri derlemek daha objektif bir seçenek olarak görülmüştür. Ayrıca AŞ'lerin muhasebe kurallarının seçilmesinin nedeni ise bu işletme çeşidinin bütün ülkeler açısından hukuki olarak en gelişmiş şirket çeşidi olması ve muhasebe kurallarına ait geniş bir mevzuata sahip olmasıdır (TRANSACC, 1995:3). Aşağıdaki tablo 16 verilerin toplandığı ülkeleri göstermektedir.

Tablo 16. Çalışmada Yer Alan Ülkeler

Ülkeler	Çalışmada Kullanılan Kısaltması	İçinde Bulunduğu Kıta
Avustralya	AUSL	Okyanusya
Türkiye	TR	Asya
Japonya	JAP	Asya
ABD	USA	Amerika
Kanada	CA	Amerika
Avusturya	AUS	Avrupa
Belçika	BEL	Avrupa
Danimarka	DM	Avrupa
Fransa	FR	Avrupa
Almanya	GER	Avrupa
Hollanda	HOL	Avrupa
İspanya	SP	Avrupa
İsveç	SWE	Avrupa
İsviçre	SWIT	Avrupa
İngiltere	UK	Avrupa
Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi	IASC	

Veri tabanındaki muhasebe kurallarının ya da istatistiki ifadesiyle araştırmada kullanılacak değişkenlerin Türkçe'ye çevirisinde TMSK'nın resmi internet sitesinde yayınlanan muhasebe terimleri sözlüğüyle, TRANSACC'ın içerisinde bir bölüm olarak yer alan terimler sözlüğünden faydalanılmıştır. Türkiye ile ilgili değişkenler aşağıda belirtilen 1995 yılı için cari olan mevzuata göre belirlenmiştir.

- 10.01.1961 tarih, 10703 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)
- 09.07.1956 tarih, 9353 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)

- 26.12.1992 tarih, 21447 sayılı (mükerrer) Resmi Gazetede yayınlanan Maliye Bakanlığı 1 seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)
- 16.12.1993 tarih, 21790 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Maliye Bakanlığı 2 seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)
- 18.09.1994 tarih, 22055 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Maliye Bakanlığı 3 seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)
- 18.03.1995 tarih, 22231 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Maliye Bakanlığı 4 seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)
- 20.04.1995 tarih, 22264 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Maliye Bakanlığı 5 seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)

Türkiye için verilerin hazırlanmasında dikkate alınan yukarıdaki mevzuat, çalışmanın hazırlandığı tarih olan 2009 yılındaki AŞ'ler için bile hâlâ geçerliliğini korumaktadır. En son 2008 yılında olmak üzere MSUGT sayısında artış olmuş ve toplamda 15 adete ulaşmış olmakla beraber günümüz Türkiye'sinde hâlâ muhasebe kurallarının esasını yukarıda belirtilen VUK, TTK ve 1 No'lu MSUGT oluşturmaktadır. Aşağıdaki tablo 17'de ise araştırmada kullanılan veriler gösterilmektedir.

Tablo 17: Araştırmada Kullanılan Veriler

DEĞİŞKENLER	AUSL	AUS	BEL	CA	DM	FR	GER	IASC	JAP	HOL	SP	SWE	SWIT	UK	USA	TR
MUHASEBELEŞTİRME																
Temel İlke (True and fair view) <i>var/yok</i>	Yok	Yok	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Var	Yok	Yok	Yok	Var	Yok	Yok
Aktif Taraf																
<i>Maddi Olmayan Duran Varlıklar</i>																
Kuruluş ve örgütlenme giderleri MSUGT, VUK m.282	İ	Y	İ	İ	Y	İ	Y	İ	İ	İ	G	Y	İ	Y	G	G
Kapasite artırımı ve re-organizasyon maliyetleri VUK m.272	G	İ	İ	İ	İ	İ	İ	G	Y	Y	G	İ	İ	Y	G	G
Araştırma maliyetleri MSUGT	Y	Y	Y	Y	İ	Y	Y	Y	Y	Y	İ	Y	İ	Y	Y	Y
Geliştirme maliyetleri MSUGT	Y	Y	İ	İ	İ	İ	Y	G	İ	İ	İ	İ	İ	İ	Y	Y
Patent ve lisans vb. satın alınması MSUGT	G	G	G	G	İ	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G
Patent ve lisans vb. kendi üretimi	İ	Y	İ	G	Y	Y	Y	G	İ	İ	G	Y	Y	Y	İ	G
Şerefiye'nin satın alınması MSUGT	İ	İ	İ	G	İ	İ	İ	G	İ	İ	G	G	İ	İ	G	G
Şerefiye'nin kendi üretimi*	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y
<i>Maddi Duran Varlıklar</i>																
Dönen ve duran varlık ayrımı*	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G
Finansal kiralama kiraya verenin aktife kayıt yapabilmemesi	Y	Y	Y	Y	İ	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	İ	Y	İ	İ
Finansal kiralama kiralayana aktife kayıt yapabilmemesi	G	G	G	G	İ	Y	G	G	G	G	G	G	G	G	G	İ
Faaliyet kiralamasında kiraya verenin aktife kayıt yapabilmemesi	G	G	G	G	İ	G	G	G	G	G	G	İ	İ	G	G	İ
Faaliyet kiralamasında kiralayana aktife kayıt yapabilmemesi	Y	Y	Y	Y	İ	Y	Y	Y	Y	Y	Y	İ	İ	Y	Y	İ
Gelecek aylara/yıllara ait giderler, Peşin ödenen giderler MSUGT	İ	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G
Verilen Sipariş Avansları MSUGT	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	İ	İ	Y	G
Ertelenmiş vergi varlıkları**	G	Y	#	İ	İ	İ	İ	İ	Y	İ	G	İ	#	G	G	#
Pasif Taraf																
Kanuni Yedekler (Yedek akçe ayırma zorunluluğu) <i>var/yok</i> TTK m, 466-469	Yok	Var	Var	Yok	Yok	Var	Var	Yok	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var
Genel ticari işlemler ya da yasal gerekliliklerden kaynaklanabilecek şüpheli borçlar için karşılık ayrılması VUK m.288	Y	G	G	İ	G	G	G	G	G	G	G	G	G	İ	İ	G
Bitmemiş işlemlerden ortaya çıkması muhtemel zararlar için karşılık ayrılması VUK m.288 MSUGT**	Y	G	G	G	G	G	G	G	İ	G	G	G	G	G	G	#
Giderler için karşılık ayrılması (muhtemel gider-zarar) MSUGT	Y	İ	G	G	G	İ	İ	G	G	G	G	G	G	G	G	G
Alınan sipariş avansları	G	G	G	G	G	G	İ	G	G	G	G	İ	İ	İ	G	G
Ertelenmiş gelirler**	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	#
Devlet Teşvikleri	İ	İ	İ	İ	İ	G	İ	İ	İ	İ	İ	G	İ	İ	İ	İ

Tablo 17'nin Devamı: Araştırmada Kullanılan Veriler

DEĞİŞKENLER	AUSL	AUS	BEL	CA	DM	FR	GER	IASC	JAP	HOL	SP	SWE	SWIT	UK	USA	TR
DEĞERLEME																
Aktiflerin Değerlemesi																
Kapasite artırımı ve re-organizasyon maliyetlerinin amortismanı VUK m.272**	G	İ	İ	G	İ	#	İ	G	#	#	İ	İ	İ	#	İ	G
Araştırma ve geliştirme maliyetlerinin amortismanı MSUGT**	G	#	G	G	G	#	G	G	G	G	G	G	İ	G	#	G
Kendi üretimi, patent, hak vb. amortismanı <i>var/yok</i>	Var	Yok	Var	Var	Yok	Yok	Yok	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok	Var	Var	Var
Şerefiyenin amortismanı MSUGT	G	G	G	G	G	İ	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G
Direkt ilk madde malzeme maliyetleri MSUGT*	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G
Direkt üretim maliyetleri *	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G
Gerekli genel üretim maliyetleri için uygun oran kullanımı	G	G	İ	İ	İ	İ	İ	G	G	İ	G	G	İ	İ	G	G
Maddi duran varlıkların amortismanı VUK m.313-321	G	İ	İ	İ	İ	İ	İ	G	G	İ	G	G	İ	İ	G	G
Genel yönetim maliyetlerinin aktifleştirilebilmesi MSUGT	G	Y	İ	İ	İ	Y	İ	Y	Y	İ	Y	Y	İ	Y	G	Y
Sosyal amaçlı yapılan harcamaların kaydedilerek aktifleştirilebilmesi MSUGT	G	İ	İ	Y	İ	G	İ	G	G	Y	Y	G	Y	Y	Y	Y
Kredi faizlerinin aktifleştirilmesi MSUGT	İ	İ	İ	İ	Y	İ	İ	İ	Y	İ	İ	Y	İ	İ	G	Y
Pazarlama satış dağıtım maliyetlerinin aktifleştirilebilmesi MSUGT**	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y
Maddi duran varlıklarda yapılan yenileme vb maliyetler VUK m.262	G	G	İ	G	G	G	G	G	G	G	G	G	İ	G	G	G
Maddi duran varlıklarda olağanüstü amortisman VUK 313-321*	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G	G
Duran varlıkların defter değerinin düşürülebilmesi	G	İ	G	Y	G	G	G	G	Y	G	G	Y	İ	G	Y	Y
Pasiflerin Değerlemesi																
Özkaynakların değerlendirilmesi (Nominal veya gerçek değer) N/G	N	N	N	G	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
Uzun vadeli borçların değerlendirilmesi (kayıtlı veya iskonto edilmiş) K/İ	K	K	K	İ	K	K	K	İ	K	K	K	K	K	K	İ	K
Kısa vadeli borçların değerlendirilmesi (kayıtlı veya iskonto edilmiş) K/İ*	K	K	K	K	K	K	K	K	K	K	K	K	K	K	K	K
Yeniden değerlendirme muhasebesi VUK m.298	İ	Y	İ	Y	İ	İ	Y	İ	Y	İ	Y	İ	İ	İ	İ	G

G = Bir muhasebe metodunun ilgili mevzuat ya da ilgili standart koyan kurum tarafından uygulanmasının gerekli görülmesidir. (Gerekli)

Y = Bir muhasebe metodunun ilgili mevzuat ya da standart tarafından uygulanmasının yasaklanmış olmasıdır. (Yasaklanmış)

Aşağıdaki veriler, 1995 yılı için konsolidasyona tabi olmayan anonim şirketlerin muhasebe uygulamalarını belirleyen her ülkenin ilgili mevzuatına (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) göre derlenmiştir.

İ = İlgili mevzuat ya da standartlarda olumlu ya da olumsuz hiçbir hükümün yer almadığı ve ilgili muhasebe metodunun kullanılmakta olması durumudur. (İzin verilmiş)

= Muhasebe metoduna o ülkede hiç rastlanılmamıştır.

* = Bu kaleme ait değişken değeri tüm ülkeler için aynıdır, kümeleme analizi için uygulamaya alınması gerekli görülmemiş bilgi amaçlı tabloda bırakılmıştır.

** = Bu kaleme ki muhasebe metodu bir veya birkaç ülkede kullanılmamaktadır, kümeleme analizi açısından kayıp değer (missing value) olup analize tabi tutulamamaktadır. Bu tabloda bilgi amaçlı yer almaktadır.

Ülke Kısaltmaları: AUSL: Avustralya, AUS: Avusturya, BEL: Belçika, CA: Kanada, DM: Danimarka, FR: Fransa, GER: Almanya, IASC: Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi, JAP: Japonya, HOL: Hollanda, SP: İspanya, SWE: İsveç, UK: İngiltere, USA: Amerika Birleşik Devletleri, TR: Türkiye

TRANSACC veri tabanı grup hesaplarına ait muhasebe kurallarının yer aldığı ikinci bir bölüme de sahiptir. Diğer bir ifadeyle bu bölümde her ülke için konsolidasyona ait AŞ'ler için muhasebe kuralları derlenmiştir. İkinci bölümde çalışması detaylı bir şekilde açıklanan d'Arcy, araştırmasında TRANSACC'ın bu kısmını da kullanmıştır. Ancak daha sonra C. Nobes tarafından konsolidasyona ait muhasebe kurallarının bazılarının yanlış derlendiği iddia edilmiştir (Nobes, 2004:194-195). Ayrıca konsolidasyon işlemleri daha ziyade yatırımcılara bilgi amacıyla yapılmakta konsolidasyona tabi olmayan işletmelerin muhasebesi ise yatırımcılara bilgi sağlamanın yanı sıra vergileme gibi birden daha çok amaca hizmet etmektedirler (Sellhorn ve Tomaszewski, 2006: 188). Sonuç olarak yukarıdaki çekinceler doğrultusunda bu çalışmada konsolidasyona ait muhasebe kuralları veri setine dâhil edilmemiştir.

3. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Bu araştırmada kullanılan veriler ya da değişkenler nominal (kategorik, sınıflayıcı) ölçümle elde edilmiştir. Daha açık bir ifadeyle tablo 18'deki "gerekli (G), yasaklanmış (Y), izin verilmiş (İ)" şeklindeki üçlü değişkenler ile var/yok gibi ikili değişkenlere sayı değeri atanmıştır. Atanan değerler, sayısal ifade olmasına rağmen ağırlıkları birbirlerine eşittir. Bu değerlerin en önemli fonksiyonu, değişkenleri tanımlamaktadır. Dolayısıyla bu sayısal değerlerle dört işlem gerçekleştirilemediği için aritmetik ortalamaları da alınmamaktadır (Nakip, 2003:109-110).

Nominal ölçmeyle elde edilen verilerin araştırmanın amacına paralel bir şekilde uygulanabileceği istatistiksel analizler üç türde toplanabilir. Bunlar geçmiş çalışmalarda da örneklerini gördüğümüz "faktör analizi, ayırma (diskriminant) analizi ve kümeleme (cluster) analizidir. Kısaca bu analiz türleri şöyle tanımlanabilir:

Faktör Analizi: Bu analiz yöntemi çok sayıda değişkenin kullanıldığı çalışmaları kolaylaştırmak için değişkenler faktör adı altında daha az sayıda genel değişken formuna getirilmektedir. Bu çalışmada analize tabi tutulan değişken sayısı 32 tane olup ayrıca hangi değişkenin hangi faktörü ölçtüğü de bilinmektedir. Meselâ; kuruluş ve örgütlenme giderlerinin muhasebeleştirilmesi değişkeni çalışmada kullanılan veri setinde sırasıyla maddi olmayan duran varlıklar/aktif

taraf/muhasebeleştirme bölümlerinin altında yer almaktadır. En önemlisi faktör analiziyle elde edilecek gruplar değişkenler olacaktır (Akgül, 1997:568). Oysaki bu çalışmada değişkenlere göre ülkelerin gruplandırılması amaçlanmıştır.

Ayırma Analizi: Çok değişkenli bir analiz türü olan ayırma analizi, önceden sınıflandırılmış iki ya da daha fazla grubu birbirinden ayıran faktörleri tespit etmeye ve grup dışından alınan bir gözlemin hangi gruba atanabileceğini ortaya çıkaran bir analiz türüdür. Bu yöntemde bağımlı ve bağımsız değişkenler kullanılmaktadır (Nakip, 2003:461). Bu çalışmada bağımlı ve bağımsız değişken tanımlaması yapılmadığı gibi gruplar da önceden bilinmemektedir. Her ne kadar veri toplanan ülkeler geçmiş çalışmaların ışığında ve uzmanlığa dayanan yargısal bilgilerle önceden gruplandırılabilir olsa bile, çalışmanın başında öznel değerlendirmede bulunarak grup tanımlaması yapmak çalışmadan elde edilen sonuçların nesnellliğini tartışmalı bir hale getirebilecektir.

Kümeleme Analizi: Yine çok değişkenli analiz tekniklerinden birisi olan kümeleme analizi, grup sayısı önceden bilinmeyen gruplandırılmamış verilerin benzerliklerine göre sınıflandırılabilmesi amacıyla, verilerin birimlere veya değişkenlere göre birbirlerine benzerlikleri bakımından farklı kümelerde toplanmasını sağlayan bir tekniktir.

Daha basit bir anlatımla kümeleme analiziyle, p adet değişkene sahip N sayıda birimin, aralarındaki benzerliklere göre oluşan türdeş yapının sağladığı ayrık kümelerde toplanması amaçlanmaktadır. Kümeleme analizi hiyerarşik ve hiyerarşik olmayan olarak ikiye ayrılmaktadır. Hiyerarşik olmayan kümeleme tekniğinde küme sayısı analiz esnasında belirlenirken hiyerarşik kümeleme analizinde küme sayısı analiz sonucunda ortaya çıkmaktadır (Çakmak, 1999:188; Çakmak vd., 2005:17).

Bu araştırmanın yöntemi olarak hiyerarşik kümeleme analizi seçilmiştir. Bu seçimin temel nedeni, uygulama neticesinde ülkelerin oluşturacakları grupların, derlenen veriler doğrultusunda objektif olarak belirlenmesinin istenmesidir. Ayrıca hiyerarşik kümeleme analiziyle farklı kümelerde ya da gruplarda toplanacak olan ülkelerin, kendi muhasebe sistemlerinin yer aldığı gruba en çok benzeyen veya en az benzeyen grupları da tespit edebilme imkânına sahip olunacaktır.

Hiyerarşik kümeleme analizi alt tekniklere ayrılmaktadır. Analizin başlangıcında tüm birimleri ayrı birer küme olarak kabul eden tekniğe “Birleştirici” tüm birimleri aynı kümede kabul edene ise “Ayrıştırıcı” hiyerarşik kümeleme teknikleri denilmektedir. Hiyerarşik kümeleme tekniklerinde kümeler peşpeşe birleştirilmekte ve bir grup diğeri ile bir kez birleştirildikten sonra ileriki aşamalarda asla bir daha ayrılmamaktadırlar. (Çakmak vd, 2005:19).

Çalışmada birleştirici tekniklerden birisi olan “ortalama bağlantı tekniği (average linkage between groups) kullanılmıştır. Sokal ve Michener tarafından önerilen bu teknikte iki küme arasındaki fark, bir küme arasındaki eleman çiftleriyle diğeri bir kümedeki eleman çiftleri arasındaki ortalama fark olarak alınır. Daha açık bir anlatımla içerisinde ikişer adet eleman olan Küme 1 ile Küme 2 arasındaki fark, Küme 1’deki A ve B ülkelerinin benzerlik oranı % 85 olduğu ve Küme 2’deki C ve D ülkelerinin benzerlik oranları %75 olarak kabul edildiğinde, iki küme arasındaki fark $(85-75)/2= 5$ olacaktır. Fark rakamları küçükten büyüğe doğru dikkate alınarak, n sayıda küme bir tane kalana kadar azaltılabilmektedir (Çakmak vd, 2005:22).

Her kümedeki eleman çiftleri ya da ülkeler birbirlerine benzerlik derecelerine göre eşleştirilmiştir. Meselâ A ülkesi kendisine en çok benzeyen ülke ile ilk olarak bir küme oluşturmuş aynı işlem tüm elemanlarca gerçekleştirilmiş sonra yukarıda açıklandığı şekilde küme sayısı azaltılmıştır.

Bu araştırmanın verileri, nominal (kategorik, sınıflayıcı) ölçek vasıtasıyla elde edildiği için ancak ikili veri girişine (binary) ait analizler uygulanabilmiştir. Bu durum var/yok şeklindeki cevapları olan değişkenler açısından bir sorun teşkil etmezken veri setinin genelini oluşturan üçlü “gerekli (G), yasaklanmış (Y), izin verilmiş (İ)” veriler analize dâhil edilmeden önce aynı veri tabanını kullanan d’Arcy (2000) uyguladığı yöntemle üçlü veriler aşağıdaki şekilde ikili hale getirilmiştir. Bu işlem aynı sorunun bir kez “gerekli (G) ve bir kezde yasaklanmış (Y) olarak sorulması ile gerçekleştirilmiştir.

Tablo 18. Cevapların İki Seçeneğe İndirilmesi

Muhasebe Kuralı			A Ülkesi Yapılması gerekli	B Ülkesi İzin verilmiş	C Ülkesi Yasaklanmış
geliştirme maliyetlerinin gerekli (G)	muhassebeleştirilmesi		1	0	0
geliştirme maliyetlerinin yasaklanmış (Y)	muhassebeleştirilmesi		0	0	1

Kaynak: d'Arcy, 2000:51

Son olarak ifade edilmesi gereken nokta, çalışmanın istatistiki analizi gerçekleştirilirken, sosyal bilimlerde yapılan istatistiki çalışmalarda sıklıkla başvurulan SPSS 15.0 paket programından istifade edildiğidir.

4. ARAŞTIRMA SONUÇLARI

Yapılan kümeleme analizinde 16 sistemin tamamı değerlendirmeye alınmış, SPSS programı tarafından hiçbir ülkenin verisi analiz dışı bırakılmamıştır. Diğer bir ifadeyle tarafımızca değerlendirme dışı bırakılanlar haricinde analizde kayıp değer (missing value) meydana gelmemiştir. Her ülkenin diğer ülkelere olan benzerliği 0-1 arasında değer almıştır. Sonucun, sıfıra yakın olması iki ülke sisteminin birbirine benzerliğinin düşük seviyede olduğuna, bire yakın olması ise yüksek olduğuna işaret etmektedir. Çalışmada benzerlikler ifade edilirken kolaylık olması açısından yakınlık değerleri yüzde olarak belirtilmiştir.

Bu bağlamda öncelikle aşağıda verilen tablo 19'da ülkelerin birbirlerine olan yakınlık matrisine yer verilmiştir.

Tablo 19. Ülkelerin Yakınlık Matrisi

Ülkeler	ÜLKELERİN BİRİBİRLERİYLE OLAN BENZERLİK DEĞERLERİ															
	Türkiye	Avustralya	Avusturya	Belçika	Kanada	Danimarka	Fransa	Almanya	IASC	Japonya	Hollanda	İspanya	İsveç	İsviçre	İngiltere	ABD
Türkiye	1,000	,644	,695	,661	,678	,678	,593	,610	,763	,763	,678	,814	,763	,695	,593	,746
Avustralya	,644	1,000	,746	,746	,661	,593	,678	,729	,780	,746	,729	,695	,644	,610	,678	,729
Avusturya	,695	,746	1,000	,797	,712	,746	,797	,915	,763	,831	,780	,746	,797	,763	,763	,678
Belçika	,661	,746	,797	1,000	,814	,814	,831	,847	,797	,797	,949	,746	,695	,831	,831	,644
Kanada	,678	,661	,712	,814	1,000	,661	,678	,729	,746	,746	,831	,729	,644	,712	,780	,729
Danimarka	,678	,593	,746	,814	,661	1,000	,780	,797	,644	,678	,797	,661	,746	,847	,746	,559
Fransa	,593	,678	,797	,831	,678	,780	1,000	,814	,729	,729	,814	,712	,729	,729	,763	,542
Almanya	,610	,729	,915	,847	,729	,797	,814	1,000	,712	,746	,831	,695	,746	,814	,814	,627
IASC	,763	,780	,763	,797	,746	,644	,729	,712	1,000	,831	,780	,847	,763	,661	,695	,712
Japonya	,763	,746	,831	,797	,746	,678	,729	,746	,831	1,000	,814	,780	,831	,695	,729	,678
Hollanda	,678	,729	,780	,949	,831	,797	,814	,831	,780	,814	1,000	,763	,678	,814	,881	,661
İspanya	,814	,695	,746	,746	,729	,661	,712	,695	,847	,780	,763	1,000	,678	,678	,678	,695
İsveç	,763	,644	,797	,695	,644	,746	,729	,746	,763	,831	,678	,678	1,000	,763	,695	,644
İsviçre	,695	,610	,763	,831	,712	,847	,729	,814	,661	,695	,814	,678	,763	1,000	,763	,644
İngiltere	,593	,678	,763	,831	,780	,746	,763	,814	,695	,729	,881	,678	,695	,763	1,000	,678
ABD	,746	,729	,678	,644	,729	,559	,542	,627	,712	,678	,661	,695	,644	,644	,678	1,000

Tablo 19 incelendiğinde birbirlerine en yakın muhasebe sistemine sahip iki ülkenin Belçika ile Hollanda olduğu anlaşılmaktadır. İki ülkenin muhasebe sistemlerinin birbirlerine benzeme oranı % 94'tür. Başka bir ifadeyle bu araştırmada sorulan sorular karşısında iki ülkenin cevaplarının % 94'ü birbirinin aynısıdır. Bu durum iki ülkenin de Batı Avrupa ülkesi olması tarihi ve sosyo-ekonomik olarak birbirlerine çok benzemelerinden dolayı doğal karşılanmaktadır. Bilindiği gibi bu ülkeler Lüksemburg'la beraber "BENELUX" ülkeleri olarak bölgesel iş birliği içerisinde bulunmaktadırlar.

Muhasebe sistemleri en çok benzeyen ikinci ülke çifti ise Almanya ve Avusturya'dır. Benzerlik oranı % 91 olan bu ülkelerin her alanda ortak tarih ve kültür mirasına sahip oldukları düşünüldüğünde bu oran da beklentiler içerisinde. Ayrıca bu çalışmada olduğu gibi TRANSACC'ı kullanarak kümeleme analizi gerçekleştiren d'Arcy (2001) en yakın çift olarak % 91 oranında Almanya ve Avusturya'yı bulmuştur. İkinci bölümde açıklandığı gibi, d'Arcy bu çalışmada örnekleme dahil edilmediği için analize tabi tutulmayan grup hesaplarını aynı (konsolidasyon kuralları) analize dahil etmesine rağmen aynı oranı bulmuştur (d'Arcy, 2001:336).

Tablo 19'daki verilere göre birbirlerine en az benzeyen sistemler yine d'Arcy (2001) çalışmasına paralel bir biçimde % 54 ile Fransa ve ABD'dir. Fransa sırasıyla Osmanlı ve Türkiye Cumhuriyeti dâhil Kıta Avrupa'sındaki tüm ülkelere istifade edilen Avrupa kıtasındaki ilk Ticaret Kanu'nu hazırlayarak kabul eden ülkedir. Bir bakıma kredi verenleri korumaya yönelik olan ihtiyatlılık ilkesinin temel alındığı Kıta Avrupa muhasebe sisteminin doğduğu ülkedir. ABD ise sermaye piyasası odaklı Anglo-Sakson muhasebe sisteminin en büyük gelişimi gösterdiği hâlâ yeryüzündeki diğer ülke sistemlerine çok benzemeyen, kendine özgün muhasebe sistemiyle düzlemin diğer ucundaki ülkedir.

Tablo 19'daki veriler ışığında Türk muhasebe sistemine en çok benzeyen ülke % 81'le İspanya olmuştur. d'Arcy'in çalışmasında da diğer Avrupa ülkeleriyle aynı grupta yer almayan İspanya'nın muhasebe sisteminin gelişimi ile Türk muhasebe sisteminin gelişimi arasında tarihsel açıdan uyumlu önemli benzerlikler saptanmıştır.

1980’li yıllara kadar Kıta Avrupa muhasebe sistemi özelliklerini taşıyan ticaret ve vergi hukukunun şekil verdiği İspanyol muhasebe sistemi 1980’den sonra AB’nin muhasebeyle ilgili direktiflerinin (4,7 ve 8. Yönergeler) ulusal mevzuata dâhil edilmesiyle köklü değişimler yaşamıştır. Bu tarihlerde muhasebe meslek örgütlerinin de standart koyma sürecine dâhil edilmeleriyle Anglo-Sakson muhasebe sisteminin etkisi biraz daha artmıştır. Özellikle 1990 yılında daha önce Fransız muhasebe sisteminden esinlenerek oluşturulan muhasebe planının yerine getirilen yeni Genel Muhasebe Planıyla (General de Contabilidad)”gerçek ve doğru gösterim (true and fair view) ilkesi benimsenmeye çalışılmıştır. Bu tarihlerden sonra yapılan düzenlemelerle finansal bilgi kullanıcılarının yararına uygun (decision usefulness) bilgi amaçlı muhasebe temel prensip kabul edilerek ABD’deki FASB’ın kavramsal çerçevesinde yer alan niteliksel özelliklerine uyan standartlar çıkarılmıştır. Sonuç olarak, Türk ve İspanyol muhasebe sistemleri Kıta Avrupasının temel belirleyicileri olan kredi verenlerin korunmasını amaç edinen ticaret hukukunun hakim olduğu muhasebe ile vergileme amaçlı vergi hukuku çerçevesindeki muhasebe sistemlerinden özellikle 1980 sonrası başlayan reform süreci sonrasında finansal karar vericilerin kullanımına uygun sermaye piyasası odaklı Anglo-Sakson ya da Anglo-Amerikan muhasebe sistemine doğru geçiş içerisinde girmişlerdir (Walton vd, 2003:253-257).

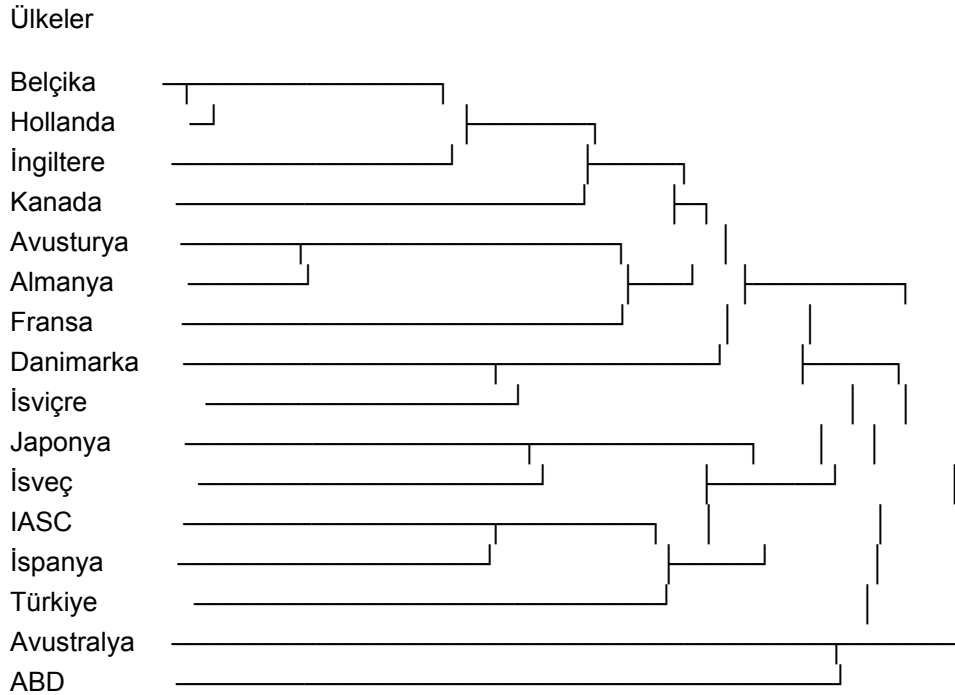
Türk muhasebe sistemine en uzak muhasebe sistemleri ise % 59’la İngiltere ve Fransa’nın muhasebe sistemleridir. Çalışmanın birinci bölümünde Türk muhasebe tarihi kısmında belirtildiği gibi 1850 yılında Fransız Ticaret Kanunu’nun tercüme edilerek kabulüyle 1926 yılında kabul edilen 865 sayılı Ticaret Kanunu’na kadar geçen sürede Fransa’nın etkisinin görüldüğü dönemdir. Ancak bu tarihten sonra yaklaşık otuz yıllık dönemde, önce Almanya ve daha sonra ABD’nin Türk muhasebe sistemini etkilemesiyle Fransız muhasebe sisteminden uzaklaşılması doğal bir durumdur. Diğer yandan muhasebe alanında doğrudan hiçbir zaman etkisi altında kalınmayan İngiliz muhasebe sistemi, bu çalışmada Türk muhasebe sistemine en uzak sistem olarak bulunmuştur. Aşağıdaki tablo 20’de Türk muhasebe sistemiyle diğer ülke muhasebe sistemlerinin benzerlik oranları verilmektedir.

Tablo 20. Türk Ve Diğer Ülke Muhasebe Sistemleri Arasındaki Benzerlik Oranları

Diğer Ülkeler	Türkiye
İspanya	% 81
IASC	% 76
Japonya	% 76
İsveç	% 76
ABD	% 74
İsviçre	% 69
Avusturya	% 69
Danimarka	% 67
Kanada	% 67
Hollanda	% 67
Belçika	% 66
Avustralya	% 64
Almanya	% 61
Fransa	% 59
İngiltere	% 59

Ülkeler arasındaki benzerlikler doğrultusunda yapılan hiyerarşik kümeleme analizi sonucunda aşağıdaki dendogram³⁰ elde edilmiştir.

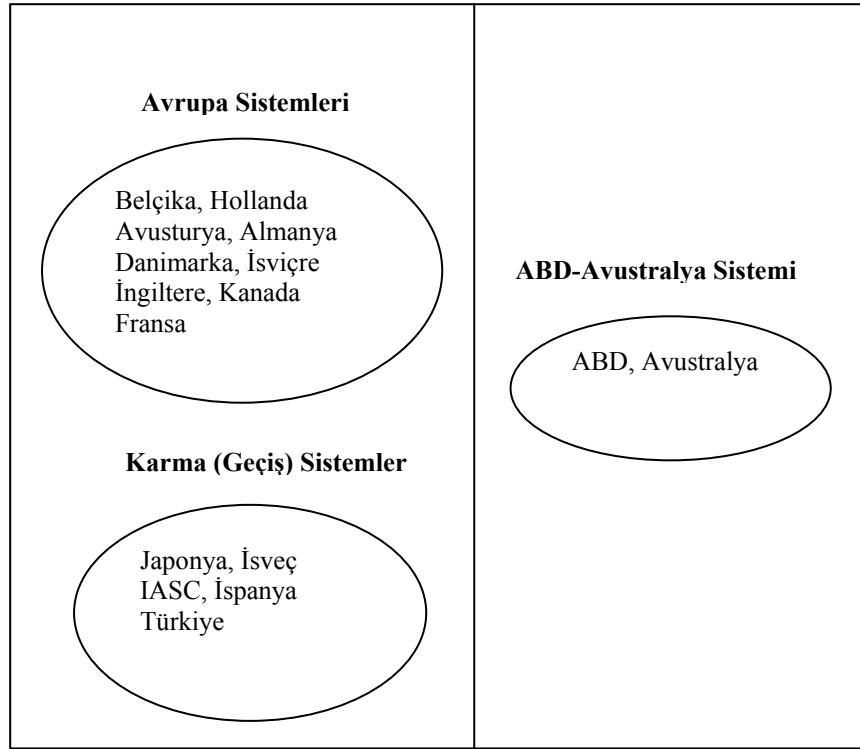
Şekil 14. Ortalama Bağlantı Tekniğine Göre Oluşturulan Dendogram



³⁰ Hiyerarşik tekniklerin ağaç diyagramları ile gösterilen sonuçlarına dendogram denilmektedir.

Dendogram, kümelerin gösterimini bir ağacın dallara ayrılmasına benzeterek göstermektedir. Dendogram hiyerarşik sınıflandırmanın en son basamağıdır. Araştırmanın yöntemi kısmında izah edildiği gibi analize başlarken her ülke tek başına bir küme kabul edilmiştir. Önce kendine en yakın ülkeyle eşleşmiş sonrası küme sayısı azalarak analize devam edilmiştir. Bu bağlamda SPSS programında sekizli, yedili, ya da ikili üçlü gibi seçimler yapılarak kümeleme aşamaları takip edilebilmekte böylece değişim daha net anlaşılabilir. Yukarıdaki dendograma da bağlı kalarak, geçmiş çalışmaların ve bilgilerin ışığında bu çalışmada üç gruplu sınıflandırmanın grupları en açıklayıcı seçenek olacağı düşünülmüştür. Aşağıdaki şekil 15 çalışmadaki 16 ülkenin 3'lü grup halinde sınıflandırılmasını göstermektedir.

Şekil 15. Ülkelerin 3'lü Sınıflandırılması



Yukarıdaki şekilde sayısal bir ölçek kullanılmamış olmakla beraber asıl amaç dendogramın daha anlaşılır gösterimini sağlamaktır. Şeklin ortadan ikiye ayrılmasının nedeni SPSS programından, grup sayısını iki adet gösterilmesinin istenmesi halinde Türkiye'nin içinde bulunduğu grubun üstündeki Avrupa grubunda

yer almış olmasıdır. Diğer bir ifadeyle bir sonraki 2'li sınıflandırmada Türkiye'nin de içinde bulunduğu grup Avrupa sistemleri grubuna dâhil edilecektir.

Yukarıdaki şekille ilgili öncelikle belirtilmesi gereken nokta, her grupta yan yana gösterilen ülkelerin analizin hemen başında elde edilen yakınlık matrisinde birbirlerine en çok benzeyen çift olmalarıdır. Bu bağlamda Türkiye ve Fransa'nın içerisinde buldukları gruplarda yalnız kalmışlardır.

Araştırma sonucuna göre ABD ve Avustralya ayrı bir sistem, Türkiye'nin içerisinde bulunduğu grup Avrupa grubundan ayrılmış bir sistem olmak üzere üç grup elde edilmiştir. Burada ülke bazından ziyade grup bazında yorumlamada bulunulması daha doğru olacaktır. Öncelikle bu çalışmada iki ana grup ortaya çıkmıştır, diğer bir ifadeyle aynı düzlemin bir ucunda Avrupa sistemleri grubu, diğer ucunda ABD'nin olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. En büyük gruba Avrupa Sistemleri adının verilmesinin nedeni bu gruptaki Kanada hariç tüm ülkelerin Avrupa kıtasında yer alması ve İngiltere hariç diğer tüm ülkelerin literatürde geniş yer edinen Kıta Avrupa muhasebe sisteminin gelişiminde önemli rol oynamış ülkeler olmasıdır. Bu bağlamda bu grubun nispeten de olsa Kıta Avrupa muhasebe sistemini temsil ettiği söylenebilir.

Bu çalışmada da aynı veri tabanından istifade edilen d'Arcy'nin çalışmasında olduğu gibi net bir Anglo-Sakson muhasebe sistemleri ayırımına rastlanılmamıştır. Ancak analizin genel görünümü ABD muhasebe sisteminin etkileme gücünün çok fazla olduğu ve örnekleme dâhil diğer ülkelerin hepsinden önemli ölçüde farklı ve özgün bir sisteme sahip olduğu anlaşılmaktadır. Anglo-Sakson veya Anglo-Amerikan olarak adlandırılan sistemin başını çeken diğer ülke İngiltere ile ABD'nin her iki çalışmada da aynı gruba düşmemesinin nedeni olarak İngiltere'nin AB'nin muhasebe alanında çıkardığı ve muhasebe standartları ile temel kavramları içeren 4. direktifi (yönergeyi) diğer AB ülkeleri gibi ulusal mevzuatına dâhil etmesidir. Sonuç olarak ABD tek başına ismi Anglo-Sakson veya başka bir isim altında da olsa bu çalışmada etkileme gücü yüksek ve açıklayıcı bir ülkedir.

Türkiye'nin de içerisinde yer aldığı geçiş veya karma sistemler grubu Kıta Avrupa ile Anglo-Sakson veya bu çalışma için ABD sisteminin her ikisinin de özelliklerini bünyesine toplamış bir grup olarak gözükmektedir. Başka bir ifadeyle

düzlemin ortasındaki ülkelerin oluşturduğu bir gruptur. Çünkü bu kısmın başında anlatılan, İspanya ve Türk muhasebe sistemlerinin tarihsel gelişimdeki benzerlik bunu ispatlamaktadır.

Ayrıca Türkiye ve İspanya örneğininin bu grubun diğer bir üyesi olan Japonya için de geçerli olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü Japonya'nın muhasebe sisteminin içeriğinin oluşumunda ondokuzuncu yüzyılın sonlarına doğru Almanya'dan ithal edilen ticaret kanununun büyük bir etkisi olmuştur. Ancak işletmeye borç verenlerin çıkarlarının korunmasını ilke edinen ve kredi tabanlı bir muhasebe sistemine uygun olan bu kanun ve muhasebe sistemi ikinci dünya savaşından sonra ABD'nin Japonya'yı işgal etmesiyle değişime zorlanmıştır. Bu değişimin sebebi işgal yıllarında sermaye piyasaları tabanlı sisteme sahip olan ABD'nin kendi ülkesindeki benzer bir sermaye piyasası kanunu ve kurulu ile menkul kıymet borsasını Japonya'da kurmasıdır (Nobes, 1998, 170; Alexander ve Nobes, 2004:97).

Diğer yandan IASC'ın dünyanın birçok yerinden üyesi olan kuruluş olduğu düşünülürse çıkardığı standartların oturmuş muhasebe sistemleri yerine tüm gruplara bir miktar benzemesi dolayısıyla geçiş grubunda yer alması normal bir durumdur. İsveç ise bir İskandinav ülkesidir. Daha önceki çalışmalarda; Nair ve Frank (1980), Nair (1982), d'Arcy (2001) ve Nobes (1980) İsveç bir Avrupa ülkesi olmasına rağmen Kıta Avrupa muhasebe sistemleri içerisinde bulunmamıştır.

Bu çalışmayla örnekleme dâhil ülkelerin muhasebe kurallarının benzerliklerine göre sınıflandırılmasına çalışılmıştır. Aralarındaki benzerliklerin, tarihsel, sosyo-ekonomik ve kültür gibi muhasebe sistemlerinin oluşumunda rol oynayan etkenlerle açıklanabildiği bu üç grup; Avrupa Sistemleri, Karma (Geçiş) Sistemler ve ABD-Avustralya gruplarıdır.

Bu çalışmadaki analize tabi tutulan değişkenlere göre Türk muhasebe sistemi en çok grubundaki İspanyol muhasebe sistemine benzemekle beraber daha sonra yine aynı grup üyeleri Japonya, İsveç ve IASC'ın muhasebe sistemlerine benzemektedir. Yapılan analiz hiyerarşik bir sınıflandırma olduğu için gruplar arasındaki mesafeler de anlaşılabilir. Bu bağlamda Türk muhasebe sisteminin kendi grubu olan Karma Sistemler grubuna en yakın ikinci grup Avrupa Sistemleri grubudur.

5. MUHASEBE SİSTEMLERİNİN GELECEĞİ

5.1 ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI UĞRAŞISI VE ULUSAL STANDARTLARA ETKİSİ

Ulusal muhasebe sistemlerinin sahip olduğu standartlar doğrultusunda hazırlanan finansal raporlar, finansal piyasaların ve ticaretin uluslararası hacminin artması ve bunun temel tetikleyicisi olan küreselleşme nedeniyle küresel çapta finansal bilgi kullanıcıları için yetersiz kalmaktadır. Diğer bir ifadeyle uluslararası oyuncuların yatırım kararlarını alabilmeleri için tüm ülkelerde aynı esaslara göre üretilen, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bunun sağlanabilmesi için orijinal adıyla International Accounting Standards Board (IASB)³¹ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), yine orijinal adıyla international accounting standards (IAS) uluslararası muhasebe standartları (UMS) ve international financial reporting standards (IFRS) uluslararası finansal raporlama standartlarını (UFRS) yayımlayarak bütün ülkeler için bir referans oluşturmuştur.

Muhasebe literatüründe uluslararası muhasebe standartlarının gerekliliği ve benimsenmesiyle ilgili olarak birisi bu girişimin lehinde diğeri ise aleyhinde olan iki farklı yaklaşım bulunmaktadır. UFRS'lerin yayınlanmasını destekleyen yaklaşımın sunduğu argümanlara aşağıda yer verilmiştir. UFRS'lerin tüm dünyada benimsenmesi;

- Muhasebe sistemlerinde uluslararası farklılıkları ortadan kaldırarak finansal bilginin kalitesini artırmaktadır.
- Mali tabloların uluslararası alanda karşılaştırılabilme özelliğine sahip olmasını sağlamaktadır.
- Sermaye piyasalarının küreselleşmesini ve finansal yatırımları kolaylaştırmaktadır.

³¹ Londra'da faaliyet gösteren kurumun daha önceki ismi "International Accounting Standards Committee (IASC)"dir. Bu kurumun çıkardığı standartlar ise International Accounting Standards (IAS) adını almaktaydı. IASB kurularak standart koyma görevini IASC'tan devir almasından sonra çıkarılan standartlara International Financial Reporting Standards (IFRS) adı verilmiştir. Çalışmanın bundan sonraki kısımlarında kavram karmaşasını önlemek amacıyla sırasıyla IAS ve IASC tabirlerini de kapsayacak şekilde IFRS'lerin Türkçe kısaltılması olan UFRS tabiri ile IASB'nin Türkçe kısaltılması UMSK tabiri kullanılacaktır.

- Özellikle gelişmekte olan ülkelerin finansal piyasalarını, uluslararası arenada ki rekabetçiliğini artırmaktadır

UFRS'lerin yayınlanmasına karşı çıkan muhalif yaklaşıma göre ise, muhasebe sistemleri içinde bulunduğu ülkenin çevresel şartlarının ve gereksinimlerinin doğal bir sonucudur. Bu nedenle her ülke muhasebe sistemi zgndr ve o ülke için optimum olan sistemdir. Ayrıca gelişmiş ülkelerin çevresel şartları ve ihtiyaçlarına göre tasarlanan uluslararası çaptaki muhasebe standartları az gelişmiş ülkelerin ihtiyaçlarına uygun olmayabilmektedir (Zeghal ve Mhedhbi, 2006:373-375).

Siyaset bilimcisi Robert Keohane, UMSK gibi uluslararası birlikler ve organizasyonların kuruluş ve gelişimlerini açıklamak üzere bir model geliştirmiştir. Keohane modelini geliştirirken büyük lde ekonomi biliminde ki "Rasyonel Seçim Teorisi (Rational Choice Theory)"den faydalanmıştır. Abaan "Fayda Teorisi ve Rasyonel Seçimler" başlıklı çalışmasında bu teoriyi şöyle açıklamaktadır:

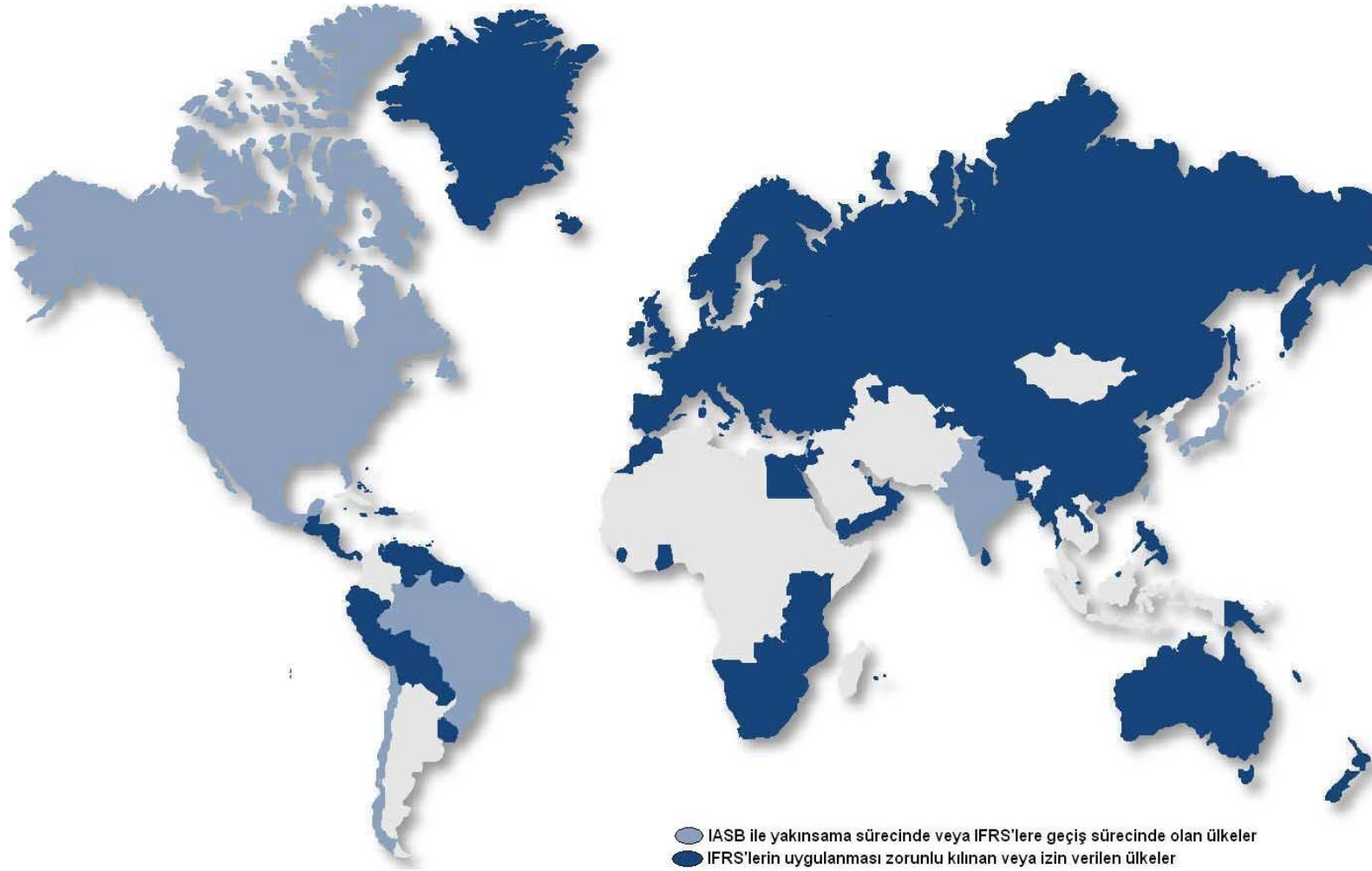
Tüketicici (insan) davranışları, onun tek bir mal üzerinde yaptığı tercih yerine, değişik mal bileşimleri üzerine yaptığı tercihler ele alınarak incelenebilir. Bu durumda, karşılaştırmaya konu olan tercihler, mallardan oluşan sepetler arasında bir tercih sıralaması yapmayı veya bu mal sepetleri arasında farksız kalmayı içeren ikili bir seçenek içinde incelenebilir (Abaan, 1998:59).

Bu bağlamda Keohane, farksızlaşmadan yola çıkarak uluslararası piyasalarda faydalarını maksimum kılmanın peşinde olan aktörlerin karşılaştıkları, işlem maliyetleri ve enformasyon asimetresi gibi engelleri aşmak için tüm tarafların yararına olacak çareler aranmasını gerektiğini öne sürmektedir (Lange ve Howieson, 2006:1009).

Enformasyon asimetrisine en iyi örneklerden birisi de şüphesiz ulusal muhasebe sistemleri ve onların ürettikleri mali tablolardır. Bu engelin aşılması için 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD'nin profesyonel muhasebe meslek kuruluşlarınca imzalanan bir antlaşmayla IASC kurulmuştur. IASC 2001 yılında yerini IASB (UMSK)'ya bırakmıştır (Bragg, 2001:31).

UMSK'nın çıkardığı UFRS'ler birçok dünya diline çevrilerek gün geçtikçe dünyanın ortak muhasebe standartları konumuna gelmektedir. Aşağıdaki dünya haritasında UFRS'leri benimseyen veya varlığını tanıyarak benimseme sürecine giren ülkeler ile henüz bu sürece hiç dahil olmamış ülkeleri gösteren bir haritaya yer verilmiştir.

Şekil 16. UFRS'lere Geçişin Dünya Çapında Görünümü



Kaynak: www.tmsk.org.tr erişim tarihi: 19.08.2009

UFRS'lere geçişi gösteren yukarıdaki harita aslında muhasebe sistemlerinin oluşunu ve gelişimiyle ilgili de ilginç ipuçları vermektedir. Mesela: İngiltere ve ABD birlikteliği UFRS'lere kabul sürecinde zedelenmiştir. ABD henüz geçiş aşamasındayken İngiltere'de UFRS'lerin kullanımı zorunludur. Bu farklılaşmanın nedeni ise İngiltere'nin AB'ye ye diğer ülkelerde olduğu gibi borsaya kote olmuş konsolidasyona tabi işletmelerinin 2005 yılından itibaren UFRS kullanımına geçmesidir. Diğer yandan dünyanın en büyük ekonomilerinden birisi olan Japonya'da henüz benimseme aşamasındadır. Japonya'da sermaye piyasalarına ilişkin düzenlemelerle, muhasebe standartlarının temellerinin İkinci Dünya savaşı sonrası ABD tarafından belirlenmesinin Japonya'nın da ABD gibi geçiş sürecinde olmasını açıklamaktadır. Gelişmekte olan ülkelere bakıldığında ise Hindistan ve Brezilya'nın küresel sermayeyi ülkelerine çekmek için çaba harcamalarına rağmen, henüz UFRS'leri benimsememiş olmaları ilgi çekicidir. Son olarak Türkiye gibi Avrupa coğrafyasında gelişmekte olan diğer ülkeler ile tüm AB lkeleri özellikle borsaya kote işletmeleri açısından UFRS'lere geçişi tamamlamıştır.

Yukarıdaki harita dikkate alındığında genel anlamda bazı Afrika lkeleri ile Arap lkeleri hariç gerek gelişmiş gerekse de gelişmekte olan tüm dünya ülkelerinin gelecekte UFRS çatısı altında birleşeceğini söylemek mümkündür. Bu durumda ulusal muhasebe sistemlerinde ne gibi değişimler olacaktır? Ve bundan daha önemlisi, ulusal sistemler ortadan kalkacak mıdır? Benzer sorular uluslararası muhasebe alanında tartışılmaya başlanmıştır.

C. Nobes 2008 yılında yayımlanan ‘‘UFRS ağında Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması’’ isimli makalesinde bu sorulara yanıt aramıştır. Nobes 2006 yılı itibariyle AB'ye ye ülkelerin muhasebe sistemleri üzerinde ampirik bir araştırma yapmıştır. Bu araştırmayla Nobes, UFRS'nin benimsenme düzeyi ve ulusal sistemlerin hla var olup olmadığı gibi temel sorulara yanıt aramıştır. Açıktır ki tüm dünyada kabul edilen ortak standartların varlığı, ulusal sistemleri yok edeceği gibi son 40 yılda uluslararası muhasebe literatüründe önemli bir yer edinen sınıflandırma çalışmalarını da gereksiz kılacaktır.

Araştırma sonucunda, istatistiksel olarak her AB lkesinin UFRS'leri benimseme düzeyi ve sürecinin farklı olduğu hatta UFRS'lerin benimsenerek

kullanıldığı ülkelerde bile işletmeler arasında muhasebe uygulamaları farklılıklarının mevcut olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca bu farklılıklar ile önceki ulusal muhasebe sistemi arasında bir ilişkinin mevcut olduğu anlaşılmıştır. Bu bağlamda, Larson ve Street (2004) tarafından içerisinde aday ülkelerin de olduğu AB ülkelerinde yapılan başka bir araştırmada özellikle vergisel amaçlı ulusal muhasebe sistemlerinin UFRS'lerin benimsenmesini güçleştirdiği belirtilmekte ve çift standart durumunun doğduğu ve bunun ileride de devam edebileceği öne sürülmektedir (Larson ve Street, 2004:113). Ayrıca belirtilmesi gereken bir diğer husus ise muhasebe sistemlerinde köklü bir değişiklik yapılabilmesi için hukuki ve politik sistemin bu değişimi desteklemesi gerektiğidir (Soderstrom ve Sun, 2007: 696).

Sonuç olarak UFRS çağında bile muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması, faydasını ve anlamını korumaktadır. Çünkü UFRS'yi benimseyen ülkelerde dahi ulusal muhasebe sistemlerinin etkileri devam etmektedir ve özellikle benimseme süreciyle ilgili olarak, daha önce yapılan sınıflandırmalar sonucu bulunan grupların bu süreçte ortak hareket ettikleri diğer bir ifadeyle UFRS'lere gösterilen reaksiyonun aynı gruptaki ülkelerde ortak olduğudur (Nobes, 2008:195-196).

5.2 GÜNCEL STANDARDİZASYON ÇALIŞMALARI VE TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNE YANSIMALARI

Türkiye'de ekonomi alanında 24 Ocak 1980'de alınan kararlarla başlayan ticaretin uluslararasılaşmasının önünün açılması ve günümüzde genelde küreselleşme ile özeldense 2000'li yıllarda hız kazanan AB aday ülke süreci, Türkiye'de ekonomi ve muhasebe alanında önemli değişimlerin yaşanmasına neden olmuştur (Elitaş ve Üç, 2009: 674-675; Bursal, 1998:207).

Türkiye, IASC'a kuruluşundan hemen bir yıl sonra 1974 yılında üye olmuştur ve UFRS'lerin kullanımını borsaya kote olmuş işletmeleri için 2003 yılından itibaren önce opsiyonel olarak daha sonra ise AB'ye paralel bir şekilde 2005 yılından itibaren zorunlu tutmuştur (Cooke ve Çürük, 1996:342; Mugan ve Akman,2005:135).

Bu bağlamda Türkiye muhasebe alanında dünyada yaşanan harmanizasyon sürecine en hızlı adapte olan ülkelerden birisidir. Bunun temel nedenini hızla gelişen ve yabancı yatırımcı sayısının artmakta olduğu finansal ve reel piyasalara sahip

olması ile aday ülke olmasından dolayı zorunlu olarak uygulanan AB düzenlemeleri gösterilebilir.

Ancak Türkiye’de işletmelerin sadece borsaya kote olanlardan ibaret olmadığı düşünüldüğünde hızlı adaptasyonun resmin sadece bir yüzüyle sınırlı kaldığı anlaşılmaktadır. Dünya’nın birçok ülkesinde olduğu gibi Türkiye’de de ulusal ekonominin büyük kısmını Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) oluşturmaktadır.

Türkiye’de KOBİ’ler hâlâ Maliye Bakanlığınca çıkarılmış olan muhasebe tebliğlerini uygulamaktadır. Diğer yandan borsaya kote olmuş şirketler de vergisel sorumluluklarından dolayı bu tebliğlere uygun olarak muhasebe tutmayı sürdürmektedirler. Diğer bir ifadeyle çifte muhasebe tutmaktadırlar.

2005 yılında Adalet Bakanlığınca tamamlanan Türk Ticaret Kanunu tasarısı muhasebe standardı koyma göreviyle TMSK’yı yetkili kılmakta ve KOBİ’leri de kapsayacak şekilde tüm işletmelere UFRS’leri uygulama zorunluluğu getirmektedir. Bu yasa, 2009 yılı itibariyle henüz hâlâ tasarı olarak meclis genel kurulunda görüşülmektedir. Ayrıca TMSK, KOBİ’lerin kullanımına uygun UFRS setini hazırlamak için çalışmalarını sürdürmektedir (Bekçi, 2007:30; Aksoy, 2005:190).

SONUÇ

Muhasebe bilgisine ihtiyaç duyan, işletme sahip ve yöneticileri gibi işletme içi veya işletmelere kredi verenler ile yatırımcılar gibi işletme dışı gruplar, değişen sosyal, ekonomik ve politik şartlar karşısında mevcut muhasebe sistemleriyle onların ürettiği muhasebe bilgilerinde değişime gidilmesini talep etmektedirler. Bu taleplere, muhasebe bilgilerini sağlama konumunda olan muhasebeciler ve muhasebe bilgilerinin içeriğinin ne olmasına karar veren düzenleyici otoriteler (standart koyucular) cevap vermektedirler. Gelen talepler doğrultusunda muhasebe bilgileri ile muhasebe sistemlerinde değişim gerçekleştirilmektedir.

Muhasebe mesleği ile eğitiminden, bir döneme ait mali raporların hazırlanarak sunulması ve denetlenmesine kadar geniş bir alanı kapsayan muhasebe sistemi kavramı hem muhasebe teorisi hem de muhasebe uygulamalarıyla yakından ilgilidir. Muhasebe sistemlerinin oluşum ve gelişim sürecinde başta ulusların birbirleriyle olan ilişkileri ile işletmelerin finansman şekilleri olmak üzere sosyo-ekonomik çok sayıda faktör belirleyici olmaktadır. Muhasebe sistemlerinin içeriğini bilinen muhasebe uygulamaları oluştursa da muhasebe sistemleri ile muhasebe teorisi arasında önemli bir ilişki vardır. Çünkü dünyada neden tek bir muhasebe sistemi olmadığına, varolan muhasebe sistemlerinin nasıl meydana geldiğine ve niçin benzer yönleri ve farklı yönleri olduğu gibi sorulara muhasebe biliminin teori penceresinden cevaplar bulabilmekteyiz.

Bugüne kadar yapılan çalışmalarda muhasebe sistemleri, bir kısım muhasebe uygulamaları seçilerek benzer noktaların tespit edilmesi ve ülkelerin seçilen uygulamalardaki birbirlerine benzerliklerine göre sınıflandırılmış ya da, muhasebe standart koyma sürecindeki benzerlikler, muhasebe mesleği ve eğitimindeki benzerlikler, gibi uygulamaların dışında uygulamaları belirleyen faktörler dikkate alınarak sınıflandırılmıştır. İçsel sınıflandırma yönteminde ampirik çalışmalarla sonuçlar elde edilip geçmiş çalışmalar ve bilgiler ışığında yorumlar yapılırken, dışsal sınıflandırmalarda ise tamamen yargısal çalışmalarla sonuçlar elde edilerek yine geçmiş çalışmalar ve bilgiler ışığında yorumlar yapılmıştır.

Bu çalışmada, Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Danimarka, Fransa, Almanya, IASC, Japonya, Hollanda, İspanya, İsveç, İsviçre, İngiltere, ABD ve

Türkiye ile beraber 16 ülkenin muhasebe uygulamaları karşılaştırılarak benzerlikleri ölçüsünde sınıflandırmaya gidilmiştir.

Bu bağlamda tüm ülkelere ait 46 adet muhasebe uygulaması TRANSACC veri tabanından sağlanmıştır. Bu veriler arasından yapılacak istatistikî analize uygun düşmeyen 12 tanesi analiz dışında bırakılarak geriye kalan 32 adet muhasebe uygulaması dikkate alınarak istatistikî bir analiz gerçekleştirilmiştir.

Çalışmada seçilen analiz yöntemi olan kümeleme (cluster) analizine göre ülkeler üç grupta sınıflandırılmıştır. Belçika, Hollanda, Avusturya, Almanya, Danimarka, İsviçre, İngiltere, Kanada, Fransa muhasebe sistemleri aynı grupta yer almıştır. Gruptaki elmanların geneli dikkate alınarak ve geçmiş çalışmaların ışığında Kıta Avrupa muhasebe sisteminin temel ülkelerinin bu grupta yer almasından dolayı bu gruba “Avrupa Sistemleri” ismi verilmiştir. Çalışmada bulunan ikinci grup; Japonya, İsveç, IASC, İspanya ve Türkiye’dir. Muhasebe sistemlerini oluşturan sosyo-ekonomik faktörler tarihsel olarak incelendiğinde bu gruptaki ülkelerin kendilerine ait orijinal bir sistemden ziyade başka ülkelerin sistemlerinden etkilenecek karma bir yapının oluşturulduğu kanaatine varılmıştır. Dolayısıyla bu gruba “Karma (Geçiş) Sistemleri” adı uygun görülmüştür. Çalışmanın üçüncü ve son grubunu ise ABD ve Avustralya oluşturmaktadır. Her iki ülkenin muhasebe sistemi de özgünlüğüyle iki geniş grubada dâhil olmamışlardır. Bir anlamda bu araştırmada ki veriler neticesinde ortaya çıkmamış olsa da Anglo-Sakson muhasebe sistemini temsil ettiği düşünülebilir. Çünkü bu çalışmada yer alan diğer iki Anglo-Sakson ülke İngiltere ve Kanada Avrupa Sistemi içerisinde yer almışlardır.

Doğası gereği ampirik araştırmalar, insan iradesinin tesirinin en az olduğu ve nesnel yönü kuvvetli bir araştırma türüdür. Ancak bu durum, ampirik çalışmalar sonucunda bulunan sonuçların yüzde yüz doğru olduğu iddiasında bulunmayı gerektirmemektedir. Bu bağlamda çalışmada kullanılan 16 ülkeye ait 32 adet veriye göre net bir biçimde Anglo-Sakson muhasebe sistemine rastlanılamamıştır. Önceki sınıflandırma çalışmalarının birçoğunda olan ve bulunan grupların açıklayıcısı konumundaki bu grubun bu çalışmada ortaya çıkmaması var olmadığı anlamına kesinlikle gelmemektedir. Ayrıca belirtilmelidir ki bu çalışmada bulunan ABD ve Avustralya sistemi Anglo-Sakson muhasebe sisteminin bir iz düşümüdür. Dolayısıyla

Türkiye'nin içinde bulunduğu Karma Sistemler grubu Kıta Avrupa ve Anglo-Sakson muhasebe gruplarının özelliklerini harmanlayan ve homojen sistemlere sahip olmayan ülkelerin oluşturduğu bir gruptur.

Bu çalışmanın verileri doğrultusunda Türk muhasebe sistemine en çok benzeyen muhasebe sistemi olarak İspanyol muhasebe sistemi bulunmuştur. Bu bağlamda, gerek UFRS'lere geçiş noktasında gerekse genel anlamda ortaya çıkacak muhasebe problemlerinin çözümünde Türkiye için en iyi referans noktası başta İspanya olmak üzere grubundaki diğer ülkelerin tecrübeleridir. Günümüzde, muhasebe sistemlerinin harmonizasyonu ve standardizasyonu konusundaki çalışmalar hız kazanarak devam etmektedir. Ancak şu ana kadar gerçekleştirilen çalışmaların ışığında ulusal farklılıkların tamamen yok olduğu, diğer bir ifadeyle muhasebe sistemlerinin standartizasyonunun sağlandığı söylenemez. Ayrıca, standardizasyonda yaşanan çeşitlilik ulusal muhasebe sistemlerinin varlığını her koşulda belirli bir seviyede sürdüreceğini ve sınıflandırma çalışmalarına devam edilmesi gerektiğini göstermektedir.

Muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması sahasında, ampirik çalışma gerçekleştirmek, özellikle verilerin temini noktasında çok büyük bir zorluk içerse de, gelecekte bu çalışmanın yeni verilerle ve daha çok sayıda ülke ile tekrarlanabilmesi mutlaka daha açıklayıcı ve yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Aban, E.D., 1998, *Fayda Teorisi ve Rasyonel Seçimler*, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) Araştırma Genel Müdürlüğü, Tartışma Tebliği, No: 2002/3, Ankara 1-148
- Ağca, A., 2003, Ülke Muhasebe Sistemlerinin Farklılıkları ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (Haziran 2003) Sayı:8. :81-93.
- Akdoğan, A., 2002, *Kamu Maliyesi*, 8. baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, N., Aydın, H., 1987, *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniversitesi İİBF yayın No: 44, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- Akgül, A., 1997, *Tıbbi Araştırmalarda İstatistiksel Analiz Teknikleri "SPSS Uygulamaları"*, Yüksek Öğretim Kurulu Matbaası, Ankara.
- Aksoy, T., 2005, Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi, *Mali Çözüm*, Yıl:15 Sayı:71: 182-199.
- American Accounting Association (AAA), 1977, Report of the American Accounting Association Committee on International Accounting Operations and Education, *Accounting Review*, 52 (2) Supplement: 65-132.
- Alexander, D., Archer, S., 2001, *European Accounting Guide*, Harcourt Professional Publishing, UK.
- Alexander, D., Nobes, C., 2004, *Financial Accounting An International Introduction*, Second Edition, Financial Times Prentice Hall, UK.
- Altuğ, O., 1999, *Muhasebe Hukuk İlişkileri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Anayurt, Ö., 2002, *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, 4. Basım, Seçkin ,Yayıncılık, Ankara.
- Armutlu, İ., H., 2000, *İşletmelerde Uygulamalı İstatistik*, Alfa Basın Yayın Dağıtım, İstanbul.
- Arslan, A., 2001, *Felsefeye Giriş*, Vadi yayınları, Ankara.

- Arzova, B., 2009. *Muhasebe Teorisi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Ayboğa, H., 2003, Bağımsız Maliyet Muhasebesi Kayıt Sistemi Organizasyonu ve Uygulaması, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:64
- Aysan, M., 2006, *Ekonomik Kalkınmada Muhasebenin Rolü*, I. Uluslar arası Muhasebe Denetimi Sempozyumu, VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO yayınları No.58, İstanbul.
- Baker, R. (2007). Trends in Research on International Accounting Harmonisation, *The International Journal of Accounting*, 42(3):262-277.
- Ball, R., Robin, A., Sadka, G., 2008, Is financial reporting shaped by equity market or by debt markets? An international study of timeliness and conservatism, *Review of Accounting Studies*, 13(2-3):168-205
- Bayraklı, H.H., 2007, *Genel Vergi Hukuku*, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Bekçi, İ., 2007, Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:7 Sayı:22 27-40.
- Bektöre, S., Sözbilir, H., Banar, K., 2007, *Genel Muhasebe*, Pelikan Yayıncılık, Ankara.
- Belkaoui A.R., 1993, *Accounting Theory*, Academic Press, UK.
- Belkaoui A.R., 1994, *International and Multinational Accounting*, Dryden Pres, London.
- Bilanço, 2009, *Gerçeğe Uygun Değer Kuralı ABD’de Rafa Kaldırıldı*, Türmob Aylık Yayını Sayı:15, 22-23.
- Bragg, S., 2005, *Ultimate Accountants*, John Wiley&Sons Incorporated USA.
- Brundage, F., 1951, Milestones on the Path of Accounting, *Harvard Business Review* June.
- Bryer, R.A., 2000, The History of Accounting and The Transition to Capitalism in England. Part Two: Evidence, *Accounting Organizaton and Society*, 25 (4-5): 327-381.

- Bursal, N., 1998, *Recent Changes in The Accounting Profession and Financial Reporting in Turkey*, Advances in International Accounting Supplement 1, JAI Pres Inc. England: 207-237.
- Cemalcılar, Ö. ve Erdoğan, N., 1997, *Genel Muhasebe*, Beta Basın Yayın Dağıtım AŞ. İstanbul.
- Cemalcılar, Ö. ve Önce, S., 1999 *Muhasebenin Kuramsal Yapısı*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1093 Eskişehir.
- Chiapello, E., 2007, Accounting and the birth of notion of capitalism, *Critical Perspectives on Accounting*, 18 (3): 263-296.
- Choi, F., Mueller, G., 1992, Second Edition, *International Accounting*, Prentice-Hall USA.
- Choi, F., Meek, G., 2005, Fifth Edition, *International Accounting*, Pearson Prentice Hall, USA.
- Collin, Y., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J., Hansson, K., 2009, Explaining The Choice of Accounting Standarts in Municipal Corporations: Positive Accounting Theory and Institutional Theory as Competitive or Concurrent Theories, *Critical Perspectives on Accounting*, 20(2), :141-174.
- Cooke, T., Çürük, T., 1996, Accounting in Turkey with Reference to the Particular Problems of Lease Transactions, *European Accounting Review*, 5 (2): 339-359.
- Çakmak, Z., 1999, Kümeleme Analizinde Geçerlilik Problemi ve Kümeleme Sonuçlarının Değerlendirilmesi, *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, Kasım 1999. 187-205.
- Çakmak, Z., Uzgören N., Keçek G., 2005, Kümeleme Analizi Teknikleri ile İllerin Kültürel Yapılarına Göre Sınıflandırılması ve Değişimlerin İncelenmesi, *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, Haziran 2005, Sayı:12, 15-37.
- Çonkar, K., Ulsan, H., Öztürk, M., 2006, *Genel Muhasebe*, Nobel Yayın Dağıtım, 3.Baskı, Ankara.

- Çürük, T., 2001, *An Analysis of Factors Influencing Accounting Disclosure in Turkey*, ISE Publications, Tasarım Matbaası, İstanbul.
- d'Arcy, A., 2000, The Degree of Determination of National Accounting Systems-An Empirical Investigation, *Scmalenbach Business Review*, 52 :45-67.
- d'Arcy, A., 2001, Accounting Classification and The International Harmonisation Debate-An Empirical Investigation, *Accounting, Organization and Society*, 26 (4-5), 327-349.
- d'Arcy, A., 2004, Accounting Classification and International Harmonisation Debate: A Replay to a Comment, *Accounting Organization and Society*, 29, :201-206.
- Doupnik, S. T., Salter, B. S., 1993, An Empirical Test of Judgmental International Classification of Financial Reporting Practices, *Journal of International Business Studies*, 24 (1):41-60.
- Dumitru, C., Ristea, M., Curpan, A., Samara, S., 2008, *Classification and Delimitations Regarding The Type of Bookkeeping*, Vol.2, 12 th World Congress of Accounting Historians July 20-24 İstanbul.
- Durocher, S., Fortin, A., Cote, L., 2007, Users' Participation in The Accounting Standart-Setting Process: A Theory-Building Study, *Accounting Organization and Society*, 32 (1-2):29-59.
- Elitaş, C., Aydemir, O., Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Tek Düzen Hesap Planı Uygulamaları: İsviçre Örneği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz 2008 sayı:39 : 92-100.
- Elitaş, C., Güvemli, O., Aydemir, O., Erkan, M., Özcan, U., Oğuz, M., 2008, *Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi*, Maliye Bakanlığı Str. Gel. Başkanlığı Yayın No: 2008/377 Ankara.
- Elitaş, C., Üç, M., 2009, The Change on The Foundations of Turkish Accounting System and The Future Perspectives, *Critical Perspectives on Accounting*, 20, :674-679.

- Erdoğan, M., 2005, *Denetim*, 2.Baskı, Maliye ve Hukuk yayınları, Ankara.
- Erdoğan, M., Erdoğan, N., 1999, *Muhasebede Bilgisayar Kullanımı*, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir.
- Evans, G.,T., 2003, *Accounting Theory Contemporary Accounting Issues*, Thomsan South-Western, USA.
- Frank, W. G., 1979, An Empirical Analysis of International Accounting Principles, *Journal of Accounting Research*, 17 (2):593-605.
- Flegm H. 1984, *Accounting How to meet the challenges of relevance and regulation*, John Wiley and Sons, USA.
- Gökdeniz, Ü., A., 2005, *Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslar arası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi*, Avcıol Basım Yayım, İstanbul.
- Gray, S.J., (1988), Towards of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus*, 24(1): 1-15.
- Güvemli, O., 1998, *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu Tanzimata Kadar*, Cilt 2, Avcıol Matbaası, İstanbul.
- Güvemli, O., 2000, *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Tanzimat'tan Cumhuriyet'e Kadar*, Cilt.3 Süryay Yayıncılık, İstanbul.
- Güvemli, O., Güvemli, B., 2005, *The First Period of the Double Entry Accounting System in the Socialist Order*, Academy of Accounting Historians Research Conference, USA.
- Güvemli, O., 2007, *Mali Tabloların Evrimi*, Avcıol Basım Yayın Dağ. İstanbul.
- Güvemli, O, Aslan, Ü., 2009, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Kendi Branşlarının Tarihi ile Meşgul Olmalılar mı? *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:41:30-41.
- Güvemli, B., 2008, *Uluslar arası Muhasebe Standartları'nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri ile Etkileşimi ve Türkiye Örneği*, Yayımlanmamış doktora tezi, İstanbul.
- Hatfield, H., R., 1966, Some Variations in Accounting Practice in England, France, Germany and United States, *Journal of Accounting Research*, 4(2) :166-182.

- Hakansson, H., N., 1981, On The Politics of Accounting Disclosure and Measurement: An Analysis of Economic Incentives, *Journal of Accounting Research*, Vol.19 Supplement:1-35.
- Hendriksen, E., 1977, *Accounting Theory*, Third Edition, Richard D. Irwin, Inc., USA.
- Hiçşaşmaz, M. 1970, *Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*, Ankara İkt. Ve Tic. İlimler Yayını No: 20 Kalite Matbaası, Ankara.
- Hirsch, E. E., 1997, *Anılarım; Kayzer Dönemi Weimar Cumhuriyeti Atatürk Ülkesi*, Çev. Fatma Suphi, TÜBİTAK Popüler Bilim Kitapları, Ankara.
- Hossain, M., 2008, The Extent of Disclosure in Annual Reports of Banking Companies: The Case of India, *European Journal of Scientific Research*, 23 (4) :659-680.
- Johansson, S., Östman, L., 1995, *Accounting Theory Integrating Behaviour and Measurement*, Pitman Publishing, GB.
- Kang, T., 2003, The association between legal regime and the value-relevance of accounting information: a Japan-UK comparison, *Journal of International Accounting & Auditing Taxation*,(12):121-130
- Hitz, M., H., 2007, The Decision Usefulness of Fair Value Accounting- A Theoretical Perspective, *European Accounting Review*,16(2): 323-362.
- Karabınar S., 2007, *An Empirical Assessment of Gray's Accounting Subculture Values in Turkey's Top-500 Industrial Enterprises*, International Conference Series II, The Future of Accounting and Accounting Profession, 30 Mayıs-03 Haziran 2007, İstanbul.
- Karyağdı, N., 2000, *4487 Sayılı Kanun'la Sermaye Piyasası Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler*, Hesap Uzmanları Dern. Yayını, İstanbul.
- Keyman, H., 1967, *Muhasebede Nazariyeler*, Kardeş Matbaası, Ankara.
- Lange, P, Howieson, B., 2006, International Accounting Standards Setting and U.S. Exceptionalism, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 17 1007-1032.

- Larson, K., Street, D., 2004, Convergence with IFRS in An Expanding Europe: Progress and Obstacles Identified by Large Accounting Firms' Survey, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13, 89-119.
- Lawrance, S., 1996, *International Accounting*, Thomsan Business Press, USA.
- Malcolm, S., 2003 *Research Methods in Accounting*, Sage Publications, London (<http://site.ebrary.com>).
- Mathews, R., 2001, Whither (or wither) accounting education in the new millenium, *Accounting Forum*, 24 (4): 380-394.
- Meigs, R., Meigs, A., Bettner, M., Whittington, R., 1998, 9th Edition, *Financial Accounting*, Irwin McGraw-Hill, USA.
- Mugan, C.Ş., 1995, Accounting in Turkey, *European Accounting Review* , 4 (2). :351-371
- Mugan, C., Ş., Akman, N., 2005, Convergence of International Financial Reporting Standards: The Case of Turkey, *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 2 (1), 127-139.
- Nair, R. D., Frank, W. G., 1980, the Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications, *Accounting Review*, 55 (3): 426-450.
- Nakip, M., 2003, *Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve SPSS Destekli Uygulamalar*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Nobes, C., 1989, *Interpreting European Financial Statements: Towards 1992*, Butterworths Publishing, London.
- Nobes, C., 1992, *International Classification of Financial Reporting*, Second Edition, Routledge, Taylor and Francis Group, London.
- Nobes, C., 1998, Towards a Genaral Model of the Reasons for the International Differences in Financial Reporting, *Abacus*, 34 (2):162-187.
- Nobes C, Parker R. *Comparative International Accounting*, 2002, 7th ed. London, UK: Financial Times Prentice Hall; 2002

- Nobes, C., 2004, On Accounting Classification and International Harmonisation Debate, *Accounting Organization and Society*, Vol.29 : 189-200.
- Nobes, C., Alexander, D., 2004, *Financial Accounting An International Introduction*, Second Edition, Financial Times Prentice Hall, UK.
- Nobes, C., 2008, Accounting Classification in the IFRS Era, *Australian Accounting Review*, No.46 18 (3):191-196.
- Parasız, İ., 1999, *Modern Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü*, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Puxty, A., Willmot, H., Cooper, D., Lowe, T., 1987, Modes of Regulating in Advanced Capitalism: Locating Accountancy in Four Countries, *Accounting Organizations and Society*, 12 (3) 273-291.
- Radebaugh, H., Gray, S., 2002, Fifth Edition, *International Accounting and Multinational Enterprises*, John Wiley & Sons, Inc, USA.
- Roberts, A., 2003, Working Papers in Accounting No.4: *The Development of the French Plan Comptable Général: a New Zealand Perspective*, Business History and Europe Conference, University of Canterbury, New Zealand.
- Ryan, C., Guthrie, J., Day, R., 2007, Politics of Financial Reporting and The Consequences for Public Sector, *Abacus*, 43 (4): 474-487.
- Salter, S., Niswander, F., 1995, Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's [1988] Theory, *Journal of International Business Studies*, 26, (2) (2nd Qtr., 1995): 379-397.
- Sayıştay 145. Yıl Tanıtım Broşürü, 2007, Ankara
- Scott, 2006, *Financial Accounting Theory*, fourth edition, Pearson, Prentice Hall, Toronto.
- Schroeder, R., Clark, M., Cathey, J., 2005, Eighth Edition, *Financial Accounting Theory and Analysis*, Wiley corp. USA.
- Seidler, L.J., 1967, International Accounting-The Ultimate Theory Course, *Accounting Review*, 42 (4): 775-781.

- Sellhorn, T., Tomasevski, S., 2006, Implications of the ‘IAS Regulation’ for Research into the International Differences in Accounting Systems, *Accounting in Europe* Vol.3 187-217.
- Selsam, H., 1995, *Din, Bilim ve Felsefe*, 2.baskı, Çev.A. And, Sarmal Yayınevi, İstanbul.
- Shoental, R., 1989, Classification of Accounting Systems Using Competencies As a Discriminating Variable: A Great Britain – United States Study, *Journal of Business Finance & Accounting*, 16 (4):549-563.
- Soderstrom, S., Sun, J., 2007, IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review, *European Accounting Review*,16(4): 675-702.
- Sözbilir, H., Yılmaz, C., Demirel, B., 2008, *Serkiz Nihad and Kirkor Kömürçüyan in Turkish Accounting History*, 12 th World Congress of Accounting Historians, Congress Proceedings Vol. I, İstanbul.
- Sevilengül, O. (2005) *Genel Muhasebe*, 12. Baskı, Gazi Kitabevi Ankara.
- Sürmen, Y., Daştan., A. 2007, Muhasebe Bürolarında ‘‘Bilgisayarlı Muhasebe Paket Programı’’ Kullanımına Yönelik Doğu Karadeniz Bölgesi Analizi, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl:7 Sayı:22, Türmob Basın Yayın Dağ. Ankara.
- Şakrak, M., 1997, *Maliyet Yönetimi*, Yasa Yayınları, No:80/16, İstanbul.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, *2006 Yılı Faaliyet Raporu*, Mayıs 2007 Ankara.
- Toraman, C., Bayramoğlu, F. 2006, Avrupa Birliği Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, 17. Worl Congress of Accounting *Mali Çözüm Dergisi Özel Sayı*, İstanbul SMMMO yayını, İstanbul.
- TRANSACC, Ordelheide, D., Semler, A., 1995, *Transnational Accounting A Reference Matrix and Glossary*, MacMillan Press Ltd, UK.
- Turmob, Aysan, M vd. 1998, *Muhasebe Tarihi* Türmob Yayınları No:51, Ankara.
- Underdown, B., Taylor, P., 1985, *Accounting Theory and Policy Making*, Heinemann Publishing, London.

- Uysal, D., 2004, *Türkiye’de Piyasa Ekonomisi ve Ekonomik Özgürlükler*, Çizgi Kitabevi, Konya.
- Üstündağ, S., 2000, Muhasebe Standartları Oluşturulma Süreci, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:1.
- Verma, S., Gray, S., 2006, Creation of Institute of Chartered Accountants of India: First Steps in the Development of An Indigenous Accounting Profession Post-Independence, *Accounting Historians Journal*, 33 (2):131-156.
- Volmer, P., Werner, R., Zimmermann, J., 2007, New governance modes for Germany’s financial reporting system: another retreat of the nation state?, *Socio-Economic Review*, 5 (4): 437-465.
- Walton, P., Haller, A., Raffournier, B ., 2003, *International Accounting*, Thomson Scientific Second Edition, UK.
- Weigmann, W. 1932, Legal and Economic Concepts of The Balance Sheet in Germany, *Accounting Review*,7(2):103-106.
- Wolk, H., Francis, J., Tearney, M., 1984, *Accounting Theory A Conceptual and Institutional Approach*, Kent Publishing Company, USA.
- Koc, Yalkın, Y. (2001). *Genel Muhasebe: İlkeleri ve Uygulaması* Turhan Kitabevi, Bursa, Türkiye.
- Yalkın Y.K., Demir, V., Demir., D., 2006, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, 17. Worl Congress of Accounting *Mali Çözüm Dergisi Özel Sayı*, İstanbul SMMMO yayını, İstanbul.
- Yayla, H., E., 2007, Disipline Edici Toplum ve UFRS: Bir Foucauldian Eleştirisi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt.9 Sayı.4.
- Yazıcı, M., 1998, *Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi*, Nihat Sayar Eğitim Vakfı yayın No: 522/756, Yaylım Matbaası, İstanbul.
- Yılmaz, E., 2002, Osmanlı İmparatorluğu’nu Dış Borçlanmaya İten Nedenler ve İlk Dış Borç, *Akdeniz Üniversitesi, İİBF Dergisi Sayı:4*

Yılmaz, H., 2008, Adaptation Capabality of Turkish Financial System into The European Financial Integration, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt.10 Sayı.4, İstanbul.

Zeff, S., A., 1978, The Rise of “Economic Consequences”, *The Journal of Accountancy*, December.

Zeghal, D., Mhedhbi, K., 2006, An Analysis of the Factors Affecting the Adoption of International Accounting Standarts by Developing Countries, the *Journal of Accounting* , 41 (4):373-386.

04.01.1961 tarih ve 213 sayılı, Vergi Usul Kanunu.

26.12.1992 tarihli ve 1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

http://tr.wikipedia.org/wiki/T%C3%BCrk_tarihi erişim tarihi: 02.02.2009

http://www.ydk.gov.tr/kit99/Birinci_Bolum.htm erişim tarihi: 15.02.2009

http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C/ProjectUpdatePage&cid=11761545342

erişim tarihi: 20.07.2009.

<http://www.tmsk.org.tr>, erişim tarihi: 19.08.2009

ÖZGEÇMİŞ

AD SOYAD: Mustafa ÜÇ

ANABİLİMDALI: İşletme

Kişisel Bilgiler

Doğum yeri ve yılı: İzmir, 1980

Eğitim

Yüksek Lisans: Afyon Kocatepe Üniversitesi

Lisans: Dumlupınar Üniversitesi

Lise: Emet Sağlık Meslek Lisesi

İş/İstihdam

02/2005 – : Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F, İşletme Bölümü
Muhasebe – Finansman Bilim Dalı, Araştırma Görevliliği

02/2005 – 10/2004 : T.C. Sağlık Bakanlığı Uşak Devlet Hastanesi
Hastane Müdür Yardımcılığı

10/2004 - 04/2002 ::T.C. Maliye Bakanlığı Uşak Sağlık Kurumları Döner Sermaye
Saymanlığı, Muhasebe Memuru

12/2001 - 08/2001 Oktaş Okkaoğlu Taah. İnş. Ltd. Muhasebe Elemanı

Yabancı Dil ve Puanı(ÜDS,KPDS, TOEFL, Dönemi ile birlikte)

İngilizce, ÜDS puan: 77,50 (Ekim 2006)

Yayınlar

Yurt Dışı Hakemli Dergilerde Yayımlanan Makaleler:

The Change On The Foundations Of The Turkish Accounting System And The Future Perspective, Critical Perspectives on Accounting, Volume.20 Issue.5, 674-679, 2009(Elitaş, C., ile birlikte)

Yurt İçi Hakemli Dergilerde Yayımlanan Makaleler:

Muhasebe Teorisi Açısından Olumlu Kur Farklarının Analizi, Mali Pusula, Yıl:4 No: 48, 88-96, 2008(Elitaş C., ile birlikte)

İMKB'deki Şirketlerin Dış Denetim Raporları Sonuçları: 2005-2006-2007 Yılları için Bir İnceleme, Mali Pusula , Yıl:4 Sayı:45, 85-105, 2008(Hurma B, Elitaş C, ile birlikte)

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği, Türk Ticaret Kanun Tasarısı ve Kamu İhale Kanunu Çerçevesinde Entelektüel Sermaye (C.Elitas ile birlikte) E-Yaklaşım, Ocak 2007

Yeni Düzenlemeler Işığında Amortisman Muhasebesi, (Elitaş C, ile birlikte) Mali Pusula Dergisi, Nisan 2005

Uluslararası Bilimsel Toplantılarda Sunulan ve Bildiri Kitabında Basılan Bildiriler:

The Activities Of Turkish Accounting Standards Board (Tasb) For Improving The Quality Of The Financial Knowledge And General View On Turkish Financial Reporting Standards (Tfrs), Epoka University Icme 08, 28-29 March Tirana, Volume:2, 2008(Akyüz, Y. Ve Bulca, H., İle Birlikte)

The Constitution And Measurement Of Intellectual Capital: An Application In The Banking Sector In Afyonkarahisar , Epoka University, Icme 08, Volume:1, 2008(Topal, Y. Ve Çonkar, K., İle Birlikte)

A Historical Review Of Albanian Accounting System And Its Present Status, 12th World Congress Of Accounting Historians, 20-24 July 2008, 367-384, 2008(Kruja, A., Elitaş, C., İle Birlikte)

Turkish Financial Reporting System And Capital Markets' Regulations, International Symposium On Sustainable Development, June 9-10 2009 Sarajevo, 154-159, 2009(Yıldız F,Elitaş C., İle Birlikte)