KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

İŞLETME PROGRAMI

ÇEVRESEL FAKTÖRLERİN MUHASEBENİN GELİŞİMİNE ETKİSİ: TÜRKİYE DEĞERLENDİRMESİ

DOKTORA TEZİ

Davut AYGÜN

EKİM - 2009

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

İŞLETME PROGRAMI

ÇEVRESEL FAKTÖRLERİN MUHASEBENİN GELİŞİMİNE ETKİSİ: TÜRKİYE DEĞERLENDİRMESİ

Davut AYGÜN

Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü'nce

"Doktor" (İşletme)

Unvanı Verilmesi İçin Kabul Edilen Tez'dir

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 02. 10. 2009

Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 23. 10. 2009

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Yusuf SÜRMEN

Jüri Üyesi : Prof. Dr. A. Seha SELEK

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Uğur KAYA

Enstitü Müdürü : Doç. Dr. Haydar AKYAZI

Ekim - 2009

TRABZON

0. SUNUŞ

00. Önsöz

Çağımızda geçmiş bütün dönemlerle kıyaslanamayacak kadar hızlı bir değişim yaşanmaktadır. Değişimin tek değişmeyeninin kendisi olduğu bu dönemde işletmelerin muhasebe fonksiyonunun da değişimden etkilenmesi kaçınılmazdır. Çünkü işletmeler çevresel faktörlerin etkilerine duyarlı açık bir sistemdir. Bu bağlamda muhasebe alanında çevresel faktörlerin etkisinden kaynaklanan mevcut farklılıkların giderilmesi veya en aza indirilmesine yönelik çözüm arayışları hız kazanmıştır. Sözkonusu çözüm arayışları sonucunda muhasebe sistem ve uygulamaları yeniden gözden geçirilerek çevresel faktörlerden kaynaklanan farklılıkları en aza indirmek amacına göre yeniden tanımlanmıştır.

Bu Çalışmadaki amaç, çevresel faktörlerdeki değişimin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etkileri hususunda açıklamalarda bulunmak ve konuyla ilgili tüm kişi veya kurumlara faydalı bilgiler sunmaktır.

Yukarıda belirtilen amacı gerçekleştirmek için Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde doktora tezi olarak hazırlanan bu Çalışmanın; konunun tespiti ve hazırlanması aşamalarında emeği geçen başta danışman hocam Sayın Prof. Dr. Yusuf SÜRMEN'e, tezimin bir bütün olarak gerek sistematik hale gelmesinde ve gerekse hataların düzeltilmesinde katkı sağlayan hocalarım Sayın Prof. Dr. Hasan TÜREDİ'ye, Sayın Doç. Dr. Uğur KAYA'ya, Sayın Y. Doç. Dr. Abdulkerim DAŞTAN'a, Sayın Öğr. Gör. Dr. Aykut KARAKAYA'ya ve emeği geçen tüm arkadaşlara sonsuz teşekkür ederim.

Bu Çalışma *Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Bilim İnsanı Destekleme Dairesi* tarafından *2211- Yurtiçi Doktora Destek Programı* kapsamında desteklenmiştir. Sözkonusu destek için anılan Kuruma teşekkür ederim.

Trabzon, Ekim 2009 Davut AYGÜN

01. İçindekiler

Sayfa Nr.

0. SUNUŞ III

00. Önsöz III

01. İçindekiler IV

02. Özet VIII

03. Summary IX

04. Tablolar Listesi X

05. Şekiller Listesi XII

06. Kısaltmalar Listesi XIII

GİRİŞ 1- 3

BİRİNCİ BÖLÜM

1. İŞLETME – ÇEVRE – MUHASEBE İLİŞKİSİ 4- 26

10. Genel Açıklama 4

11. İşletme Çevresinin Tanım ve Açıklaması 5

12. İşletme Çevresi Türleri 6

13. Çevrenin İşletmeye Etkileri 8

14. Çevre- Muhasebe İlişkisi 11

140. Muhasebe Çevresi 13

141. Çevrenin Muhasebeye Etkileri 20

İKİNCİ BÖLÜM

2. ÇEVRESEL FAKTÖRLERİN MUHASEBENİN GELİŞİMİNE ETKİSİ..... 27- 96

20. Genel Açıklama 27

21. Muhasebenin Gelişimine Etki Eden Çevresel Faktörler 28

22. Çevresel Faktörlerin Muhasebenin Gelişimine Etkilerinin Değerlendirilmesi.....49

220. Genel Açıklama.....49

221. Politik Faktörlerin Etkisi 50

222. Yasal Faktörlerin Etkisi 55

223. Ekonomik Faktörlerin Etkisi 62

224. Uluslararası Faktörlerin Etkisi 68

225. Kültürel Faktörlerin Etkisi 74

226. Teknolojik Faktörlerin Etkisi 87

227. Eğitimle İlgili Faktörlerin Etkisi 90

228. Meslekle İlgili Faktörlerin Etkisi 92

229. Diğer Faktörlerin Etkisi 93

23. Çevresel Faktörlerin Muhasebenin Gelişimine Etkisine İlişkin Genel Değerlendirme.....94

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE'DE MUHASEBENİN GELİŞİMİNDE ÇEVRESEL FAKTÖRLERİN ETKİSİ 97- 150

30. Genel Açıklama 97

31. Cumhuriyet Döneminde Muhasebenin Gelişimi 98

310. Kuruluş Dönemi (1923- 1949).....99

3100. Muhasebe Sistemi.....99
3101. Muhasebe Eğitimi.....110
3102. Muhasebe Mesleği ve Uygulamaları.....114
3103. Çevresel Faktörlerin Etkilerinin Değerlendirilmesi.....118
311. Yapılanma Dönemi (1950- 1979).....120
3110. Muhasebe Sistemi.....121
3111. Muhasebe Eğitimi.....126
3112. Muhasebe Mesleği ve Uygulamaları.....129
3113. Çevresel Faktörlerin Etkilerinin Değerlendirilmesi.....130
312. Yeniden Yapılanma Dönemi (1980 ve sonrası).....132
3210. Muhasebe Sistemi.....132
3211. Muhasebe Eğitimi.....136
3212. Muhasebe Mesleği ve Uygulamaları.....141
3213. Çevresel Faktörlerin Etkilerinin Değerlendirilmesi.....148

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. TÜRKİYE'DE MUHASEBENİN GELİŞİMİNİ ETKİLEYEN ÇEVRESEL FAKTÖRLERİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA..... 151- 197
40. Genel Açıklama.....151
41. Araştırmanın Önemi ve Amacı.....151
42. Araştırmanın Yöntemi.....152
43. Araştırmanın Sınırları.....153
44. Araştırmanın Hipotezleri.....155
45. Verilerin Değerlendirilmesinde Kullanılan İstatistiksel Teknikler.....161
46. Araştırmanın Bulguları.....169

460. Araştırmaya Katılanlar ile İlgili Genel Bilgilerin Değerlendirilmesi 169
461. Muhasebe Gelişmişliği ile İlgili Bilgilerin Değerlendirilmesi.....171
462. Çevresel Faktörler ile İlgili Bilgilerin Değerlendirilmesi 175
463. Çevresel Faktörlerin Muhasebenin Gelişimi Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi 179
4630. Bağımlı Değişkenin Faktör ve Güvenirlik Analizi Bulguları.....179
4631. Bağımsız Değişkenlerin Faktör ve Güvenirlik Analizi Bulguları 183
4632. Regresyon Analizi Bulguları 188

SONUÇ ve ÖNERİLER 198

YARARLANILAN KAYNAKLAR 207

EKLER

ÖZGEÇMİŞ

02. Özet

Dünyada özellikle küreselleşme süreciyle artan uluslararası faaliyetler, bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi problemini gündeme getirmiştir. Ayrıca, çok uluslu işletmelerin sayıca artması ve uluslararası faaliyetlerin önem kazanması muhasebe alanındaki uluslararası düzeydeki farklılıkların nedenlerinin araştırılması ihtiyacını artırmıştır. Artan ihtiyacın karşılanması amacıyla uluslararası muhasebe alanındaki mevcut farklılıkların sebeplerinin belirlenmesi ve bu farklılıkların en alt düzeye indirgenmesine yönelik çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Bu bağlamda birçok uluslararası kuruluş, hazırladıkları standartlar, bildiriler, raporlar ve yönetmeliklerle çalışmalara destek olmuşlar ve olmaktadırlar.

Muhasebe alanındaki mevcut farklılıkların çevresel faktörlere bağlı olarak ortaya çıktığı genel kabul görmüş bir kanıdır. Dolayısıyla çevresel faktörlerin ve bu faktörlerdeki değişimlerin muhasebenin gelişimi üzerindeki etkilerinin bilinmesi büyük bir öneme sahiptir.

Çevresel faktörlerin muhasebenin gelişime etkisi, özellikle 1980'li yıllardan sonra incelenmeye başlanmıştır. Birçok bilim adamı bu konuda çalışma yapmıştır. Ancak, anılan çalışmaların birçoğu teorik nitelikli olup uygulamalı çalışmaların sayısı oldukça azdır. Bu uygulamalı çalışmalarda da çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimine etkileri belirli bir ülkeden ziyade uluslararası düzeyde ele alınmış ve incelenmiştir. Kısacası, çevresel faktörlerin belirli bir ülkede muhasebenin gelişimine etkilerini inceleyen çalışma sayısının yetersiz olduğu belirtilebilir.

Dünya'daki gelişmelere paralel olarak konunun Türkiye açısından değerlendirmesini yapmak amacıyla Türkiye'deki üniversitelerde görev yapan muhasebe öğretim elemanları ile muhasebe meslek odalarının başkanları üzerinde bir anket çalışması yapılmıştır. Anket çalışması sonucunda, ekonomik faktörler ile mesleki ve eğitimle ilgili faktörlerin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi üzerinde belirleyici oldukları tespit edilmiştir.

03. Summary

Increasing international transactions especially within the process of globalisation have made it necessary to consider accounting these transactions. The increasing number of multi-national firms and the increasing prominence of international affairs have also brought agenda to the reasons for the differences in practising the accounting rules in international scale. Researchers have launched new studies to investigate these differences and reduce them to a minimum level. A great number of international organizations have made contributions to these studies by preparing new standards, papers, reports and principles.

It is a common idea that the existing differences in the field of accounting are due to some environmental factors. Consequently, it is a vital issue to study these environmental factors and their effects on the development of accounting.

Studies on the effects of environmental factors on accounting were started after the end of 1980s. A great many researchers made contributions to this issue. However, most of these studies handled the issue from a theoretical perspective, and only a few of them focused on the applicable features of the issue. And these applied studies, instead of focusing on a particular country, took the issue within international scales.

To evaluate the conditions in Turkey as regards of the environmental factors on accounting, a questionnaire was administered. The participants were professors teaching accounting at universities, and presidents of chambers of the accounting profession. The questionnaire revealed that economic, vocational and educational factors played the biggest role on the development of accounting systems and applications.

04. Tablolar Listesi

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Muhasebe Sistem ve Uygulamalarına Etki Eden Faktörlerin Genel Durumu	45
2	Faktörler ve Alt Faktörler	48
3	İçtihada Dayalı Muhasebe Uygulamaları ile Yasalara Dayalı Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması	59
4	Batı ve İslam Din Anlayışında Muhasebe Uygulamaları	77
5	Suçlu ve Çekingen Kültürlerde Muhasebe Değerleri	81
6	Muhasebe Değerleri ile Kültürel Muhasebe Boyutları Arasındaki İlişki	84
7	Hofstede'nin Kültürel Boyutlarının Muhasebe Değerleri ile İlişkisi	86
8	1923- 1950 Yılları Arasında Muhasebe Eğitimine İlişkin İstatistikler	112
9	1950- 1980 Yılları Arasında Muhasebe Eğitimi Veren Yükseköğretim Kurumları ve Öğrenci Sayıları	127
10	1980- 2008 Yılları Arasında Yükseköğretimde Muhasebe Eğitimi	137
11	Kaiser-Meyer-Olkin Değerleri ve Yorumları	167
12	Örneklem Profilinin Sayısal ve Yüzdesel Dağılımı	170
13	Muhasebe Gelişmişliğine İlişkin Yüzdesel Dağılım	172
14	Muhasebe Gelişmişliğine İlişkin Değişkenlerin Katılıyorum ve Kesinlikle Katılıyorum Cevaplanma Yüzdeleri ve Sıralaması	174
15	Çevresel Faktörlere İlişkin Yüzdesel Dağılım	176

16 Muhasebenin Gelişimini Etkileyen Değişkenlerin Katılıyorum ve Kesinlikle Katılıyorum Cevaplanma Yüzdeleri ve Sıralaması 178
17 Bağımlı Değişkenin Normal Dağılım Tablosu 180
18 Bağımlı Değişkene İlişkin Faktör Analizi Sonuçları 181
19 Bağımsız Değişkenin Normal Dağılım Tablosu 184
20 Bağımsız Değişkene İlişkin Normal Dağılım Tablosu 185
21 Mesleki Niceliksel Açıdan Gelişim ile İlgili Çoklu Regresyon Analizi 188
22 Muhasebe Bilgi Sistemindeki Gelişim ile İlgili Çoklu Regresyon Analizi 190
23 Sosyo-Ekonomi Açıdan Gelişim İle İlgili Çoklu Regresyon Analizi 192
24 Muhasebenin Gelişimi ile İlgili Çoklu Regresyon Analizi 194

05. Şekiller Listesi

Şekil Nr.	Şekil Adı	Sayfa Nr.
1	İşletme ve Çevresi	7
2	İşletme ve Çevre Arasındaki İlişki Modelleri	9
3	Muhasebe Ekolojisi	18
4	Muhasebe ve Çevresi	20
5	Muhasebe – Çevre Etkileşimi	21
6	Dünya'da Muhasebe İklimini Etkileyen Faktörler	42
7	Türkiye'de Muhasebe İklimini Etkileyen Faktörler	44
8	Uyumlaştırma, Normlaştırma, Standartlaştırma Kavramlarının Genel Özellikleri	71
9	Çevresel Değişimin Muhasebe Eğitimine Etkileri	140
10	Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarını Etkileyen Kurumsal Taraflar	144

06. Kısaltmalar Listesi

AAA	:	American Accounting Association – Amerikan Muhasebeciler Birliği
AB	:	Avrupa Birliği
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AET	:	Avrupa Ekonomik Topluluğu
BDDK	:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BM	:	Birleşmiş Milletler
DB	:	Dünya Bankası
ECOSOC	:	United Nations Economic and Social Council – Birleşmiş Milletler Standartlaşma Çalışmaları Konseyi
ERP	:	Enterprise Resource Planning – Kurumsal Kaynak Planlaması
FASB	:	Financial Accounting Standards Board – Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEE	:	The Federation des Experts Comptables Europeens – Avrupa Muhasebeciler Birliği
FTM	:	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
WTO	:	Word Trade Organization - Dünya Ticaret Örgütü
İDTYDK	:	İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
İSMMMO	:	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
IAS	:	International Accounting Standards – Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	:	International Accounting Standartds Board – Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	:	International Accounting Standards Committee – Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu
IFAC	:	International Federation of Accounting Committe – Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

IFRS	:	International Financial Accounting Standards – Uluslararası Finansal Muhasebe Standardı
IMF	:	Uluslararası Para Fonu
IOSCO	:	International Organization of Securities Commissions – Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları
JIT	:	Just in Time – Tam Zamanında Üretim
KİT	:	Kamu İktisadi Teşebbüsü
KKP	:	Kurumsal Kaynak Planlaması
KMO	:	Kaiser – Meyer - Olkin
MSUGT	:	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	:	Organisation for Economic Co-operation and Development – Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
TBB	:	Türkiye Bankalar Birliği
TBMM	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TFRSY	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumu
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMSY	:	Türkiye Muhasebe Standartları Yorumu
TMUDESK	:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UMS	:	Uluslararası Muhasebe Standardı
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir
YÖK	:	Yükseköğretim Kurulu

GİRİŞ

Hızlı bir gelişim süreci içine giren günümüz toplumlarında birey ihtiyaçlarına bağlı olarak işletmelerin faaliyet alanları süratli bir biçimde genişlemektedir. Faaliyet alanı genişleyen işletmelerin gelişmeleri ve varlıklarını sürdürmeleri, çevreye uyum sağlama yeteneklerine bağlı bulunmaktadır. Çevre en yalın anlatımla, işletmenin faaliyetlerini, gelişimini ve yaşamını etkileyen bütün güçler biçiminde ifade edilebilir. İşletme ile çevre arasında yüksek düzeyde bir etkileşim sözkonusudur. Bu etkileşim işletmelerin çevresel etkilere duyarlı açık bir sistem olmasından ileri gelmektedir. Sistem, karşılıklı etkileşim içerisinde bulunan unsurların, tasarlanan amaçları gerçekleştirmek amacıyla bir bütün meydana getirecek şekilde organize edilmesidir. İşletme, çevre ve sistem birlikteliği, işletme ile çevresi arasında bir alt sistem – üst sistem ilişkisini ortaya çıkarmakta bu da çevresel faktörlerde meydana gelen değişikliklere işletmelerin duyarsız kalamayacağı sonucunu doğurmaktadır.

İşletme ve çevresiyle ilgili sistem çalışmaları neticesinde işletmelerin birer açık sistem olarak kabul edilmesi ve değerlendirilmesi tüm dikkatleri işletme dış çevresinin işletme yapısı ve fonksiyonları üzerindeki etkisine çevirmiştir. Çevredeki değişikliklerden işletmenin diğer fonksiyonları gibi muhasebe fonksiyonu da etkilenmektedir. Yapılan teorik çalışmalarda çevresel faktörlerin muhasebenin şekillenmesinde ve gelişmesinde etkili olduğu dile getirilmiştir. Uygulamalı çalışmaların bazılarında elde edilen sonuçlar da bu bulguları destekler niteliktedir.

Çevresel faktörler, işletme ve muhasebe ekseninde yaşanan gelişmeler ışığında ele alınan bu çalışmanın amacı; çevresel faktörlerin muhasebe açısından önemini belirlemek, sözkonusu faktörlerin muhasebe sistemi ile uygulamalarının gelişimine etkilerini ampirik çalışmalarla ortaya koymaktır. Çalışmanın amacını gerçekleştirmek için öncelikle çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimine etkileriyle ilgili ulusal ve uluslararası alanda yapılmış çalışmaların incelenmesine dayalı literatür taraması yapılmıştır. Daha sonra ise

Türkiye'deki üniversitelerde görev yapan muhasebe öğretim elemanları ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir odaları başkanlarının anılan konuya bakış açılarını tespit etmek amacıyla hazırlanan anket çalışması yapılmıştır.

Çalışma konusunun kapsam itibariyle oldukça geniş olması sebebiyle çalışmayı daha spesifik hale getirmek amacıyla bazı sınırlandırmalar yapılmıştır. Bunlar;

- Literatür taraması sonucu elde edilen çevresel faktörlerin tamamına çalışmada yer verilmemiş olup daha ziyade genel kabul görmüş olanların muhasebenin gelişimine etkileri incelenmiştir.

- Türkiye'de muhasebenin gelişimi; muhasebe sistemi, eğitimi, mesleği ve uygulamalarındaki gelişim açısından değerlendirilmiş, muhasebe teorisindeki gelişim çalışmaya dâhil edilmemiştir.

- Anket muhasebe öğretim elemanları ile meslek odalarının başkanlarına uygulanmış, gerek bağımsız çalışan meslek mensupları gerekse de işletmelerde bağımlı çalışan meslek elemanları çalışma dışında bırakılmıştır.

Yukarıdaki kısıtların dikkate alındığı bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, işletme çevresinin tanım ve açıklaması yapılmış, çevre türleri belirtildikten sonra çevrenin işletmelere etkileri üzerinde durulmuştur. Daha sonra muhasebe çevresine ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup çevre-muhasebe ilişkisi ortaya konulmuştur.

İkinci bölümde, ilk olarak konuyla ilgili literatür incelemesi yapılarak öne çıkan çevresel faktörler belirlenmiştir. Daha sonra sözkonusu çevresel faktörlerden hareketle muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini etkileyen faktörler ile bu faktörleri oluşturan alt faktörlere ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Bu bölümde son olarak her bir çevresel faktörün muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etkileri teorik olarak ortaya konmuştur.

Üçüncü bölümde, Türkiye'de muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde çevresel faktörlerin etkisi incelenmiştir. Bu bölümde öncelikle Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin kuruluşundan (1923) bugüne kadarki süreç kendi içerisinde üç döneme ayrılarak incelenmiştir. Sonra her bir dönemde muhasebe sistemi, eğitimi, mesleği ile uygulamalarındaki gelişmeler ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Daha sonra ise her bir dönemde muhasebe sistemi, eğitimi, mesleği ile uygulamalarındaki gelişmelerde çevresel faktörlerin etkisine ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde, çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimine etkilerini ölçmek için 149 muhasebe öğretim elemanı ile 50 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler veya Yeminli Mali Müşavirler odası başkanı olmak üzere toplam 199 kişiye tarafımızdan anket uygulaması yapılmıştır. Sözkonusu anketle, muhasebe öğretim elemanları ile meslek odası başkanlarının çevresel faktörler - muhasebe ilişkisine yaklaşımlarından hareketle, Türkiye'de muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi üzerinde çevresel faktörlerin etkisi konusunda bilgi edinilmeye çalışılmıştır. Uygulama sonucunda elde edilen ham veriler Likert ölçeği aracılığıyla sayısal verilere dönüştürülmüştür. Son olarak ise frekans, faktör ve regresyon analizi yardımı ile elde edilen sonuçlara ilişkin yorumlara yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. İŞLETME - ÇEVRE - MUHASEBE İLİŞKİSİ

10. Genel Açıklama

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişim ve internetin yaygınlaşmasına bağlı olarak üretim faktörlerinin akışkanlığındaki artış işletmelerin içinde bulundukları çevrenin ekonomik, sosyal, politik ve kültürel olarak daha da karmaşık hale gelmesine yol açmıştır. Bu duruma bağlı olarak rekabet de uluslararası bir boyut kazanmıştır. Gelinen nokta, işletmelerin kendi faaliyetlerini ve performanslarını yeniden gözden geçirmeleri ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu durumda işletme performansı büyük oranda ekonomik, sosyal, politik, kültürel vb. harici faktörlere bağlı olarak değişecektir. Diğer bir ifadeyle çevresel faktörler olarak adlandırılan bu faktörler, bağımsız birer değişken olarak kendi öznel koşullarına göre değişmekte, işletmeler ise sözkonusu faktörlerin değişim hızı ve yönüne göre yapı, süreç ve fonksiyonlarını değiştirmek zorunda kalan bağımlı değişken durumuna gelmektedirler.

Yaşanan tüm bu değişimler işletmenin destekleyici fonksiyonu olan muhasebeyi de etkilemektedir. Çünkü çok hızlı değişim gösteren bir çevrede faaliyetlerini sürdüren işletmelerin mevcut stratejilerini ve amaçlarını etkilemeleri açısından çevrenin yarattığı fırsat ve neden olduğu tehlikeleri sistematik olarak izlemesi gereklidir. Bu amaca ulaşılabilmesi işletme yöneticilerinin ihtiyaç duydukları bilgileri temin edebilmelerine bağlıdır. İşletmede bilgi üretme ve ilgililere sunma muhasebe fonksiyonunun görevidir. Dolayısıyla muhasebenin işletme çevresinde meydana gelen değişmelerden etkileneceği ve bu değişimlere bağlı olarak gelişeceği açıktır. Bu bağlamda muhasebenin ve muhasebe mesleğinin gelişimi incelendiğinde sürekli bir değişimin yaşandığı görülmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında çalışmanın bu bölümünde, ilk olarak işletme çevresinin tanım ve açıklaması ile işletme çevresi türlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Sonra çevrenin işletmeye etkilerine değinilmiştir. Daha sonra çevre – muhasebe ilişkisi ile muhasebe çevresine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Son olarak ise çevrenin muhasebeye etkileri açıklanmıştır.

11. İşletme Çevresinin Tanım ve Açıklaması

İşletme çevresi, farklı bakış açılarının bir sonucu olarak farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Buna göre; işletme çevresi "kontrol edilmesi ve etkilenmesi zor olan buna karşın işletme yapısını, işletme faaliyetlerini ve yönetimini etkileyebilen dış faktörlerin bütünü" (HERBERT, 1979, s.140), "işletmenin hayatını ve gelişimini etkileyen ve saran bütün güçler" (BALL-McCULLOCH, 1988, s.15) ve "örgütün sınırları dışında kalan her şey" (KOÇEL, 1998, s.199) biçiminde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanımlardan hareketle **işletme çevresi** "işletmenin dışında kalan, fakat işletmeyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili olan ve işletmenin yapısını, süreçlerini ve yönetimini etkileyen unsurların bütünü" biçiminde tanımlanabilir.

Konuyla ilgili çalışmalar incelendiğinde, işletme çevresi kavramı yerine dış çevre, geniş çevre, genel çevre ve uzak çevre gibi aynı anlama gelen farklı kavramların kullanıldığı görülmektedir.

İşletme ve çevresi arasında çok sıkı bir etkileşim yaşanmaktadır. Bu etkileşimin daha net bir şekilde ortaya konulabilmesi amacıyla işletme ve çevresi arasındaki ilişki sistem yaklaşımıyla ele alınmaktadır. Genel anlamda sistem, karşılıklı etkileşim içerisinde bulunan unsurların, tasarlanan amaçları gerçekleştirmek amacıyla bir bütün meydana getirecek şekilde organize edilmesidir (www.bote.gazi.edu.tr). İşletme ve çevresi arasındaki ilişki ve etkileşim bu yaklaşıma göre incelendiğinde aralarında bir alt sistem – üst sistem ilişkisi bulunduğu ve her ikisinin de daha büyük bir üst sistemin birer parçası durumunda oldukları ileri sürülebilir. Şöyle ki, dış çevre bir sistem olarak ele alınırsa işletme, çevresinin bir alt sistemidir. İşletme bir sistem olarak düşünüldüğünde ise üretim,

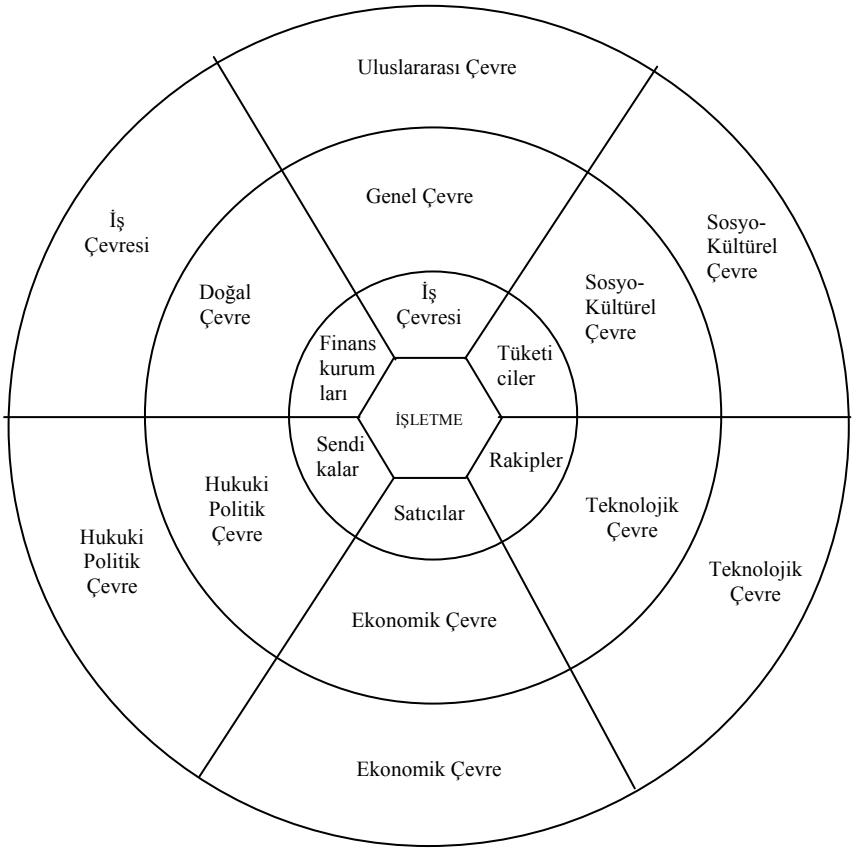
pazarlama ve muhasebe gibi bölümler işletmenin birer alt sistemidirler (GÜMÜŞTÜRKMEN, 1996, s. 6).

12. İşletme Çevresi Türleri

İşletme çevresi türleri için farklı bakış açılarının sonucu olarak farklı sınıflandırmalar yapılmıştır. Bu sınıflandırmalardan ilkine göre işletmenin çevresi; gerçek dış çevre, algılanan dış çevre ve karar alanı veya uygulama çevresi biçiminde üç farklı türde ele alınabilir. Buna göre; **gerçek dış çevre** işletmenin dışında yer alan ve onunla ilgili olan unsurların bütünü, **algılanan dış çevre** yöneticilerin farkına vardıkları unsurların bütünü, **karar alanı veya uygulama çevresi** ise yöneticinin algıladığı çevre içinde seçtiği amaçlar, stratejiler ve görevlerle ilgili unsurların bütünü biçiminde tanımlanabilir (ALBANESE, 1988, s.144–145).

Diğer bir sınıflandırmada ise işletme çevresi; iş çevresi, genel çevre ve uluslararası çevre biçiminde üç farklı türde ele alınabilir. Buna göre; **iş çevresi** işletmenin iş ilişkisi içinde bulunduğu ve doğrudan doğruya etkilendiği unsurların (alıcılar, satıcılar, finans kuruluşları vb.) bütünü, **genel çevre** işletmeyi genel anlamda ya da dolaylı olarak etkileyen unsurların (politik, sosyo-kültürel, teknolojik vb.) bütünü, **uluslararası çevre** ise işletmenin içinde bulunduğu toplumu ve genel çevreyi etkileyen unsurların bütünü biçiminde tanımlanabilir (KOÇEL, 1982, s.103; DİNÇER, 2003, s.74; TAŞKIRAN, 1995, s.37).

İşletme çevresinin sözkonusu üç türü aşağıda Şekil 1'de gösterilmiştir.



Şekil: 1

İşletme ve Çevresi

KAYNAK: KOÇEL, 1982, s.103.

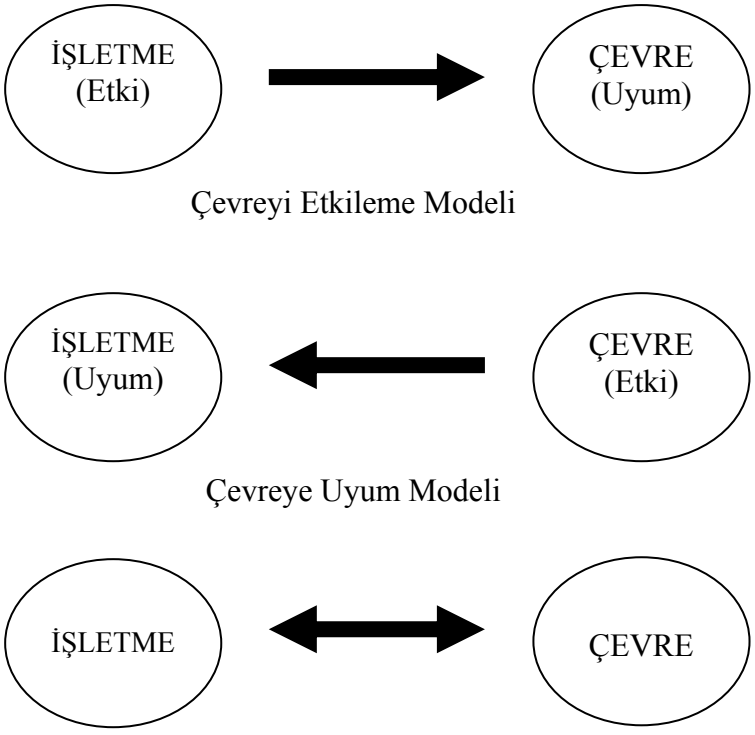
Şekil 1'de görüldüğü üzere, işletmenin iş çevresi, genel çevresi ve uluslararası çevresi arasında bir alt sistem - üst sistem ilişkisi vardır. Şöyle ki; genel çevre iş çevresini kapsarken uluslararası çevre ise hem iş çevresini hem de genel çevreyi kapsamaktadır. Ayrıca Şekil 1 incelendiğinde, ekonomik, teknolojik, sosyo-kültürel ile hukuki politik çevrenin hem genel çevre içerisinde hem de uluslararası çevre içerisinde yer aldığı görülmektedir. Bu durumun uluslararası çevrenin genel çevreyi kapsamasından kaynaklandığı ifade edilebilir. Yani belirli bir ülkede faaliyet gösteren işletmeler ilgili ülkeye özgü ekonomik veya hukuki-politik çevreden etkilenmektedir. İşletmeler işlerini büyütüp ülkesi dışında da faaliyet göstermeye başladığında kendi ülkesinin hukuki-politik çevresi dışında uluslararası düzeyde hukuki-politik çevre ile de karşılıklı bir etkileşim içine girmektedir. Ancak, her ne kadar hukuki-politik çevrenin adı genel ve uluslararası düzeyde

aynı olsa da sözkonusu çevredeki aktörlerin değişeceği belirtilebilir. Diğer bir ifade ile yerel çapta faaliyet gösteren bir işletmenin dikkate alması gereken hukuki-politik çevre, faaliyet gösterdiği ülkenin hükümeti ve ilgili kuruluşları iken faaliyetler genişledikçe ve global bir nitelik kazandıkça dikkate alınması gereken hukuki-politik çevre unsurları, ait olduğu ülkedeki kurullar veya kuruluşların yanında Avrupa Birliği (AB), Dünya Bankası (DB), Uluslararası Para Fonu (IMF), Birleşmiş Milletler (BM), Dünya Ticaret Örgütü (WTO) gibi uluslararası kurum ve kuruluşlar ile ülkeler arası anlaşmalar vb. düzenlemelerdir. Kısacası, çevrenin ismi aynı kalsa da derinliği ve aktörleri değişmiş olmaktadır.

13. Çevrenin İşletmeye Etkileri

Dinamik bir yapıya sahip olan işletmeler faaliyet gösterdikleri çevre içinde belirli bir yere sahip olmak isterler. Bu sebeple diğer işletmeler ve çevreleri ile ilişki kurmak zorundadırlar. Şu halde, işletmelerin varlıklarını devam ettirmeleri çevreye uyum sağlama yeteneklerine bağlıdır.

İşletme ve çevresi arasındaki ilişkilerin niteliği ile ilgili olarak "çevreyi etkileme", "çevreye uyum" ve "karşılıklı etkileşim" olmak üzere başlıca üç model geliştirilmiştir (DİNÇER–FİDAN, 1997, s.100). Bu modeller aşağıda Şekil 2'de gösterilmiştir.



Şekil: 2

İşletme ve Çevre Arasındaki İlişki Modelleri

KAYNAK: DİNÇER – FİDAN, 1997, s.101.

Şekil 2'de görüldüğü üzere, etkileme ve uyum modellerinde tek yönlü bir ilişki varken, karşılıklı etkileşim modelinde çift yönlü bir ilişki veya etkileşim bulunmaktadır. Kısacası karşılıklı etkileşim modeli diğer iki modelle karşılaştırıldığında daha kapsamlıdır.

Çevreyi etkileme modelinde, işletmenin çevreden etkilenmeyip aksine çevreyi etkilediği varsayılır. Bu modele göre yönetim işletmenin kendine has özelliklerini esas almakta ve bu sebeple çevre üzerinde durmamaktadır. **Çevreye uyum modelinde,** işletmenin çevreye bağımlı olmasına karşın, çevrenin bağımsız olduğu ve dolayısıyla çevredeki farklılaşmalara göre işletmenin yapısı, süreci ve teknolojisinde değişiklik yapılması gerektiği varsayılır. Bu modele göre işletmelerin uzun dönemli başarısını belirleyen ve sürekliliğini sağlayan en önemli faktör çevredir. Bu açıdan işletmeler, varlıklarını sürdürebilmek için çevrenin beklentilerine cevap vermek ve değişikliklere

uyum sağlamak zorundadır. **Karşılıklı etkileşim modelinde** ise hem çevrenin işletmeyi hem de işletmenin çevreyi etkilediğini varsayılır. Bu modele göre çevre işletmenin bir üst sistemi olarak kabul edilmekte ve çevrede meydana gelen değişikliklerin kaçınılmaz bir şekilde işletmeyi bu değişikliklere uymaya zorlayacağı kabul edilir. Aslında işletme ve çevresi arasındaki ilişkiler tek yönlü değildir. Başka bir ifade ile işletmeler çevreden etkilenmelerinin yanında yeni teknolojileri veya düşünceleri uygulamaya koyarak çevresini etkileme şansına da her zaman sahiptir.

İşletmelerin öncelikle "iş çevresi"ndeki değişiklikleri yakından izlemeleri gereklidir. İş çevresi ise işletme sahipleri, yöneticiler, çalışanlar, alıcılar ve satıcılardan oluşur. İşletmenin varlığını sürdürebilmesi bu çevredekilerin beklentilerini karşılamasına bağlıdır. Örneğin, alıcıların arzu ve isteklerinin değişme yönü, kültürel yapıdaki farklılıklar işletmelerin yeni kararlar almasını zorunlu kılabilir. Bu yüzden işletme, öncelikle kendi iş çevresini gözetmek ve bu çevredeki değişikliklere göre kendisini yenilemek durumundadır.

Bir işletmenin iş çevresinden sonra düzenli bir ilişki kurması gereken diğer bir çevre türü "genel çevre"dir. Genel çevre; devlet, toplum, kurumlar ve rakip işletmelerden oluşur. Örneğin, serbest piyasa ekonomisinde faaliyet gösteren bir işletme rakiplerinden etkilenir. Yine devletin ekonomik hayata müdahale ettiği bir ekonomide faiz oranlarının yükseltilmesi işletmelerin, yatırım yapma ya da yapmama hususundaki kararlarını etkiler.

Kendi iş çevresi ile yetinmeyip, faaliyetlerinin boyutlarını uluslararası düzeye çıkaran işletmeler, yukarıda ifade edilen işletme çevresi türlerinin yanında "uluslararası çevre"yi de dikkate almak zorundadır. Yani ulusal düzeyde kurulan veya kurulması zorunlu olan ilişkilerin benzerleri, yeni faaliyet gösterilen ülke ya da ülkelerdeki kişi ve kurumlar ile de kurulmalıdır. Böylesine bir durumda işletme çevresindeki belirsizlik arttığı için, işletmelerin çevrelerine uyum konusunda daha esnek bir yapıya sahip olmaları gerekmektedir. Esneklik, işletmenin ve çalışanlarının çevresinde meydana gelen bir olaya çabuk ve etkin bir şekilde cevap verebilmesine imkân tanımaktadır. Bu nedenle esnek bir yapıya sahip olan işletmeler değişime karşı daha hazırlıklıdırlar. Bir kriz zamanında varlıklarını devam ettirme olasılıları daha yüksektir. Benzer şekilde, esnek bir muhasebe

bilgi sistemi de işletmelere çıkar gruplarının taleplerindeki değişmelere daha etkin ve hızlı bir şekilde adapte olma imkânı sağlamaktadır.

Özellikle II. Dünya Savaşı sonrasında uluslararası çevrede yaşanan değişimlere bağlı olarak uluslararası ekonomik, sosyal, politik birliklerin (BM, IMF, DB, WTO gibi) doğması ve sorunlara karşı ortak politika geliştirmek için ülkeler arasında birlikler kurulması işletme çevresini önemli ölçüde etkilemiştir. 1980'li yıllardan sonra egemen olan neoliberal iktisadın da etkisiyle üretimin, sermayenin, ticaretin ve işgücünün uluslararası nitelik kazanması işletme çevresini esaslı şekilde etkilemiştir. Yaşanan tüm bu değişimler küreselleşme olarak adlandırılmaktadır. Küreselleşme, ülkeler arasındaki ekonomik, politik ve sosyal ilişkilerin yaygınlaşması, ideolojiye dayalı kutuplaşmaların çözülmesi, farklı toplumsal kültürlerin, inanç ve beklentilerin daha iyi tanınması, uluslararası ilişkilerin yoğunlaşması, maddi ve manevi değerler ile bu değerler çerçevesinde oluşmuş birikimlerin milli sınırları aşarak dünya çapında yayılması anlamına gelmektedir. Küreselleşme çabaları bu birleşimlere taraf olan ülkeleri etkilediği gibi o ülkelerdeki işletmeleri de yakından etkilemektedir. Çünkü toplumsal koşulların etkilemesi gündeme geldiğinde o toplumu oluşturan organizasyonları da yapısal ve süreçsel olarak etkileyecektir (GÜMÜŞTÜRKMEN, 1996, s.10–13).

Özetle işletme çevresi ve bu çevrede meydana gelen değişiklikler işletmelerce sürekli olarak yakından izlenmesi gereken bir olgudur. Ancak bu şekilde işletmelerin varlıklarını devam ettirmesi ve gelişmesi mümkün olacaktır.

14. Çevre – Muhasebe İlişkisi

İktisadi açıdan muhasebe; işletmelerarası karşılıklı ilişkiler ve işletme içi olaylar sebebi ile işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme meydana getiren tamamen veya kısmen mali nitelikteki işlemlere ait bilgileri kaydeden, sınıflandıran ve anlamlı bir biçimde özetleyerek, varılan sonuçları yorumlayan ve böylece işletme ilgililerine, amaçlarına uygun yararlı bilgileri sunan bir bilimdir (SÜRMEN, 2008, s.9).

Her bilim dalında olduğu gibi muhasebe bilimi de faaliyet gösterdiği çevreden etkilenir. Nitekim Belkaoui muhasebenin bir boşlukta gelişmediğini aksine içerisinde geliştiği çevrenin özel bir ürünü olduğunu ileri sürmüştür (HASSABELNABY-EPPS-SAID, 2003, s.3). Bu tespit muhasebenin ülkelere göre farklılaşmasının nedenlerini ortaya koyması açısından önemlidir. Sözkonusu farklılıkların önemli nedenlerinden biri çevrenin muhasebe üzerinde etkili olmasıdır. Bu sebeple muhasebenin içinde yer aldığı çevrenin anlaşılması, muhasebenin niteliği ve geleceğini değerlendirmede önemli bir etken olarak ortaya çıkmaktadır (AKDOĞAN-AYDIN, 1987,s.171).

Tarihsel gelişimi incelendiğinde muhasebenin, çevresel faktörlerin ürünü olarak gelişmiş bir bilim dalı olmasının yanında, muhasebe uygulamalarının da çevreden gelen talepleri karşılamaya çalışarak geliştiği ifade edilebilir. Bu gelişmede çevrenin etkisi olduğu kadar, muhasebenin kendisini çevreyle uyumlaştırma çabalarının da etkisi vardır. Muhasebe, tarih boyunca çevresinde süregelen bu gelişmelere ayak uydurabilmek ve ihtiyaçları karşılayabilmek için sürekli olarak yeni teori, yöntem, ilke ve kurallar geliştirmek zorunda kalmıştır. Gelinen noktada muhasebe sadece çevresinin bir ürünü değil, çevresini biçimlendiren, işletmelerde ekonomik, sosyal, politik, yasal ve örgütsel kararların alınmasında ve faaliyetlerin yürütülmesinde de etkin rol oynayan bir faktör olarak kabul edilmektedir.

Çevrenin muhasebe üzerine etkileri alanında yapılmış olan araştırmaların birçoğunda temel sorun, çevresel faktörlerin herhangi bir ülkedeki muhasebenin gelişimini açıklamada kullanılıp kullanılamayacağının belirlenmesidir. Muhasebe literatürü incelendiğinde, herhangi bir yerde ve zamanda muhasebenin gelişmişlik düzeyinin nasıl belirleneceği konusunda muhasebe ile ilgilenen bilim adamları arasında bir fikir birliği olmadığı görülebilir (HASSABELNABY-EPPS-SAID, 2003, s.3). Bilim adamlarının çoğu, muhasebenin gelişmişlik düzeyini ölçmek için muhasebede kullanılan raporlama uygulamalarını ve çıkar gruplarına yapılan açıklamaları kullanmışlardır. Anılan verilerin kullanılması, uluslararası karşılaştırmalar için uygun olmasına rağmen belirli bir ülkede, belirli bir zaman süresince muhasebenin gelişmişlik düzeyini ölçmek için çok uygun olmamaktadır. Bu durum bilim adamlarını belirli bir ülkede muhasebenin neye veya nelere bağlı olarak değiştiğini ve geliştiğini belirlemeye yönelik araştırmalara yönlendirmiştir. Sözkonusu arayışlar muhasebe ve muhasebenin geliştiği çevre ile ilgili araştırmalarının

göreceli olarak önemini artırmış, gelinen noktada çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimine etkileri konusu muhasebe literatürünün en önemli çalışma alanlarından birisi olarak ortaya çıkmıştır.

Kısaca işletmenin dili olarak ifade edilen muhasebe, birbirinden farklı ve sürekli değişen politik, ekonomik, teknolojik ve sosyo-kültürel çevrelerde uygulanmaktadır. Buradaki her bir çevre türü ulusal olmasının yanında uluslararası bir boyuta da sahiptir. Dolayısıyla günümüzde muhasebeyi dar bir bakış açısı ile sadece ulusal ölçekte ele almak ve değerlendirmek rasyonel bir yaklaşım değildir. Muhasebeyi bu dönüşüme zorlayan olaylardan bazıları aşağıda sıralanmıştır (NOBES–PARKER, 2006, s. 5–6). Bunlar;

- Uluslararası ticaret ve doğrudan yabancı yatırımlardaki önemli artış ve serbestleşmeyi kapsayan ekonomik küreselleşme faaliyetlerinin artması,
- Uluslararası mali piyasaların gelişmesi,
- Özelleştirmenin etkilerini de içeren mülkiyet paylaşım modellerinin artması,
- Uluslararası para piyasaları ve sisteminde değişikliklerin yaşanması,
- Çok uluslu işletmelerin sayıca artmasıdır.

140. Muhasebe Çevresi

İlk kez 1975 yılında Radebaugh tarafından ortaya atılan muhasebe çevresi kavramını farklı bakış açılarına göre tanımlamak mümkündür. Buna göre: muhasebe çevresi "uluslararası araştırmalarda yararlanılabilecek bir kuram oluşturmaya olanak tanıyan alan" (CHOI–MUELLER, 1984, s.17) veya "muhasebenin içinde faaliyet gösterdiği ortam" (GERNON–WALLACE, 1995, s.59) biçiminde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanımlardan hareketle **muhasebe çevresi** "muhasebenin dışında kalan ve muhasebe sistem ve uygulamalarını etkileyen unsurların bütünü" biçiminde tanımlanabilir.

Bu alanda yapılmış olan çalışmalarda muhasebe çevresi kavramı yerine "muhasebenin düzenleyici çevresi" ve "muhasebe iklimi" gibi kavramların da kullanıldığı görülmektedir.

Muhasebe ve çevresi konusuna ilgi duyan araştırmacıların anılan konuyu farklı açılardan ele aldıkları daha önce belirtilmişti. Bu araştırmacılardan Akdoğan ve Aydın'a göre muhasebenin çevresi; doğal çevre, sosyal çevre, ekonomik çevre ve yasal çevreden oluşmakta ve zaman içinde büyük değişiklikler göstermektedir. Muhasebe sistemleri de değişen istek ve etkilere bağlı olarak şekillendiğinden muhasebenin amaçları ve uygulamaları geçmişle kıyaslandığında farklı niteliklere bürünmektedir. Anılan yazarlara göre muhasebenin çevresi ve özellikleri aşağıda gibi açıklanabilir (AKDOĞAN–AYDIN, 1987, s.171 – 188).

Muhasebenin Doğal Çevresi; muhasebe ile ilişkili doğal olgu ve olayların bütünüdür. Bu tür olgu ve olaylar, bir yandan muhasebenin gelişimi için gerekli olan itici gücü sağlarken, diğer yandan muhasebenin uyarlanmasını gerektiren yeni koşulları ortaya çıkarmaktadır.

Muhasebenin Sosyal Çevresi; farklı bireysel niteliklere sahip kişiler ve bu kişilerin oluşturdukları çeşitli örgütlerin bütünüdür. Muhasebe, çevresindeki toplumun değer yargılarına, toplumun sahip olduğu mülkiyet haklarına, örgütlerin ekonomik ilişkilerinde kullandığı araçlara, ekonomik ve örgütsel işlemlerdeki yasal ve politik kurallara duyarlı olmak ve bunlardaki değişiklikleri veri almak zorundadır.

Muhasebenin Ekonomik Çevresi; toplumun sahip olduğu kıt araçlar ve kaynakların bütünüdür. Muhasebe bireyler, şirketler ve kurumlar arasında yer alan çok sayıdaki işlemleri toplar, çözümler, değerlendirir, yorumlar ve rapor eder. O halde muhasebe açısından üzerinde durulması gereken temel çevre ekonomik sistemin bütünüdür.

Muhasebenin Yasal Çevresi; toplumu oluşturan kişilerarası ilişkiler, anlaşmalar, gelenek - görenekler ve kanunların bütünüdür. Bir işletme veya herhangi bir girişimdeki farklı çıkar grupları arasında denge sağlamayı amaçlayan muhasebe, toplumda geçerli yasal mülkiyet ve diğer hakları ilke olarak benimsemek zorundadır. Bu bağlamda belirli bir yasal çevrenin varlığı muhasebenin içinde faaliyet gösterdiği çevrenin tahmin edilebilirliğini artırmaktadır.

Muhasebe çevresi konusuyla ilgilenen bir diğer yazar C. Jevans Lee'dir. Lee'ye göre muhasebe çevresi ulusal muhasebe altyapısının bir parçasıdır. Bir ülkedeki muhasebe altyapısı, bilgi, bilgilerin yayılması ve kontrol edilebilmesi esaslarına dayanır. Bu noktadan hareketle Lee muhasebe altyapısının, bilginin birincil üreticileri, nihai kullanıcıları, bilgiye aracılık edenler, bilginin üretimine, kullanımına ve paylaşılmasına hâkim olan kanunlar ile düzenlemeler ve ilgili kanunlar ile düzenlemeleri hazırlayan ve daha sonra uygulanmalarını izleyen tüzel kişiler olmak üzere 5 temel bileşenden oluştuğunu belirtmiştir. Sözkonusu bileşenler aşağıda kısaca açıklanmıştır (LEE, 1987, s.79).

Bilginin birincil üreticileri, işletmelerin yöneticileridir. Bu kişiler yatırımcılardan ve tasarruf sahiplerinden sermaye temin etmek, yerli ve yabancı hükümetlerden imtiyazlar elde etmek vb. amaçlarla işletme ve işletme faaliyetleri ile ilgili uygun bilgileri ihtiyaç sahiplerinin hizmetine sunma zorunluluğu içerisindedirler.

Bilgilerin nihai kullanıcıları, pay sahipleri, alacaklılar, çalışanlar ve kamuoyudur. Bu kullanıcılardan pay sahipleri, işletmede çoğunluğa sahip olmaları durumunda mevcut bilgilerin kalitesi ve miktarıyla ilgili bir güvence talep ederlerken, işletmede azınlıkta olmaları durumunda ise kamuoyuna açıklanan bilgilerin kalitesi ve niteliği hususunda bir güvence talep etmektedirler. Alacaklılar, mevcut olan veya kamuoyuna açıklanan bilgilerin niteliklerine ve niceliklerine bağlı olarak işletmeden olan alacaklarının vadesini uzatmaya veya işletmeye yeni borç vermeye istekli olmaktadırlar. Yine kamuoyunun ihtiyaçlarına cevap verebilecek bilgiler de işletmece açıklanan bilgilerin niteliği ve niceliği ile ilişkilendirilmektedir.

Bilgiye aracılık edenler, finansal analiz yapanlardır. Bu kişiler bilginin nihai kullanıcılarına işletme yönetimince sağlanan bilgileri daha iyi anlayabilmelerine imkân sağlayacak ve bilgiye değer katacak hizmetler sunmaktadırlar.

Bilginin üretimine, kullanımına ve paylaşılmasına hâkim olan kanunlar ve düzenlemeler, farklı ülke hükümetlerince yapılan muhasebe altyapısı ile ilgili kanun ve düzenlemelerdir.

İlgili kanunlar ile düzenlemeleri hazırlayan ve daha sonra uygulanmalarını izleyen tüzel kişiler ise muhasebe ile ilgili olarak oluşturulmuş yasal kurullardır.

Muhasebe çevresi konusuyla ilgilenen diğer önemli yazarlardan ikisi ise Helen Gernon ve R. S. Olusegun Wallace'dir. Bu yazarlar muhasebe çevresini, muhasebe ekolojisi altında ele alarak açıklama yoluna gitmişlerdir. Anılan yazarlara göre; belirli bir ülkedeki muhasebe ekolojisi, toplumsal çevre, organizasyonel çevre, mesleki çevre, bireysel çevre ve muhasebe çevresi olmak üzere 5 farklı, ama aynı zamanda birbirini etkileyen çevresel boyuta ayrılabilir (GERNON–WALLACE, 1995, s. 59–73). Bunlar:

1. **Toplumsal Çevre**: Muhasebeye yön veren yapısal, demografik ve kültürel olayların bütünüdür. Bu olaylar kişilerin veya grupların organizasyonlar, meslekler, standart oluşturma kurulları ve hükümetlerin içinde veya dışında muhasebeye ilişkin sahip oldukları eğilimlere ve değerlere katkı sağlamaktadır.

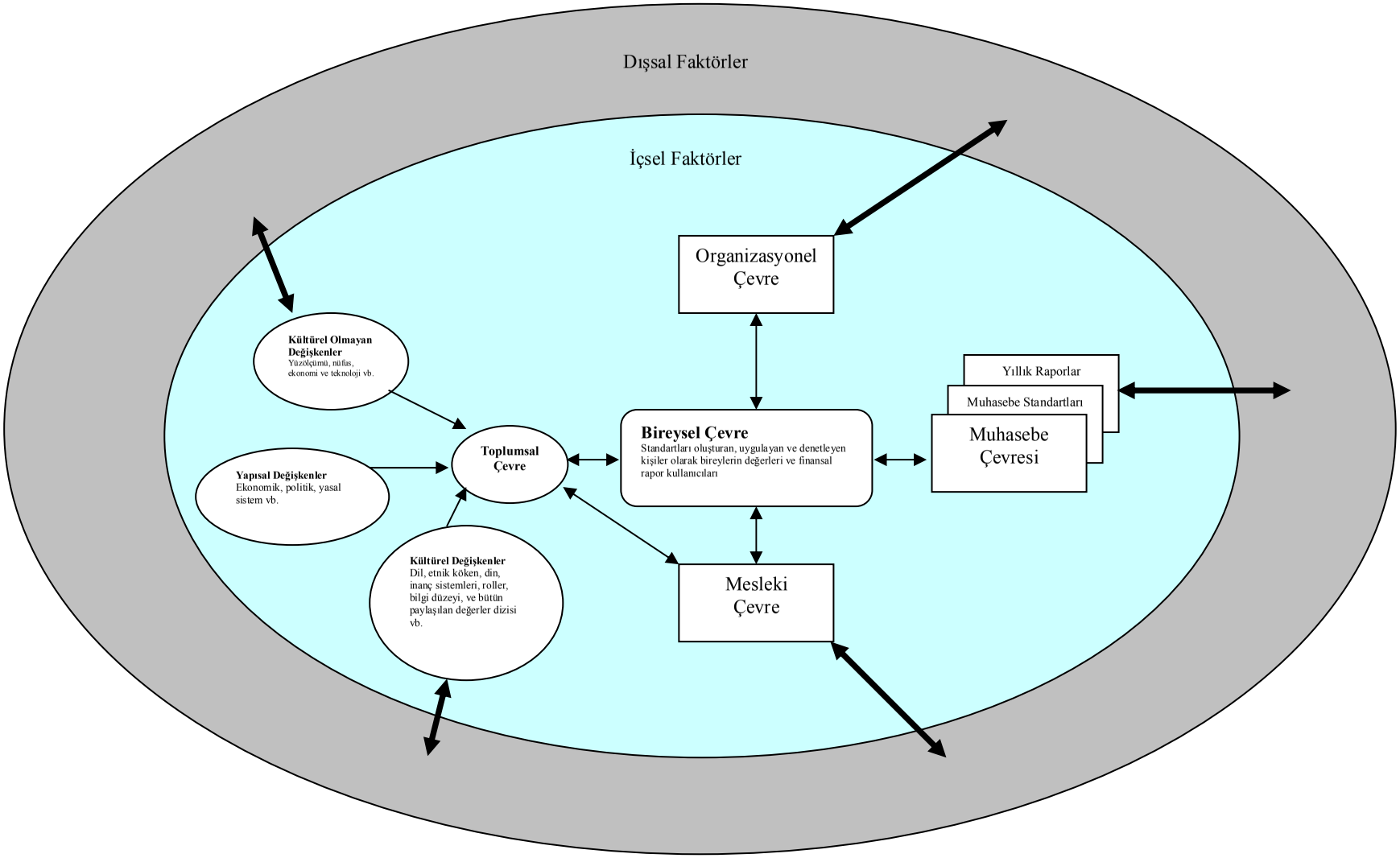
2. **Organizasyonel Çevre**: Muhasebe sisteminin seçimi ve amaçlara yönelik tasarımına etki eden olaylar ve eğilimlerin bütünüdür. Bu çevre, organizasyonun büyüklüğü, teknoloji, insan ve sermaye kaynakları vb. öğeleri kapsamaktadır.

3. **Mesleki Çevre**: Muhasebe meslek mensuplarının rollerini belirlemeye yönelik olaylar ve eğilimlerin bütünüdür. Bu çevre, muhasebecilerin eğitim ve öğretimi, mesleğin uygulanması, mesleki etik ve kültür gibi öğeleri kapsamaktadır.

4. **Bireysel Çevre**: Muhasebe politikalarına ilişkin bireylerce yapılan seçimlerin bütünüdür. Bu çevre, muhasebe politikalarına ilişkin seçim yapan bireylerin kişi, organizasyon veya profesyonel bir kurul olarak birbirlerinden bağımsız bir şekilde kendi amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerini içerir. Kısaca bu çevre bireysel faaliyetlerin açıklanması ve tahmin edilmesi ile ilgilidir. Burada her bir faaliyet öncelikle çevredeki diğer bireylerin faaliyetlerini, yapısal ve kültürel nesneleri kapsayan bir aktivite olarak değerlendirilmektedir.

5. **Muhasebe Çevresi**: Diğer çevresel boyutlardan etkilenen ve onları etkileyen muhasebe uygulamaları, muhasebe kuralları ve muhasebe eğilimlerinin bütünüdür. Bu çevre, muhasebenin, muhasebeci veya denetçinin çevresinden gelen baskılara, isteklere cevap veren edilgen bir varlık olmadığının, aksine çevresini belirli şekillerde etkileyen bir varlık olduğunun anlaşılmasına olanak sağlamaktadır. Ayrıca buradaki muhasebe çevresi kavramı, makro ve mikro muhasebe uygulamalarını içermektedir. Makro muhasebe uygulamaları, uluslararası düzeyde yapılan ithalat - ihracat muhasebesi vb. uygulamaları, mikro muhasebe uygulamaları ise işletmelerin veya hükümetin finansal raporlama uygulamaları, denetim faaliyetleri ve düzenlemeleri vb. uygulamaları ifade etmektedir.

Gernon ve Wallace tarafından geliştirilen ve yukarıda kısaca açıklanan sınıflandırma sistemi Şekil 3'de gösterilmiştir.



Şekil: 3

Muhasebe Ekoloiisi

KAYNAK: GERNON – WALLACE, 1995, s.61.

Şekil 3'te görüldüğü üzere, muhasebe ekolojisi çok boyutludur. Şekil 3'de yer alan hiçbir çevre muhasebenin gelişiminde belirleyici bir role sahip değildir. Bir bütün olarak muhasebe ekolojisini oluşturan toplumsal çevre, organizasyonel çevre, bireysel çevre, mesleki çevre ve muhasebe çevresi arasında çok yakın bir ilişki vardır. Muhasebe ekolojisinin birer alt sistemi olan tüm bu çevre boyutları birbirleriyle olan etkileşimleri yanında içsel faktörler ve dışsal faktörler olarak adlandırılan etkenlerden de etkilenmektedir.

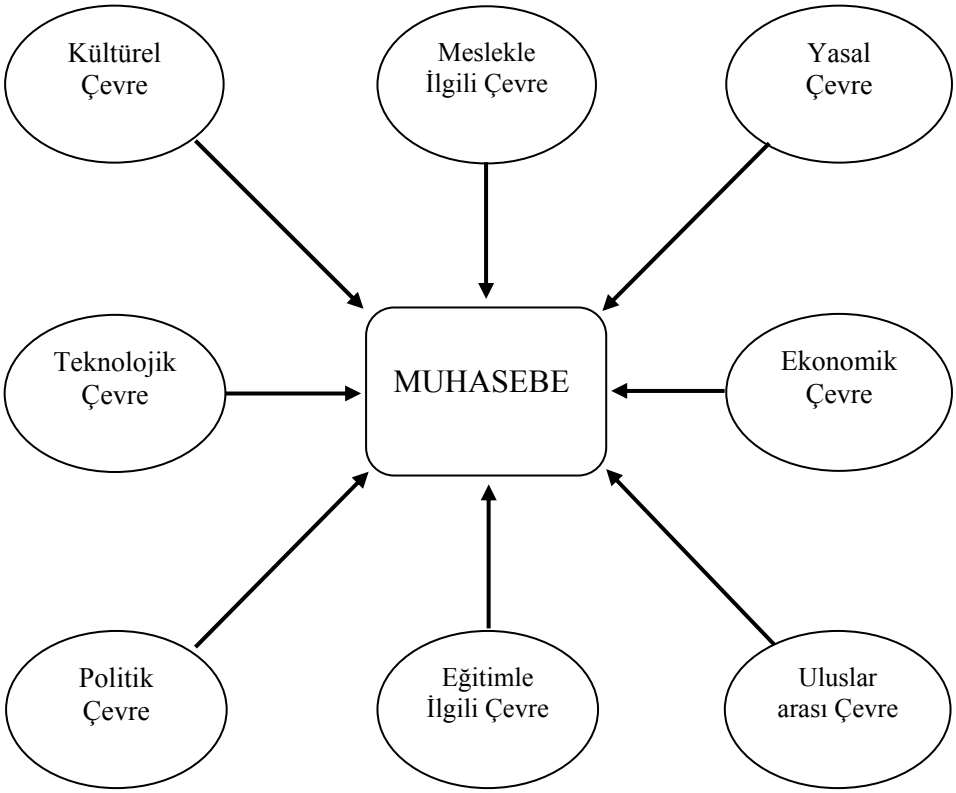
Muhasebe çevresine ilişkin Gernon ve Wallace tarafından önerilmiş olan sınıflandırma ile muhasebe ve çevresi konusunda daha önceki yıllarda yapılmış sınıflandırmalar karşılaştırıldığında aralarında önemli farklılıkların olduğu görülmektedir (GERNON-WALLACE, 1995, s.60). Bunlar;

- Bu sınıflandırmanın daha kapsamlı olması, hem muhasebenin etkilendiği hem de etkilediği unsurları içermesi,

- Muhasebenin bireysel ve muhasebe çevresine ek olarak, bu sınıflandırmada çevre kavramı nedenlerin ve etkilerin cansız bir deposu olarak değil, bir fikir ve görüş kaynağı olarak kabul edilmesi,

- En güncel uluslararası muhasebe araştırmalarının odaklandığı sınırlı açıklayıcıların bu sınıflandırma sisteminde organizasyonel, mesleki ve muhasebe çevresi altında ele alınmasıdır.

Muhasebe çevresi konusunda çalışma yapmış olan bazı bilim adamlarının anılan konuya yaklaşımları yukarıda açıklanmıştı. Bu açıklamalardan hareketle muhasebe çevresinin politik, yasal, ekonomik, teknolojik, kültürel, uluslararası, meslekle ve eğitimle ilgili çevrelerden oluştuğu ileri sürülebilir. Sözkonusu çevrelerden kaynaklanan faktörlerin muhasebe ile etkileşimleri aşağıda Şekil 4'te gösterilmiştir.



Şekil: 4

Muhasebe ve Çevresi

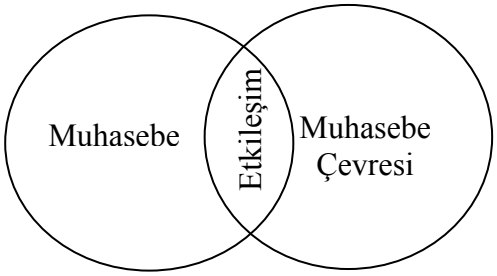
Şekil 4'te görüldüğü üzere, muhasebe çevresi farklı özelliklere sahip çevrelerden oluşmaktadır. Bu çevreler kendi özelliklerine göre muhasebeyi farklı açılardan etkileyebilmektedir. Ayrıca bu çevreler birbirleri ile de etkileşim halindedir. Sözkonusu etkileşimlerden muhasebenin gelişim süreci de etkilenmektedir. Dolayısıyla bu çevrelerin her birinde meydana gelen değişimlerin muhasebenin içinde yer aldığı çevreyi etkilediği diğer bir ifade ile muhasebenin gelişimine katkı sağladığı ifade edilebilir.

141. Çevrenin Muhasebeye Etkileri

Sosyo – ekonomik yaşamın bir öğesi olarak muhasebe, içinde bulunduğu toplumun değerlerinden sıkı bir şekilde etkilenmektedir. Çevresel faktörler olarak adlandırılan bu değerler muhasebenin kapsamını, görevini ve ona atfedilen önemi belirleyen etkenlerdir

(KARABINAR, 2005, s. 13). Buna göre bir ülkedeki muhasebe sistemi, muhasebe değerleri doğrultusunda, muhasebe değerleri de sosyo – kültürel değerler doğrultusunda doğmakta ve şekillenmektedir.

Her şeyden önce muhasebenin kendine özgü bir çevresi bulunmaktadır. Bu çevre ekonomik ve sosyal içerik taşıyan bir yapı sunmakta ve bu yolla muhasebeyi etkilemektedir. Muhasebe de sözkonusu bu çevrenin etkisinde kalmakta ve çevreyi belirli bir düzeyde etkilemektedir. Bu etkileşim aşağıda Şekil 5'de gösterilmiştir.



Şekil: 5

Muhasebe – Çevre Etkileşimi

Geçmişte dar bir bakış açısıyla değerlendirilen muhasebe, çevresindeki gelişmelerin etkisiyle bu dar bakış açısından kurtulup, finansal bilgilerin geniş bir kitleye "doğru ve güvenilir" bir biçimde sunulmasını, ekonomideki kıt kaynakların daha etkin bir şekilde dağılımının sağlanmasını amaçlayan geniş bir bakış açısıyla ele alınmaktadır.

Çevresel faktörlerin muhasebeye etkileri ile sebep oldukları değişimi ortaya çıkarmak amacıyla yapılan araştırmalarda, muhasebedeki değişimin muhasebe sisteminde değişim ve muhasebe uygulamalarında değişim olmak üzere iki noktada toplandığı görülmektedir (CHOI, 2001, s. 3). Muhasebe sisteminde değişim, muhasebeden beklentiler doğrultusunda standart oluşturma, kurumsal düzenlemeler ve yasal düzenlemelerin bütünündeki farklılaşmadır. Muhasebe uygulamalardaki değişim ise belirlenen muhasebe sistemi kapsamında konulan kanun, kural vb. düzenlemelere uygulamacıların verdikleri bireysel veya kolektif tepkilerdeki farklılaşmadır. Bu bağlamda muhasebe sistemindeki değişim

biçimsel değişim olarak kabul edilirken, uygulamadaki değişim ise özde değişim olarak kabul edilmektedir (KARABINAR, 2005, s. 15).

Politik, yasal, ekonomik, kültürel, teknolojik, uluslararası, eğitimle ilgili ve meslekle ilgili çevreden kaynaklanan faktörlerdeki değişmeler ve bunlara bağlı olarak işletme faaliyetleri ve organizasyon yapılarında meydana gelebilecek değişimler, muhasebeyi de kaçınılmaz bir şekilde etkilemektedir. Ancak muhasebenin ilişkili olduğu her bir çevrenin ve bu çevreye ait faktörlerin muhasebeye etkileri birbirinden farklıdır. Aşağıda sözkonusu çevrelerden kaynaklanan faktörlerin muhasebenin gelişimi üzerine etkileri kısaca açıklanmıştır.

Politik çevre; işletmelerin faaliyet gösterdikleri ülkenin yönetim şekli, sahip olunan politik haklar ve sivil özgürlükler, devleti yönetenlerin görüşleri muhasebenin gelişimine yön vermektedir. Politik koşullarda meydana gelecek bir değişiklik işletmeleri doğrudan etkileyeceğinden muhasebe sisteminin oluşturulmasında rol oynayabilir. Oluşturulacak muhasebe sistemlerinin nitelikleri, ülkenin politik düşünceleri ve amaçlarına göre şekilleneceğinden politik faktörlerin muhasebe sistem ile uygulamalarının gelişimi üzerinde önemli etkilere sahip oldukları ifade edilebilir. Bu bağlamda, sosyalist ekonomilerdeki muhasebe sistemi, gelişmiş pazar ekonomisinin hâkim olduğu ülkelerdeki muhasebe sistemlerine göre belirgin farklılıklara sahiptir.

Ekonomik çevre; muhasebenin ilişki halinde olduğu ekonomik çevre ve bu çevreden kaynaklanan faktörler sürekli değişmekte, bu durum muhasebe açısından önemli riskler yaratmaktadır. Ekonomik koşullar, çevrenin ekonomik özellikleri ile bunların değişme ve gelişme eğilimleri olup, üretilen mal ile hizmetlerin arz ve talep durumu, tedarik, üretim, satış gibi piyasa koşulları ile bunlardaki dalgalanmalardan oluşmaktadır (TOSUN, 1982, s. 448).

Ekonomik açıdan gelişmemiş ya da az gelişmiş bir ülkede ekonomik faaliyet sayısı istenilenin çok altında olduğundan bu duruma bağlı olarak muhasebe sistemi ile mesleğinin gelişimi de arzulanan düzeyin altındadır. Ekonomi geliştikçe ticari ve ekonomik faaliyetler

belirli bir boyuta ve karmaşıklığa ulaşacaktır. Bu durum daha ayrıntılı ve yüksek kaliteli bir muhasebe sistemi ile standartlarına olan ihtiyacı artıracaktır.

Ayrıca, ekonomik çevreden kaynaklanan enflasyonun gibi bazı problemlerin de muhasebe üzerinde önemli etkileri sözkonusudur. Yüksek enflasyona maruz kalan bir ekonomide hazırlanan finansal tablolar işletmenin gerçek durumunu göstermekten uzaktır. Bu ve benzeri problemlerin önüne geçmek isteyen işletme yöneticileri stok hareketlerinin takibinde son giren ilk çıkar yönteminin kullanımı, enflasyon muhasebesi vb. yeniliklerden muhasebe alanında yararlanmaya başlamışlardır.

Yasal çevre; hukuksal yapı muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi üzerinde önemli etkilere sahiptir. Farklı hukuksal temellere ve hukuk kurallarına sahip ülkeler arasında muhasebeye ilişkin farklılıklar olabilecekken, benzer hukuk sistemine ve kurallarına sahip ülkeler arasında muhasebeye ilişkin mevcut farklılıkların nispeten daha az olduğu belirtilebilir (SEIDLER, 1967, s.776).

Yasal çevreden kaynaklanan faktörlerin en önemlilerinden birisi devlettir. Devlet, meydana getirmiş olduğu hukuk düzeni, gümrük ve vergi indirimleri, ihracat olanakları gibi düzenleyici kurallar ile muhasebeye yol gösterici, onu sınırlayıcı ve biçimlendirici durumundadır. Yine, bir ülkedeki borçlar hukuku, ticaret hukuku, vergi hukuku, iş hukuku gibi çeşitli hukuksal düzenlemelerin de muhasebeyi etkilediği bir gerçektir.

Kültürel çevre; işletmenin faaliyette bulunduğu çevrenin kültürel yapısı ve özellikleri ile bu faktörlerdeki değişmeler muhasebe sistem ve uygulamaları üzerinde derin etkiler yaratmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, belirli kültürel bağlılıkları olan ülkelerin, kendi kültürlerine benzer kültürel özelliklere sahip ülkelerce geliştirilen ve uygulanan muhasebe sistemlerinden etkilendikleri, bu ülkelerin muhasebe sistemlerini kabul etme eğiliminde oldukları ifade edilebilir (NOBES-PARKER, 2006, s. 5–6; ZENGAL-MHEDHBI, 2006, s.377). Diğer bir ifade ile, eskiden sömürge durumunda olan ülkelerin, ilgili ülkede daha önceleri belirleyici güç olan devletin muhasebe sistem ve uygulamalarını kabul etme eğiliminde oldukları belirtilebilir (SEIDLER, 1967, s.775).

Günümüzde işletmeler, dinamik bir çevrede faaliyetlerini sürdürdüklerinden sosyal sorumluluk bilincine sahip olmak zorundadır. İşletmeler kar, büyüme, topluma hizmet ve varlığını devam ettirme gibi temel amaçlarını gerçekleştirmek için hissedarlar, çalışanlar, tüketiciler, devlet, toplum v.b. baskı ve çıkar gruplarının ihtiyaçlarına cevap vermelidirler. Bu da ancak kültürel değişikliklere göre yeniden şekillendirilmiş, çevresel değişikliklere duyarlı uygun bir muhasebe altyapısına sahip olmakla gerçekleştirilebilir. Ayrıca kültürel çevrenin oluşturduğu kurumlar, gelenek – görenekler, yasalar ve değer yargıları işletme faaliyetlerini etkileyerek, muhasebenin sosyal bir niteliğe sahip olması sonucunu doğurmuştur (DOĞAN, 1989, s.45). Bu bağlamda muhasebe faaliyetlerinin yürütülmesinde bu faaliyetlerden etkilenebileceklerin çıkar ve ihtiyaçları göz önüne alınmaya başlandığında sosyal sorumluluk anlayışı hayata geçirilmiş olmaktadır. Günümüzde kültürün muhasebe üzerindeki etkileri ve neden olduğu değişiklikler muhasebe alanındaki en önemli araştırma konularından birisi haline gelmiştir.

Teknolojik çevre; özellikle II. Dünya Savaşı (1939–1945)'ndan sonra hız kazanan teknolojik değişmeler muhasebe sistemleri ve uygulamaları üzerinde etkili olmuştur. Teknolojik çevrede meydana gelen değişikliklerin muhasebeye etkileri bilgisayarlı muhasebe uygulamalarının önem kazanması, defterlerin bilgisayar ortamında tutulması, elektronik beyanname uygulamasına geçiş vb. biçiminde kendisini göstermiştir.

Teknolojik gelişmeler ile birlikte, işletme içinde ve çevresinde her şey değişmektedir. Bu gelişmeler ve değişimler muhasebeyi de önemli ölçüde etkilemektedir. Sözkonusu etkilenme muhasebe sistemleri, uygulamaları ve eğitimi alanlarında hissedilmekte ve muhasebenin her alanında bilgisayara bağlı bilginin önemi ile bu tür bilgiye bağımlılık giderek artmaktadır. Gelinen noktada, dünün teknolojik gelişmeleri bugüne uymadığı gibi, bugünün teknolojik gelişmelerinin de yarına uymayacağı belirtilebilir.

Uluslararası çevre; işlerini büyüten ve global pazarlarda faaliyet göstermeye başlayan işletmelerin dikkate almaları gereken önemli bir diğer çevre türü uluslararası çevredir. Uluslararası antlaşmalar, kuruluşlar ve birlikler bu çevrede dikkate alınması gereken faktörlere örnek olarak verilebilir.

Ekonomik anlamda küreselleşme, finansal bilgilerin sadece ülke düzeyinde değil aynı zamanda uluslararası düzeyde de karşılaştırılmasını gerekli kılmıştır. Bu gelişme uluslararası düzeyde muhasebe uygulamalarındaki mevcut farklılıkların en aza indirilmesini ile bütünleşik bir muhasebe sistemi geliştirilmesi ihtiyacını artırmıştır. Sermaye piyasalarının gelişiminin bu ihtiyacı daha da belirgin hale getirdiği ifade edilebilir (KARAPINAR-AYIKOĞLU-BAYIRLI, 2007, s.189). Ancak, ulusal kuruluşlar ile standart oluşturma sürecindeki farklılıkların uluslararası alanda bütünleşik bir muhasebe sistemi geliştirilmesine engel olduğu ileri sürülebilir (D'ARCY, 2001, s.330).

Eğitimle ilgili çevre; ülkede geçerli olan eğitim sistemi ve insanların bu sistemden beklentileri muhasebenin gelişimine etki edebilir. Bir ülkede eğitimli insanların sayıca artması, insanların güvenilir ve kullanışlı bilgi ihtiyacını artırmaktadır. Artan bilgi ihtiyacına bağlı olarak, en önemli bilgi kaynaklarından biri olan muhasebenin önemi de artmaktadır. Yaşanan bu döngü muhasebenin gelişimini olumlu bir şekilde etkileyebilmektedir.

Günümüzde geleneksel muhasebe bilgi sistemlerinin yaşanan hızlı gelişmeleri izlemede yetersiz kaldığı, bu nedenle de işletmelerce sunulan bilgilerin ihtiyaçları karşılayamadığına dair görüşler mevcuttur. Bu yetersizlikleri ortadan kaldırabilmek amacıyla, meslek mensuplarını eğitimi ve onlara gerekli bilgi ile becerilerin kazandırılması büyük önem arz etmektedir (SEVİM, 2005, s.89). Ancak eğitim yalnızca meslek mensuplarının eğitimi olarak ele alınmamalıdır. Meslek mensuplarının eğitilmesi, gereken kalitede meslek hizmetlerinin oluşturulması bakımından yeterli olmamaktadır. Bu bakımdan, işletme ile ilgili çıkar çevrelerinin kaliteli hizmet talep etmelerinin muhasebe hizmet kalitesinin geliştirilmesi bakımından önemli olduğu belirtilebilir (NALBANTOĞLU, 2003, s.6).

Meslekle ilgili çevre; muhasebe mesleğinin toplumda sahip olduğu prestij, insanların muhasebe mesleğine atfettikleri önem ve muhasebecilere bakış açıları muhasebenin gelişimini etkileyebilir. Ayrıca, meslekle ilgili birlikler, dernekler veya sivil toplum örgütleri de muhasebe mesleğinin yasalaşması ve uygulamalarının gelişiminde rol oynayabilir.

Muhasebe – çevre etkileşimine ilişkin bu kısa açıklamalardan sonra, sözkonusu etkileşim ve bu etkileşimden kaynaklanan faktörlerin muhasebenin gelişimine etkileri çalışmanın ikinci bölümde ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. ÇEVRESEL FAKTÖRLERİN MUHASEBENİN GELİŞİMİNE ETKİSİ

20. Genel Açıklama

Uluslararası etkileşimin artması, sermayenin milliyetinin öneminin azalması her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da birçok değişikliği ve yeniliği beraberinde getirmiştir. Bu durum muhasebeye dinamik bir nitelik kazandırmıştır. Değişen koşullar muhasebenin karar vermeye ve performans ölçümlemeye odaklanması daha da belirgin hale getirmiştir. Günümüzün küresel ekonomik düzeninde işletmelerin finansal durumları, finansal performansları ile nakit akışları önemini korurken, işletmeler için finansal olmayan ve işletme sürekliliğini etkileyen bilgiler de önemli hale gelmeye başlamıştır (DEMİR, 2008, s.2).

Birçok araştırmacı muhasebenin sadece kendi alanıyla kısıtlı olmadığını düşünmektedir. Sözkonusu araştırmacılar yerel araştırmaların da tıpkı bir laboratuar çalışması gibi değerlendirilebileceğini ve ulusal muhasebe analizlerinin bu yerel çalışmalardan elde edilen bilgiler ışığında yapılabileceğini ileri sürmektedirler. Bu anlamda yapılan çalışmalarda yararlanılan anahtar faktörler biçiminde ifade edilebilecek çevresel faktörler; uluslararası muhasebe farklılıklarını açıklamada ve farklı ulusal muhasebe sistemleri ile uygulamalarını sınıflandırmada temel oluşturmaktadır (VERMA,2005, s. 1). Fakat buradaki sorun, hangi faktör veya faktör setinin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde etkili olduğunun belirlenmesi olarak belirmektedir.

Dinamik bir yapıda faaliyetlerini sürdürmeye çalışan muhasebenin başarılı olabilmesi yani amaçlarını gerçekleştirebilmesi için çevresel faktörler hakkında bilgi sahibi olması ve çevresindeki değişmeleri yakından takip etmesi gerekmektedir. Bu nedenle muhasebenin

çevre ile ilişkilerinde çevresel faktörlerin yapı ve özelliklerinin bilinmesi büyük önem arzetmektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle çalışmanın bu bölümünde öncelikle muhasebe sistem ve uygulamalarında farklılıklara neden olan çevresel faktörler sınıflandırılmıştır. Sonra her bir çevresel faktörün muhasebenin gelişimi üzerindeki etkileri örnekler aracılığıyla açıklanmıştır. Çalışmada muhasebenin gelişiminden muhasebe sistemi ile muhasebe uygulamalarındaki gelişim kastedilmektedir.

21. Muhasebenin Gelişimine Etki Eden Çevresel Faktörler

Ülkelerin sahip olduğu muhasebe sistemlerinin ölçme, bilgi verme, denetim uygulamaları vb. alanlarında farklılıklar gösterdiği ileri sürülebilir. Bu gerçekten hareketle uluslararası muhasebe alanında ülkelerin sahip oldukları muhasebe sistemi ile uygulamalarındaki farklılıkların nedenlerini belirleme ve bu farklılıkları analiz etme çalışmaları önemli bir yer tutmaktadır. Bir ülkenin muhasebe sistemindeki farklılıklar aşağıdaki yollardan biri ile tespit edilebilir (BLAKE, 1990, s.28). Bunlar:

- Uluslararası muhasebe uygulamalarını karşılaştırmaya yönelik anket yapma,
- Ulusal muhasebe uygulamalarını benzerlik/farklılıklara göre sınıflandırma,
- Örnek bir ülke grubu için belirli faktörleri ele alıp, halka açık şirketlerin uygulamalarını inceleme,
- Farklı ülkelerdeki şirketlerin hesapsal uygulamalarını ele alarak, karşılaştırma yapabilmek için gerekli düzenlemelerin neler olduğunu tespit etmedir.

Ülke muhasebe sistemlerinin farklılaşmasına sebep olan birçok faktör vardır. Aşağıda verilecek olan faktörlerin muhasebe sistemlerinin farklılaşmasına etki ettiğini, pozitif bilimlerde olduğu gibi bir matematiksel ifade ile kesin olarak belirtmek mümkün olmamakla birlikte, burada sayılan faktörlerle mevcut farklılıklar arasında bir ilişki olduğu

çeşitli çalışmalarla ispat edilmek istenmiştir. Muhasebeyi etkileyen bu faktörler, ülkelerarası farklılıklar ve benzerliklerin anlaşılmasına katkıda bulunmaktadır (AĞCA, 2003, s.87).

Uluslararası muhasebe alanındaki mevcut farklılıkların nedenleri ile ilgili yapılmış çalışmalardan bazıları; Muller (1968), Previts (1975), American Accounting Association (AAA - 1977), Choi ve Mueller (1984), Nobes (1984, 2006), Apren ve Radebaugh (1985), Meek ve Saudagaran (1990), Doupnik ve Salter (1995), Lawrence (1996), Radebaught ve Gray (1997), Choi ve Meek (2005), Zhang (2005) olarak belirtilebilir.

Yukarıda sıralanan çalışmalarda uluslararası muhasebe alanındaki farklılıkların nedenleri ile ilgili olabilecek birçok faktör tanıtılmıştır. Bu faktörler içinde hangilerinin muhasebe farklılıkları üzerinde belirleyici olduğunu tespit etmek zordur. Çünkü bu faktörlerin şekillenmesi o ülkenin kendisine özgü çevresine bağlıdır.

Muhasebenin uluslararası alanda gelişimini inceleyen ilk bilim adamlarından birisi Mueller'dir. Anılan yazar yaptığı incelemeler sonucunda muhasebenin gelişimi ile ilgili karşılaştırmalı dört farklı muhasebe yaklaşımı tanıtmıştır (MUELLER, 1967, s.2). Bunlar:

1. ***Muhasebeyi makroekonomik bir bakış açısıyla ele alan yaklaşım***; muhasebe uygulamalarının ülkenin makro ekonomik amaçları doğrultusunda tasarlandığı ve bu amaçlardan hareketle geliştirildiği yaklaşımdır.

2. ***Muhasebeyi mikroekonomik bir bakış açısıyla ele alan yaklaşım***; muhasebe uygulamalarının işletmeler düzeyindeki mikroekonomik ilkelerden hareketle geliştirildiği yaklaşımdır.

3. ***Muhasebeyi bağımsız bir disiplin olarak ele alan yaklaşım***; muhasebe uygulamalarının işletme uygulamalarından hareketle geliştirildiği yaklaşımdır.

4. ***Tekdüzen muhasebe yaklaşımı***; muhasebe uygulamalarının hükümetler ya da düzenleyici kuruluşlar tarafından yönetsel bir kontrol aracı olarak tekdüze ve daha kolay hale getirilmesinden hareketle geliştirildiği yaklaşımdır.

Mueller'in çalışması, ekonomik faktörler ile işletme faktörleri arasındaki farklılıkları temel almakta, ancak bu farklılıklara ilişkin bir faktörler seti içermemektedir. Yazar diğer bir çalışmasında muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etki eden faktörleri aşağıdaki gibi sıralamıştır (MUELLER, 1968, s.4). Bunlar:

- Ekonomik kalkınmışlık düzeyi,
- Ekonomik sistem,
- Ekonominin büyüme yapısı,
- Parasal değerdeki istikrar,
- İşletmecilik alanındaki yeniliklerin hızı,
- İşletmelerin büyüklüğü ve yapılan faaliyetlerin karmaşıklık düzeyi,
- İşletme sahipliğinin yapısı,
- İşletme yönetimi ve finans çevrelerinin tecrübe düzeyi,
- Devlet müdahalelerinin düzeyi,
- Mesleki eğitim ve mesleki kurumların durumu,
- Muhasebe eğitiminin genel düzeyi,

- Yasal muhasebe düzenlemelerinin varlığıdır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Mueller muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi etkileyen on iki adet faktör tanıtmıştır. Bu faktörlerin birbiriyle yakın ilişki halinde olanları birleştirilmek sureti ile sayıca azaltılabilmesi mümkündür.

Aynı alanda çalışmış yazarlardan bir diğeri Previts'dir. Anılan yazar tarafından yapılmış olan çalışmada muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini etkilediği kabul edilen bir dizi faktör tanıtılmıştır. Bu faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilir (PREVITS, 1975, s.12). Bunlar:

- Ekonomik sistem,
- Ekonominin büyüme yapısı,
- Gelişmiş finansal raporlar hazırlamak için gerekli olan bilgi altyapısı,
- Genel eğitim düzeyi,
- İşletmelerin büyüklüğü ve faaliyet alanı,
- İşletme sahipliğinin yapısı,
- İşletme yönetiminin tecrübe düzeyi,
- İşletmeciliğin geleneksel yapısı,
- Muhasebe ile ilgili kanunlarının ve düzenlemelerinin durumu,
- Muhasebe mesleğinin durumu,

- Para biriminin istikrarı,
- Muhasebe düzenlemelerinin varlığı,
- Teknolojik yeniliklerin hızıdır.

Yukarıda sıralanan faktörler incelendiğinde, bazılarının Mueller tarafından tanıtılan faktörlerle benzer oldukları görülecektir.

Amerikan Muhasebeciler Birliği (The American Accounting Association-AAA) adlı kurum 1977 yılında hazırladığı bir raporda muhasebe uygulamalarını sınıflandırmada ve kendine has özelliklerini belirlemede kullanılabilecek birçok çevresel faktör tanıtmıştır (AAA, 1977, s.65–101). Bunlar:

- Politik sistem,
- Ekonomik sistem,
- Ekonomik gelişmişlik düzeyi,
- Finansal raporlamanın amaçları,
- Muhasebe standartlarının tarihsel altyapısı,
- Eğitim, öğretim ve belgelendirme,
- Etik ile standartların gücü,
- Müşterilerdir.

Yukarıda sıralanan sekiz faktör birbiriyle yakın ilişki halinde olanlar birleştirilmek suretiyle politik, ekonomik, yasal, mesleki faktörler ve finansal raporların kullanıcıları biçiminde de sınıflandırılabilir. AAA'nın raporu incelendiğinde muhasebenin gelişiminde kültürel faktörlerin rolünün dikkate alınmadığı görülmektedir.

Bu alanda çalışmış diğer bilim adamlarından Choi ve Mueller yaptıkları çalışmada muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini doğrudan etkilediğine inandıkları çevresel faktörleri aşağıdaki gibi sıralamışlardır (CHOI - MUELLER, 1984, s.18). Bunlar:

- Yasal sistem[1],
- Politik sistem,
- İşletme sahipliğinin yapısı,
- İşletmelerin büyüklükleri ve faaliyet alanı,
- Sosyal iklim,
- İşletme faaliyetlerine ilişkin ayrıntılı bilgi düzeyi,
- İşletme faaliyetleriyle ilgili yorum yapabilme düzeyi,
- Muhasebe mevzuatının varlığı,
- İşletmede yapılan yeniliklerin hızı,
- Ekonomik gelişmişlik düzeyi,

[1]Yasal sistem; bir ülkedeki yetkili organlarca hukuk kurallarının meydana getiriliş biçimidir(www.tr.wikipedia.org).

- Ekonomik büyüme modeli,

- Mesleki eğitim kurumların gelişim düzeyidir.

Uluslararası muhasebe alanında çalışan diğer bir yazar olan Nobes, Mueller'in 1968 yılında yapmış olduğu sınıflandırmayı temel almış ve bu analizi genişleterek daha değerlendirmeci bir model sunmuştur. Anılan yazar muhasebe sistem ve uygulamalarının farklılaşmasına etki eden dokuz adet faktörü aşağıdaki gibi sıralamıştır (NOBES, 1983, s.12). Bunlar:

- Borsaya kayıtlı işletmelerin yayınladıkları mali tabloları kullananların türü,

- Ayrıntılı açıklamalara yer veren standartlar veya kanunların düzeyi,

- Ülkedeki vergi kanunlarının yaptırım gücü,

- Muhafazakârlık/ ihtiyatlılık düzeyi,

- Tarihi maliyet uygulamasının kullanım sıklığı,

- Yerine koyma maliyetinin duyarlılığı,

- Konsolidasyon uygulamaları,

- Gelirin düzeltilmesinde karşılıklardan yararlanabilme düzeyi,

- İşletmelerin uyguladıkları kurallar arasındaki tekdüzeliktir.

Nobes'in yukarıda açıklanan çalışması gelişmiş batı ülkelerindeki kamu işletmelerinin finansal raporlama uygulamaları ile sınırlandırılmıştır. Bu nedenle sözkonusu çalışmanın bir ülkede muhasebenin gelişiminin tüm yönlerini kapsamakta yetersiz kalmaktadır. Anılan

yazar bu noktadan hareketle, bir başka çalışmasında muhasebedeki uluslararası farklılıkları tanımlayarak, bir ülkede muhasebenin gelişimini etkileyen faktörleri yeni bir sınıflandırmaya tabi tutmuştur. Bu sınıflandırma sonucunda çevresel faktörler aşağıdaki gibi sıralanmıştır (NOBES, 2006, s.26). Bunlar:

- Yasal sistem,
- Finans kaynakları,
- Vergilendirme,
- Meslekle ilgili,
- Enflasyon düzeyi,
- Teori,
- Kültür,
- Krizlerdir.

Bu faktörler birbiriyle yakın ilişkili olanlar tek bir faktör altında gösterilmek suretiyle ekonomik, yasal, mesleki, kültürel ve tesadüfî faktörler biçiminde de sıralanabilirler.

Bu alanda çalışma yapmış diğer yazarlardan Arpen ve Radebaugh bir ülkenin çevresel özelliklerine ilişkin kavramsal çerçevesi üzerinde durmuşlar ve bu çerçeveden hareket ederek çevresel faktörleri aşağıdaki gibi sıralamışlardır (ARPEN - RADEBAUGH, 1985, s.13). Bunlar:

- Eğitimle ilgili,

- Sosyo-kültürel,
- Yasal,
- Politik,
- Ekonomiktir.

Arpen ve Radebaugh bir ülkede geçerli olan çevresel faktörlerin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini etkileme yollarını ayrıntılı bir şekilde incelemişlerdir. Bu çalışmaları sonucunda ekonomik faktörlerin bir ülkedeki muhasebe sisteminin gelişiminde en etkili faktör olduğunu ileri sürmüşlerdir. Çünkü ekonomik faktörler birçok sosyo-kültürel davranışı etkilediği gibi yasal, politik ve eğitimsel amaçlarda değişiklikler yapılması zorunluluğunu da doğurmaktadır.

Meek ve Saudagaran bu alanda çalışma yapmış diğer yazarlardandır. Anılan yazarlar yaptıkları çalışmada, muhasebenin gelişimini etkileyen çevresel faktörleri aşağıdaki gibi sıralamışlardır (MEEK - SAUDAGARAN, 1990, s.14). Bunlar:

- Yasal sistem,
- İşletme ve finans kaynakları arasındaki ilişkilerin niteliği,
- Vergi kanunlarının varlığı,
- Enflasyon düzeyi,
- Politik ve ekonomik ilişkilerdir.

Uluslararası muhasebe alanında çalışmış diğer yazarlardan Doupnik ve Salter çalışmalarında Meek ve Saudagaran tarafından ileri sürülmüş olan yukarıdaki faktörlerin

tamamının muhasebenin gelişimini etkilediğini kabul etmiş ayrıca bunlara ilave olarak aşağıdaki iki faktörün de muhasebenin gelişiminde rol oynadığını ileri sürmüşlerdir (DOUPNİK - SALTER, 1995, s.194). Bunlar:

- Eğitim düzeyi,
- Ekonomik gelişmişlik düzeyidir.

Bu alanda çalışmış yazarlardan bir diğeri Lawrence'dir. Anılan yazar, muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini etkileyen çevresel faktörleri aşağıdaki gibi sıralamıştır (LAWRENCE, 1996, s.5). Bunlar:

- Kültürel,
- Politik,
- Yasal,
- Ekonomiktir.

Lawrence'ye göre yukarıda açıklanan faktörlerin farklı düzeylerdeki etkileşimleri farklı finansal raporlama uygulamalarının ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Ayrıca yazar, açıkladığı çevresel faktörlerden kültürün muhasebenin gelişimi üzerinde belirleyici olduğunu, diğer faktörlerin kültürel faktörlerin bir parçası olduklarını ileri sürmüştür.

Bu alanda çalışmış yazarlardan Radebaugh ve Gray ise ülkeler arasındaki iş yapma biçimlerindeki farklılıkları ve çokuluslu işletmelerin muhasebe uygulamalarındaki benzerlikleri anlamada ve açıklamada çevresel analizin önemini vurgulamışlardır. Anılan yazarlar bir ülkede muhasebe sistem ve uygulamaların gelişimini etkileyebilecek çevresel faktörleri aşağıdaki gibi sıralamışlardır (RADEBAUGH - GRAY, 1997, s.48). Bunlar:

- İşletme mülkiyetinin niteliği,
- İşletmenin faaliyetleri,
- Sermaye piyasalarının gelişim düzeyi,
- Vergi sisteminin özellikleri,
- Muhasebe eğitiminin gelişim düzeyi,
- Politik sistemin niteliği,
- Sosyal iklim,
- Ekonomik büyüme ve gelişmişlik düzeyi,
- Enflasyon oranı,
- Yasal sistemin özellikleri,
- Muhasebe düzenlemelerinin niteliği,
- Kültürdür.

Yukarıda açıklanan on iki adet faktör birbiri ile yakın ilişkili olanlar tek bir faktör altında gösterilmek suretiyle, sayıca azaltılabilir. Örneğin; işletme mülkiyetinin niteliği, işletmenin faaliyetleri, finans kaynakları ve sermaye piyasalarının gelişim düzeyi, ekonomik büyüme ve gelişme düzeyi ile enflasyon oranı faktörleri ekonomik faktörler adı altında birleştirilebilirler. Benzer şekilde vergi sisteminin niteliği, yasal sistemin niteliği ve muhasebe düzenlemelerinin (mevzuatının) niteliği faktörlerinin yasal faktörler adı altında birleştirilebilmeleri de mümkündür.

Öteyandan Radebaugh ve Gray çalışmalarında açıkladıkları çevresel faktörlerin etkilerinin dinamik bir yapıya sahip olduğunu ileri sürmüşlerdir. Birbirinden farklı bu faktörlerin etkileri zaman içinde hem ülkeler arasında hem de bir ülkenin içinde değişebilmektedir. Bu noktadan hareketle de muhasebe sistemleriyle ilgili uluslararası alanda geçerli bir sınıflandırma çalışması yapılabileceğini ileri sürmüşlerdir.

Bu alanda çalışma yapmış yazarlardan diğer ikisi Choi ve Meek'dir. Anılan yazarlar 2005 yılında yapmış oldukları bir çalışmada aşağıdaki sekiz faktörün muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde önemli etkileri olduğunu ileri sürmüşlerdir (CHOI - MEEK, 2005, s.48). Bunlar:

- Finans kaynakları,
- Yasal sistem,
- Vergileme,
- Politik ve ekonomik ilişkiler,
- Enflasyon,
- Ekonomik gelişmişlik düzeyi,
- Eğitim düzeyi,
- Kültürdür.

Bu faktörlerden ilk yedisinin ekonomik, sosyo-tarihsel ve geleneksel bir yapıya sahip oldukları kabul edilmektedir. Son faktör olan kültür ise anılan yazarlara göre önemi yeni yeni anlaşılmaya başlanan bir faktördür.

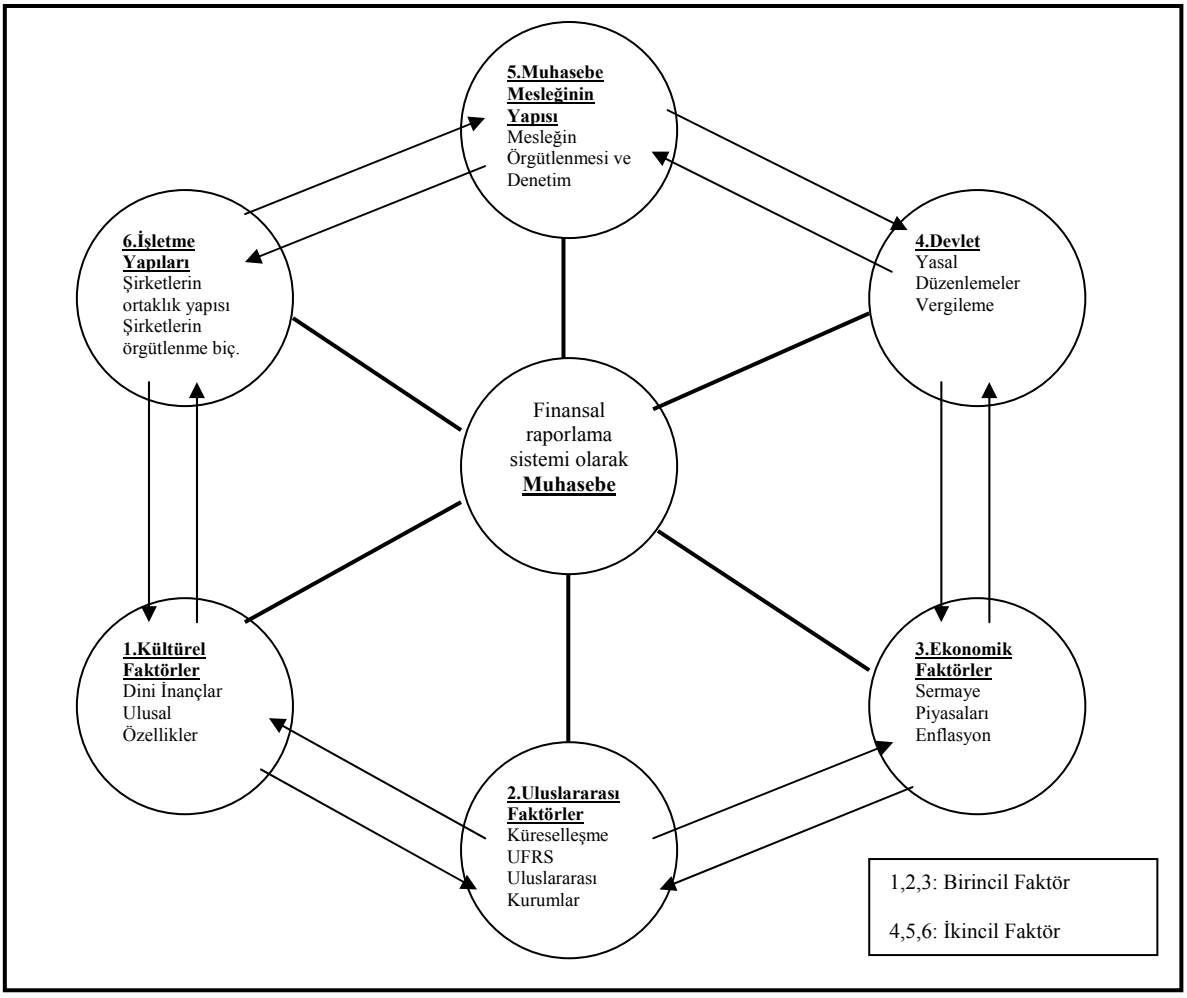
Çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimi üzerine etkileri alanında çalışma yapan bir diğer yazar da Zhang'dır. Anılan yazar 2005 yılında yapmış olduğu çalışmasında çevresel faktörlerin Çin'deki finansal raporlama sistemi ve uygulamaları üzerindeki etkilerini incelemiş ve sözkonusu faktörleri aşağıda gibi sıralamıştır(ZHANG, 2005, s.30). Bunlar:

- Politik,
- Yasal,
- Ekonomik,
- Kültürel,
- Eğitim temelli,
- Mesleki,
- Uluslararası,
- Diğerleridir.

Çevresel faktörlerin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etkileri konusu Türkiye açından ele alınıp değerlendirildiğinde, önemi yeni anlaşılan bir konu olduğu belirtilebilir. Bu nedenle Türkiye'de bu alanda yapılmış çalışma sayısı yok denecek kadar azdır. Örneğin; Ağca (2003) tarafından yapılmış literatür taraması nitelikli bir çalışmada muhasebenin gelişimine etki eden önemli faktörler sıralanmıştır. Türkiye özelinde üzerinde durulması gereken diğer bir çalışma Karabınar tarafından yapılmış olan çalışmadır. Anılan çalışmada yazar temelde muhasebe-kültür etkileşimini ele alıp incelemiştir. Öncelikle muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde rol oynayan çevresel faktörleri global bir ölçekte ele almış daha sonra Türkiye'de muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini etkileyen çevresel faktörleri tanımlamıştır. Bu çalışmada açıklanan çevresel faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilir (KARABINAR, 2005, s.19). Bunlar:

- Kültürel,
- Uluslararası etkiler,
- Ekonomik,
- Devlet,
- Muhasebe mesleğinin yapısı,
- İşletme yapılarıdır.

Yukarıda sıralanan çevresel faktörler Şekil 6'da gösterilmiştir.



Şekil : 6

Dünya'da Muhasebe İklimini[2] Etkileyen Faktörler

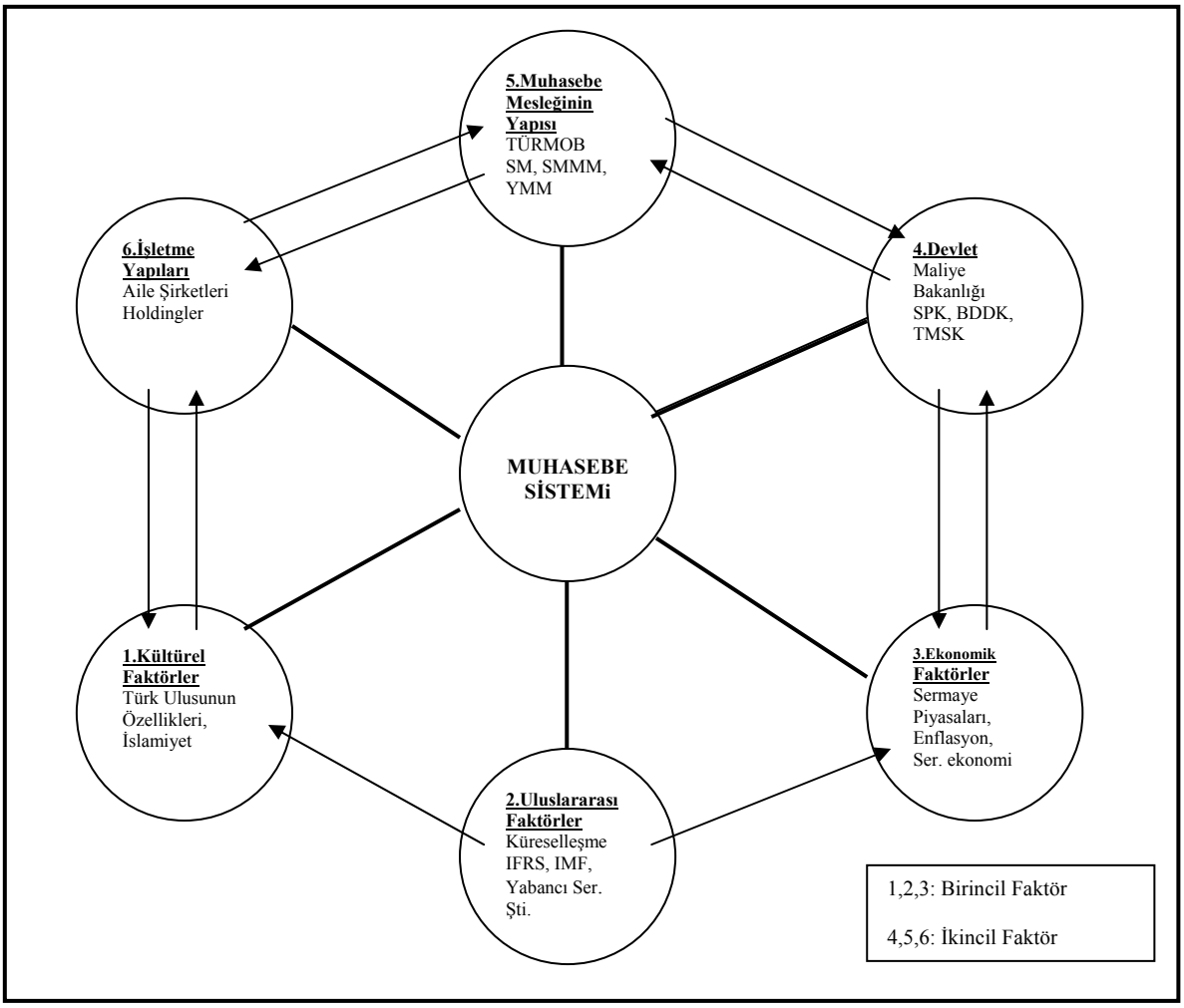
KAYNAK: KARABINAR, 2005, s.19.

Şekil 6'da görüldüğü üzere, bu faktörler bir ülkedeki muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini global bazda etkileyen faktörlerdir. Burada yer alan faktörleri kendi içinde birincil faktörler ve ikincil faktörler biçiminde bir ayrıma tabi tutmak mümkündür. Bu bağlamda kültürel faktörler, uluslararası faktörler ve ekonomik faktörler birincil; devlet, muhasebe mesleğinin yapısı ve işletme yapılarını da ikincil faktörler olarak nitelendirmek çalışmanın amacına daha uygun düşebilir. Çünkü her ne kadar muhasebe

[2] Karabınar ilgili çalışmasında muhasebe sistem ve uygulaması kavramı yerine "muhasebe iklimi" kavramını kullanmayı tercih etmiştir (KARABINAR, 2005, s.18).

sistem ve uygulamalarının oluşumunda devletin, muhasebe mesleğinin örgütlenmesinin ve işletme yapılarının bir etkisi olsa da bunların oluşumunda ve şekillenmesinde birincil faktörlerin yani kültürel faktörler, ekonomik faktörler ve uluslararası faktörlerin etkileri gözardı edilemez. Ayrıca global bir bakış açısıyla ele alındığında uluslararası faktörlerle kültürel faktörler ve ekonomik faktörler arasında çift yönlü bir etkileşimden söz edilebilir (KARABINAR, 2005, s.20).

Konu Türkiye özelinde incelendiğinde, Türkiye'nin uluslararası faktörleri belirleyici bir konumda olmadığı, aksine onların yönlendirmesi doğrultusunda şekil aldığı gerçeğine ulaşılmaktadır. Kısacası Türkiye'de uluslararası faktörlerin kültürel faktörleri ve ekonomik faktörleri belirlediği diğer bir ifade ile uluslararası faktörlerle kültürel faktörler ve ekonomik faktörler arasında tek yönlü bir ilişki olduğu görülmektedir (KARABINAR, 2005, s.78). Bu durum aşağıda Şekil 7'de gösterilmiştir.



Şekil : 7

Türkiye'de Muhasebe İklimini Etkileyen Faktörler

KAYNAK: KARABINAR, 2005, s.78.

Şekil 7'de görüldüğü üzere, çevresel faktörlerin Türkiye'de muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi üzerindeki etkileri konusunun daha ayrıntılı bir şekilde incelenmesine imkân sağlamak amacıyla sözkonusu faktörler kendi içerisinde birincil ve ikincil faktörler biçiminde bir ayrıma tabi tutulabilir.

Daha önce çeşitli araştırmacıların ileri sürdüğü, muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etki eden faktörlere yer verilmişti. Bu faktörler aşağıda Tablo 1'de yazar ve yıl belirtilmek suretiyle toplu olarak gösterilmiştir.

Tablo : 1[3]

Muhasebe Sistem ve Uygulamalarına Etki Eden Faktörlerin Genel Görünümü

		Araştırmacılar *													
	Faktörler	**M (1968)**	**P (1975)**	**AAA (1977)**	**C&Mu (1984)**	**N (1983)**	**A&R (1985)**	**M&S (1990)**	**D&S (1995)**	**L (1996)**	**R&G (1997)**	**C&Me (2005)**	**Z (2005)**	**N (2006)**	**Frekans**
1	Borsaya kayıtlı işletmelerin finansal tablolarının kullanıcıları					X									**1**
2	Ayrıntılı açıklamalara yer veren standartlar veya kanunların düzeyi					X									**1**
3	Ekonomik gelişmişlik düzeyi	X		X	X				X		X	X			**6**
4	Ekonomik büyüme modeli				X										**1**
5	Ekonomik faktörler						X			X			X		**3**
6	Ekonomik sistem	X	X	X											**3**
7	Ekonominin büyüme yapısı	X	X												**2**
8	Eğitim, öğretim ve belgelendirme			X											**1**
9	Eğitimle ilgili faktörler						X						X		**1**
10	Eğitim düzeyı								X			X			**2**
11	Etik ve standartların gücü			X											**1**
12	Enflasyon düzeyi							X	X		X	X		X	**5**
13	Finansal raporlamanın amaçları			X											**1**
14	Finans kaynakları											X		X	**2**
15	Finans kaynakları ve sermaye piyasasının gelişim düzeyi										X				**1**
16	Gelişmiş finansal raporlar hazırlamak için gerekli olan bilgi altyapısı		X												**1**
17	Gelirin düzeltilmesinde karşılıklardan yararlanabilme yeteneği					X									**1**
18	Genel eğitim seviyesi		X												**1**
19	Parasal değerindeki istikrar	X													**1**
20	İş alanındaki yeniliklerin hızı	X			X										**2**
21	İşletmelerin uyguladıkları kurallar arasındaki tekdüzelik					X									**1**
22	İşletme ve finans kaynakları arasındaki ilişkinin niteliği							X	X						**2**
23	İşletmelerin büyüklüğü ve faaliyetlerin karmaşıklık düzeyi	X	X		X										**3**
24	İşletme faaliyetlerine ilişkin ayrıntılı bilgi düzeyi				X										**1**
25	İşletme sahipliğinin yapısı	X	X		X						X				**4**
26	İşletmenin faaliyetleri										X				**1**
27	İşletme faaliyetleriyle ilgili yorum yapabilme düzeyi				X										**1**
28	İşletmecilik ve finansmanın kanuni ve geleneksel yapısı		X												**1**
29	İşletme yönetimi ve finans çevrelerinin tecrübe düzeyi	X	X												**2**
30	Devlet müdahalelerinin düzeyi	X													**1**
31	Konsolidasyon uygulamaları					X									**1**
32	Kültür										X	X		X	**3**
33	Kültürel faktörler									X			X		**2**
34	Krizler													X	**1**
35	Mesleki eğitim kurumların gelişim düzeyi	X			X										**2**
36	Meslekle ilgili faktörler												X	X	**2**
37	Muhasebe kanunlarının ve düzenlemelerinin statüsü		X												**1**
38	Muhasebe mevzuatının niteliği										X				**1**

[3] Tablonun hazırlanmasında AĞCA, A. "Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:5, Sayı:8, , 2003, s. 81–92 adlı çalışmadan yararlanılmıştır.

39	Muhasebe eğitiminin genel seviyesi	X													**1**
40	Muhasebe eğitimi ve araştırmalarının gelişim düzeyi										X				**1**
41	Ülkedeki vergi kanunlarının yaptırım gücü					X									**1**
42	Muhafazakârlık/ihtiyatlılık düzeyi					X									**1**
43	Muhasebe mesleğinin statüsü		X												**1**
44	Muhasebenin müşterileri			X											**1**
45	Muhasebe standartlarının tarihsel altyapısı			X											**1**
46	Para biriminin istikrarı		X												**1**
47	Politik sistem			X	X						X				**3**
48	Politik faktörler						X			X			X		**3**
49	Politik ve ekonomik ilişkiler							X	X			X			**3**
50	Yasal muhasebe düzenlemelerinin varlığı	X	X												**2**
51	Sosyal iklim				X						X				**2**
52	Sosyo-kültürel						X								**1**
53	Muhasebe mevzuatının varlığı				X										**1**
54	Teknolojik yeniliklerin hızı		X												**1**
55	Tarihi maliyet uygulamasının sıklığı					X									**1**
56	Teori													X	**1**
57	Tamamlayıcı hesapların belirlenmesinde kullanılan yerine koyma maliyetinin duyarlılığı					X									**1**
58	Uluslararası faktörler										X		X		**2**
59	Vergilendirme											X		X	**2**
60	Vergi kanunları							X	X						**2**
61	Vergi sisteminin özellikleri										X				**1**
62	Yasal faktörler						X			X			X		**3**
63	Yasal sistemin özellikleri				X			X	X		X	X		X	**6**
64	Diğer faktörler												X		**1**
	TOPLAM	**12**	**13**	**8**	**12**	**9**	**5**	**5**	**7**	**4**	**13**	**8**	**8**	**8**	

* M=Mueller; P=Previts; AAA=American Accounting Association; C&Mu=Choi and Mueller; N=Nobes; A&R=Apren and Radebaugh; M&S=Meek and Saudagaran; C&Me=Choi and Meek; D&S=Doupnik and Salter; L=Lawrence; R&G=Radebaugh and Gray; Z=Zhang.

Tablo 1'de yer verilen araştırmacılar ve faktörler bu alanda yapılmış tüm araştırmaları ve faktörleri kapsamamaktadır. Bu araştırmacıların tamamının üzerinde hemfikir olduğu bir faktörün bulunmaması, faktörlerin muhasebeye etki derecelerinin farklı olduğu gerçeğini ve sözkonusu faktörlerin muhasebeye olan etkilerinin matematiksel kurallar gibi kesin olarak ileri sürülemeyeceği görüşünü doğrulamaktadır. Tablo 1'de adı geçen faktörlere ilave olarak dil, tarih, coğrafya, din vb. faktörler de ülke muhasebe sistemleri ve uygulamalarının farklılaşmasında etki edebilecek faktörler olarak gösterilebilir.

Çalışmanın bu kısmında pek çok yazarın ortaya koydukları ve Tablo 1'de yer alan değişkenlerden hareketle, bir ülkede muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini etkileyen faktörler aşağıda özetlenmiştir. Bunlar;

- Politik,
- Yasal,
- Ekonomik,
- Uluslararası,
- Kültürel,
- Teknolojik,
- Eğitimle ilgili,
- Meslekle ilgili,
- Diğerleridir.

Yukarıda sıralanan faktörler birbiri ile yakın ilgili olanlar tek bir faktör altında birleştirilmek suretiyle elde edilmiştir. Diğer bir ifade ile bu faktörlerin her birinin altında çeşitli alt faktörler yer almaktadır. Her bir faktör seti içerisinde yer alan alt faktörler aşağıda Tablo 2'deki gibi özetlenebilir.

Tablo : 2

Faktörler ve Alt Faktörler

Faktör	Alt Faktörler
Politik	▪ Ülkenin idari yönetim tarzı ▪ Politik sistem ▪ Hükümetlerin politik görüşleri ▪ Lobicilik faaliyetleri ▪ Sahip olunan politik haklar ve sivil özgürlükler
Yasal	▪ Yasal sistem ▪ Vergilendirme politikaları ▪ Muhasebe mevzuatı
Ekonomik	▪ Benimsenen ekonomik sistemin türü ▪ Ekonomik gelişmişlik düzeyi ▪ Büyüme oranı ▪ Enflasyon ▪ Dış ticaret hacmi ▪ Fon kaynakları ▪ İşletmenin yönetim düzeyi ▪ Temel ekonomik yönelmeler ve devletin ekonomik hayatta yer alma düzeyi ▪ İşletmelerdeki yenilikler ve iş karmaşıklığı ▪ İşletmelerin büyüklüğü
Uluslararası	▪ Diğer ülkelerle ilişkiler ve yapılan anlaşmalar ▪ Üye olunan uluslar arası kuruluşlar ▪ Sömürgecilik faaliyetleri ▪ Piyasaların küreselleşmesi ve birbiriyle uyumlu hale gelmesi ▪ IASB, FASB, FEE, IOSCO vb. kuruluşların çalışmaları
Kültürel	▪ Toplumun muhafazakârlık düzeyi ▪ Toplumun sır saklama düzeyi ▪ Toplumun birbirinden şüphe duyma düzeyi ▪ İşletmeye karşı sahip olunan tutum ▪ Toplumun muhasebeye karşı sahip olduğu tutum ▪ Dil, din ve inançlar

Teknolojik	▪ Sanayileşme ▪ Bilgisayar teknolojisinin geliştirilmesi ▪ İnternet ve web temelli işlemler ▪ İnnovasyon ▪ Yeni üretim tekniklerinin (JIT, FTM gibi) geliştirilmesi
Eğitimle İlgili	▪ Eğitim sisteminin yapısı ve niteliği ▪ Eğitim sisteminin kökenleri ▪ Okuryazarlık düzeyi ▪ Eğitim sisteminin ülkenin ihtiyaçlarına cevap verebilme düzeyi (eğitim sisteminin uygunluğu)
Meslekle İlgili	▪ Muhasebe mesleğinin toplumu etkileyebilme düzeyi ▪ Muhasebe mesleğinin saygınlığı ▪ Muhasebe mesleğinin gelişmişliği ▪ Meslek mensuplarının sahip olması gereken nitelikler
Diğer	▪ İstikrarla ilgili faktörler ▪ Serbestleşmeyle ilgili faktörler ▪ Çıkar gruplarına ilişkin faktörler

Tablo 2'de görüldüğü üzere, her bir faktör birbiriyle yakın ilişkisi olan alt faktörlerin birleştirilmesinden oluşmuştur. Böylece, çalışmanın daha anlamlı bir hale gelmesi sağlanmıştır.

22. Çevresel Faktörlerin Muhasebenin Gelişimine Etkilerinin Değerlendirilmesi

220. Genel Açıklama

Muhasebe çevresi ile ilgili ekonomik, politik, teknolojik, kültürel vb. pek çok faktör vardır. Sözkonusu faktörlerin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi üzerindeki etkileri aynı değildir. Diğer bir ifadeyle muhasebeyi etkileyen çevresel faktörlerin hepsi işletmeyi aynı ölçüde etkilemez. Bu anlamda bazı çevresel faktörlerin etkisi doğrudan, bazılarının endirekt bazılarının ki ise hem doğrudan hem de endirekt olabilmektedir. Hangi çevresel faktörün muhasebe üzerinde etkisinin daha fazla olduğu işletmenin yapısı ve büyüklüğü, işletmenin içinde bulunduğu sektör, pazar, ülke, işletmenin üretim teknolojisi, yönetim biçimi vb. birçok etkene bağlıdır. Ancak çevresel faktörlerin her birinin etkisi açık ve somut olarak belirlenip tek başlarına değerlendirilemezler. Çünkü bu çevresel faktörler

aynı zamanda birbirleri ile de etkileşim halindedirler. Aşağıda her bir çevresel faktörün muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etkileri açıklanmıştır.

221. Politik Faktörlerin Etkisi

Politik faktörler, bir ülkenin idari yönetim tarzı, hükümetlerin görüşleri, lobicilik faaliyetleri, sahip olunan politik haklar ve sivil özgürlüklerle ilgili düzenlemelerdir.

Günümüzde muhasebenin tamamen tarafsız olduğu ve geliştiği söylenemez. Nitekim muhasebe ve muhasebedeki değişimler politik süreç ve baskıdan etkilenir. Bu etkilenmenin nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (VERMA, 2005, s.21).

1. Hükümete bağlılık,

2. Parlamentoya bağlılık,

3. Diğer çıkar gruplarına bağlılıktır.

Yukarıdaki politik **baskıların** iki kaynaktan beslendiği ifade edilebilir. Bunlardan **birincisi** muhasebe uygulamalarının, muhasebe raporlarını hazırlayan ve kullananların ekonomik kazanımlarında önemli sonuçlar doğurmasıdır. Diğer bir ifadeyle, ilgili kişilerin ekonomik kazanımları muhasebe uygulamalarına ve raporlarına göre belirlenmektedir. Bu durum Zeff tarafından incelenmiş ve açıklanmıştır. Zeff, ABD de dâhil olmak üzere birçok ülkede muhasebe standartlarının oluşturulma sürecini incelemiş ve muhasebe düzenlemelerinin gelişim sürecinin politik bir süreç olduğunu belirtmiştir (ZEFF, 1978, s.7). Bu süreçte muhasebe ilgili olan tüm tarafların kendi çıkarları doğrultusunda yürürlüğe konulan muhasebe kurallarını etkilemeye çalıştıkları ileri sürülebilir. **İkincisi** ise muhasebenin sosyal ve ekonomik yönetimde yararlanılabilecek önemli bir araç olarak algılanmasıdır. Bu nedenle muhasebenin gelişim süreci politik baskılara maruz kalmaktadır.

Muhasebeye ilişkin politikalar birçok yazar tarafından araştırılmış bir konudur. Bu bağlamda özellikle muhasebe kurallarını etkilemeye yönelik lobi çalışması yapma, gündem oluşturma, ilgili düzenlemeleri yapan kurulların önemli ve etkin üyelerine ulaşma vb. teknikler aracılığıyla muhasebe ve standart oluşturma süreci etkilenmeye çalışılmış, belli düzeyde de etkilenmiştir. Politik faktörler içerisinde yer alan lobicilik faaliyetleri muhasebe ile ilgilenen bilim adamlarınca en fazla ele alınan konudur. Sözkonusu çalışmalara Hope ve Gray (1982) ile Sutton (1984) tarafından yapılmış olan çalışmalar örnek olarak verilebilir.

Hope ve Gray, İngiltere'de muhasebe standartları ve araştırmalarının gelişimini politik açıdan ele alarak incelemişlerdir. Anılan yazarlar tartışmaya açılan standartları sosyolojik ve politik açıdan analiz etmişlerdir. Yazarların sözkonusu çalışmaları yapmalarındaki temel amaçları, standartlar uygulamaya konulmadan önce bu standartlarla ilgili çıkar gruplarının farklı beklentilerini belirlemektir (HOPE-GRAY, 1982, s.12). Ancak bu çalışma teorik bir temel olmadan yapılmış bir çalışma olması sebebiyle eleştirilmiştir.

Sutton ise muhasebe sistemini etkilemeye yönelik lobicilik faaliyetlerini incelerken ekonomik temelli bir model kullanmıştır. Yazar çalışmasında yapılan lobicilik faaliyetlerinin, bu faaliyetlerden kaynaklanan maliyetlerin, yine bu faaliyetlerden beklenen faydaları aşana kadar devam ettirileceğini ileri sürmüştür. Anılan yazar, küçük işletmelere kıyasla büyük işletmelerin ve muhasebe raporlarını kullananlara kıyasla bu raporları hazırlayanların standart oluşturma kurullarıyla bu kurullarda görev alan üyeleri etkilemeye çalışarak, oluşturulacak standartlardan mümkün olan en üst faydayı elde etmeye çalıştıklarını belirtmiştir (SUTTON, 1984, s.9).

Literatür incelendiğinde muhasebeye ilişkin politikaların muhasebe düzenlemelerinin önemli bir parçası olarak kabul edildiği görülebilir. Bu bağlamda politika ve muhasebe değişimine ilişkin çalışmalarda iki temel yaklaşımdan yararlanıldığı anlaşılmaktadır. Bunlar; Watts ve Zimmerman tarafından önerilmiş olan pozitif muhasebe teorisini esas alan yaklaşım ile Burchell ve diğerleri tarafından önerilmiş olan sosyolojik temelli yaklaşımdır.

Watts ve Zimmerman tarafından geliştirilmiş olan pozitif muhasebe teorisini esas alan yaklaşım, muhasebenin gelişim sürecine dâhil olan tarafların kendi bireysel çıkarlarına ilişkin davranışlarını incelemektedir. Buna göre; kendi bireysel çıkarlarını düşünen taraflar muhasebe ilkelerinin gelişimini kendi ekonomik ve diğer yararları doğrultusunda etkilemeye çalışmaktadırlar. Anılan yazarlar muhasebe uygulamalarının ABD'de iş çevresinde işletme sahipleri ile yöneticiler arasındaki temsil yetkisi maliyetlerini azaltmakta kullanıldığını ileri sürmüşlerdir. Yazarlara göre işletmelerce yapılan lobicilik faaliyetleri işletmenin kar düzeyini etkileme amacıyla yapılır. Diğer bir ifade ile işletmelerce yapılan lobicilik faaliyetleri işletme yöneticilerinin ücret sözleşmeleri, işletmelerdeki borç sözleşmelerinin miktarı ve organizasyonların politik görüşlerini etkileme vb. konularla ilgilidir.

Pozitif muhasebe teorisini esas alan yaklaşıma göre; bir işletmede yöneticilerin ücretleri muhasebe sonuçları ile çok yakından ilişkilidir. Bu bağlamda işletmelerin daha büyük tutarlarda borç altına girmesi ve daha şeffaf politikalar benimsemesi durumunda hükümetin işletmelere müdahalede bulunma olasılığını artarken, buna bağlı olarak işletmelerin hükümet ve ilgili kurumlar nezdinde lobicilik faaliyetinde bulunma olasılığı da artmaktadır. Pozitif muhasebe teorisini esas alan yaklaşım kullanılarak yapılan çalışmalarda, ABD'de sermaye piyasasını etkilemeye yönelik muhasebe politikalarının oluşturulmasının lobicilik faaliyetlerine etkileri incelenmiştir. Ancak bu teoriyi esas alan yaklaşımın bulguları açık değildir. Ayrıca farklı kültürel özellikleri ile iş yapma yöntemlerine sahip olan ülkelere uygun olup olmadığı tartışma konusudur (VERMA, 2005, s.23).

Pozitif muhasebe teorisini esas alan yaklaşım, muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde politik sürecin etkilerinin araştırılması gerekliliğini vurgulamaktadır. Bu sebeple sözkonusu yaklaşıma yönelik eleştiriler muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine ilişkin çalışmalar yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Anılan çalışmalarda muhasebe politikalarının ülkedeki sosyal ve kültürel çevre açısından ele alınıp değerlendirilmesinin daha uygun olacağı ifade edilmiştir.

Diğer yaklaşım ise sosyolojik bir bakış açısını içermektedir. Anılan yaklaşımda, muhasebe sistem ve uygulamalarındaki değişim ve gelişim toplumsal açıdan incelenmektedir. Burchell, Clubb ve Hopwood tarafından geliştirilmiş olan bu yaklaşım, sosyal etkileşimleri anlamaya dönük bir bakış açısıyla muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişim sürecinin doğasını katma değer temelli bir çalışma ile göstermeyi amaçlamaktadır. Sözkonusu çalışmalarında yazarlar, muhasebedeki değişimlerinin muhasebenin çevresiyle olan etkileşimlere bağlı olarak yaşandığını ileri sürmüşlerdir. Bu bağlamda muhasebe sadece nesnel ve tarafsız bir araç olarak görülmemekte, tam aksine politik süreçlerin etkisine maruz kalan, ekonomik ve sosyal politikaları etkilemeye yönelik bir mekanizma veya sosyal bir araç olarak görülmektedir (VERMA, 2005, s.24).

Belirli bir ideolojiyi temel almasından hareketle muhasebe politik bir araç olarak değerlendirilebilir. Örneğin; kapitalist ideolojiye göre muhasebe sadece toplumdaki politik mücadelenin bir parçası olarak değerlendirilmemekte, aynı zamanda muhasebe politikalarının sonuçlarının belirlenmesinin gerçekte toplumun bazı yararlar elde etmesiyle ilgili olduğu görüşü benimsenmektedir. Bu durum belirlenen muhasebe politikalarının kimlere yararlı olacağının ya da yararlı olmayacağının tespitine yönelik kuralcı bir bakış açısını gerektirmektedir. Bazı bilim adamları muhasebeyi kapitalizm taraflı bir araç olarak kabul etmekte ve mevcut durumun sürdürülmesinde bir araç olarak kullanıldığını iddia ederek, bu durumu eleştirmektedirler (VERMA, 2005, s.25).

Politik faktörler muhasebe sistem ve uygulamaları üzerindeki etkilerini büyük oranda, sahip oldukları kendi sistemleri, sivil haklar ve özgürlükler düzeyi yolu ile göstermektedirler. Bu bağlamda bir ülkede sahip olunan politik haklar ve özgürlükler muhasebe, raporlama ve bilhassa kamuoyunu bilgilendirme uygulamalarının gelişiminde önemlidir. İnsanların hükümetin üyelerini seçemedikleri veya hükümet politikalarını etkileyemedikleri bir yerde, tam anlamıyla adaletli bilgiler açıklamaya yönelik kuralları temel alan bir muhasebe mesleği oluşturma olasılığı çok azdır.

Bir ülkede politik faktörler ekonomik sistemi belirler. Buradan hareketle de bu ekonomik sistemin kullanacağı muhasebe sistemi belirlenir. Kısacası, politik faktörler bir ülkedeki muhasebe sisteminin belirlenmesinde dolaylı rol oynayabilir. Şurası açıktır ki

merkezi kontrole dayalı bir sisteme sahip ülkelerde yararlı olacak muhasebe sistemi, pazar temelli ekonomilerin geçerli olduğu ülkelerdeki optimal muhasebe sistemlerine göre farklı özelliklere sahip olacaktır. Merkezi kontrolün geçerli olduğu bir ülkede devlet bütün sabit varlıklara ve toprağa sahiptir. İşletme varlıkları üzerinde özel mülkiyet yok denecek kadar azdır. Dış denetçiler devlet kurumlarında çalışan bir tür memurdur ve basitçe işler icra etmektedirler. Ayrıca bu sistemde kârların dönemsel olarak tespit edilmesi anlayışı herhangi bir anlam taşımamaktadır. Bu nedenle sosyalist ülkelerde, politik açıdan istenen ve uygun olan, işletmelerin kendi faaliyetlerinin toplumsal etkilerini ortaya koyan açıklamalarda bulunmalarıdır. Sözkonusu durum anılan ülkelerde bir zorunluluktur. Benzer nedenlerle, gelişmekte olan ülkelerde yatırıma izin verilmesinin ön şartlarından birisi de işletmenin planladığı faaliyetlerin ödemeler dengesi üzerindeki etkilerini ortaya koyan raporların hazırlanması ve sunulmasıdır (ARPEN - RADEBAUGH, 1985, s.19).

Öteyandan politik faktörlerin muhasebe sistem ve uygulamalarının ihraç ve ithal edilmesinde de rol oynadığı belirtilebilir. Örneğin; İngiltere'nin güçlü olduğu yıllarda İngiliz muhasebe sistemi geniş bir düzeyde sömürge olarak elde tutulan diğer topluluklara ihraç edilmişti. Benzer şekilde Hollandalılar Filipinler'de, Fransızlar da Afrika ve Asya'daki sömürgelerine kendi muhasebe sistemlerini ihraç etmişti. Almanlar politik yakınlıkları ve ilişkileri aracılığı ile İsveç ve Japonya muhasebe sistemlerini etkilemeye çalışmışlardı. Bu tür örneklerin çoğaltılması mümkündür (CHOI - MUELLER, 1984, s.9). Bu bağlamda günümüzün çağdaş politik sistemlerinin muhasebe sistem ve uygulamaları üzerinde çok daha büyük bir etkiye sahip oldukları ileri sürülebilir.

Sonuç olarak bir ülkede sahip olunan politik özgürlüklerin düzeyinin, aynı ülkedeki politik haklara, sivil özgürlüklere ve politik sistemin türüne bağlı olduğu genel kabul görmüş bir varsayımdır. Bu bilgiden hareketle daha üst düzeyde politik haklar ve sivil özgürlüklerin bulunduğu bir ülkede, muhasebe mesleği daha fazla özgürlüğe ve esnekliğe sahip olacak ve muhasebe aracılığı ile yapılan bilgilendirmeye yönelik açıklamalar daha adil ve daha dengeli olabilecektir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, muhasebeyi çevreleyen politik süreç, muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine yönelik değişimlerin nasıl olacağının

belirlenmesinde büyük bir öneme sahiptir. Ancak hemen ifade edelim ki bugüne kadar yapılmış olan politika ve muhasebe ilişkisini ele alan çalışmaların çoğunluğu Anglo-Sakson ülkelerdeki muhasebe sistemlerini ele almış ve incelenmiştir. Bu noktada özellikle farklı muhasebe çevrelerine, iş çevrelerine, kültürlere ve geleneklere sahip olan Kıta Avrupası ülkelerinde muhasebenin politik yönünü ele alan ayrıntılı çalışmalar yapılmasının yararlı olacağı düşüncesindeyiz.

222. Yasal Faktörlerin Etkisi

Yasal faktörler, bir ülkedeki yasal sistem, vergilendirme ve muhasebe mevzuatı ile ilgili düzenlemelerdir. Aşağıda yasal faktörlerden bazılarının muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etkisine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

***Yasal sistem*;** muhasebe sisteminin yüksek düzeyde etkileşim halinde olduğu geleneksel çerçevenin bir parçasıdır. Yasal sistemin muhasebe kurallarının yürürlüğe konulma sürecini bu yolla da muhasebe kurallarının doğasını etkilediği ileri sürülebilir (DOUPNIK - SALTER, 1995, s.192).

Ülkeler birbirlerinden farklı yasal sistemlere sahiptirler. Ülkeler sahip oldukları yasal sistemlere göre temelde iki sınıfa ayrılmaktadır. Bunlar, içtihat hukukunu temel alan yasal sistemler ve yazılı hukuk sistemini temel alan yasal sistemlerdir. İçtihat hukukunu temel alan yasal sistemler İngiltere, ABD, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda, Hindistan gibi ülkelerde geçerli iken, yazılı hukuk sistemini temel alan yasal sistemler Fransa, İtalya, Almanya, ispanya, Hollanda, Portekiz gibi ülkelerde geçerlidir.

Yazılı hukuk sistemini esas alan yasal sistemlerde kurallar öğreti niteliği kazanmışlardır. Bu tür bir sistemin benimsendiği ülkelerde şirketler ya da ticaret kanununda muhasebeye ve finansal raporlamaya ilişkin ayrıntılı maddelere yer verilmektedir. Örneğin; Almanya'da şirketler muhasebesi şirketler hukukunun içinde yer alan, onun oldukça geniş kapsamlı bir koludur. Muhasebe uygulamaları da ülkedeki yazılı kanunlara göre şekillenmektedir. Benzer şekilde yazılı hukuk sistemini esas alan ülkelerde resmi denetim görevi devlet denetçileri tarafından yerine getirilmektedir. Bu denetim

faaliyetinin amacı mali raporların mevcut kanunlara uygun bir şekilde hazırlandıklarını tasdik etmektir.

Apren ve Radebaugh 1985 yılında yaptıkları bir çalışmada, muhasebe uygulamalarının tam anlamıyla yazılı kanunlarca belirlendiği ülkelerde, hükümetlerin ekonomik hayatta baskın bir role sahip olduğunu ve bu ülkelerde muhasebe mesleğinin gelişiminin nispeten zayıf kaldığını ileri sürmüştür. Ayrıca bu ülkelerin çoğunda vergi muhasebesi ve finansal muhasebe arasında belirgin bir fark yoktur (ARPEN-RADEBAUGH, 1985, s.19). Yazılı hukuk sisteminin temel alındığı ülkelerde muhasebe, mevcut yasalara harfi harfine uyma eğiliminde olup, şeffaf olmayan düşük düzeyli bir açıklama yapmayı esas alan özellikler göstermektedir. Bankalar veya hükümetlerin temel finansman kaynağı olduğu bu ülkelerde finansal raporlama uygulamalarının amacı alacaklıların haklarının korunmasıdır. Muhasebe standartlarını oluşturma sürecinde kamu sektörünün faaliyetleri temel alınmakta ve bu standartların oluşturulmasında muhasebe meslek elemanlarının etkileri çok sınırlı bir düzeyde kalmaktadır. Yazılı hukuk sistemini esas alan muhasebe "Karasal", "Yasalara Harfiyen Uyan" veya "Makro Temelli" muhasebe sistemi biçiminde isimlendirilmektedir. Günümüzde bu sistem Kıta Avrupa'sının birçok ülkesi ile Afrika, Asya ve Amerika kıtasının bazı ülkelerinde uygulanmaktadır.

Yazılı hukuk sisteminin hâkim olduğu ülkelerde muhasebe sistem ve uygulamalarının özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (CHOI-MEEK, 2005, s.43).

- Muhasebenin yasal düzenlemeler çerçevesinde şekillenmekte olması,
- Genel muhasebe ile vergi muhasebesi uygulamaları birbirinin içine girmiş olması,
- İşletmelerin finansman kaynaklarının bankalar, kredi kuruluşları ile hükümetler olması,
- Finansal raporlamanın kreditörleri korumayı amaçlaması,

- Muhasebe ve finansal raporlama standartlarının genellikle kamu kurumlarınca hazırlanması,

- Muhasebe uygulamalarında ve standartların hazırlanmasında muhasebe mesleğinin çok az etkisi bulunmasıdır.

Yazılı hukuk sisteminin hâkim olduğu ülkelerin parlamentoları, muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları da dâhil olmak üzere günlük hayatın birçok unsurunu düzenleyen ayrıntılı yasalar yaparlar. Bu nedenle de sözkonusu ülkelerde muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarında muhasebeci ve denetçilerin mesleki yargı kullanma oranları çok düşük düzeyde kalmaktadır (DEMİR, 2009, s.82).

İçtihat hukukunu temel alan yasal sistemler temelde kanun çıkarma hakkı içermeyen bir hukuk sistemidir. Bu tür sistemlerde amaç geleceğe yönelik genel bir kurallar seti oluşturmak değil sadece özel durumların ihtiyaçlarına cevap verebilmektir. Bu amaç doğal olarak şirketler hukukunu etkilemektedir. Yani bu etkileşimin sonucu olarak şirketler hukuku geleneksel yapının gerektirdiği gibi çok fazla ayrıntılı açıklamalara yer vermemektedir. Ayrıca şirketlerin yaptıkları bütün faaliyetler ile bu faaliyetlere ilişkin kuralları içeren bir şirketler hukukuna gerek duyulmamaktadır. Öteyandan, içtihat hukukunu temel alan bir yasal sisteme sahip ülkelerde gelişmiş sermaye piyasalarının bulunma olasılığı yüksek olduğu gibi, kamuoyunu bilgilendirmeye yönelik açıklamalar yapma düzeyinin de oldukça yüksek olduğu belirtilebilir (LA PORTA ve diğerleri, 1997, s.5; JAGGI - LOW, 2000, s.21). Bu ülkelerde finansal muhasebe ve vergi muhasebesi arasında bir ayrım vardır. Sermaye piyasalarının, temel finansman kaynağı olarak ağırlıkta olduğu bu ülkelerde finansal raporlamanın amacı işletme dışındaki yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasıdır. Muhasebe standartları oluşturma süreci özel sektör temel alınarak belirlenmekte ve standartların oluşturulmasında muhasebe meslek elemanları önemli roller üstlenmektedir. İçtihat hukukunu esas alan muhasebe "Anglo-Sakson" , "İngiliz-Amerikan" veya "Mikro Temelli" muhasebe sistemi biçiminde isimlendirilmektedir.

İçtihatlara dayalı hukuk sisteminin hâkim olduğu ülkelerde muhasebe sistem ve uygulamalarının özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (CHOI-MEEK, 2005, s.43).

- Muhasebenin gerçeğe uygun sunum, şeffaflık ve tam açıklama kavramları etrafında şekillenmekte olması,

- Finansal muhasebe ile vergi muhasebesi arasında ayrım bulunması,

- İşletmelerin finansman kaynakları ağırlıklı olarak sermaye piyasalarından sağlanmakta olması,

- Muhasebe ve finansal raporlama standartlarının genellikle özel sektör kurumlarınca hazırlanması,

- Muhasebe uygulamalarında ve standartların hazırlanmasında muhasebe mesleğinin önemli bir rol oynamasıdır.

İçtihatlara dayalı hukuk sisteminin geçerli olduğu ülkelerde, muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarında zengin içtihat verileri bulunmaktadır. Yine muhasebe ile ilgili düzenlemeler bağımsız mesleki kurumlar tarafından hazırlanmakta ve yürütülmektedir (DEMİR, 2009, s.82).

İçtihatlara dayalı hukuk sistemini benimseyen ülkelerdeki muhasebe uygulamaları ile yasalara dayalı hukuk sistemini benimseyen ülkelerindeki muhasebe uygulamaları arasındaki farklar aşağıda Tablo 3'deki gibi özetlenebilir.

Tablo : 3

İçtihada Dayalı Muhasebe Uygulamaları ile Yasalara Dayalı Muhasebe Uygulamalarının Karşılaştırılması

Konu	**İçtihada Dayalı Uygulamalar**	**Yasalara Dayalı Uygulamalar**
Amortismanlar	Ekonomik ömür	Vergi kuralları
Yasal Yedekler	Yoktur	Vardır
Finansal Kiralama	Aktifleştirilir	Nadiren aktifleştirilir
Nakit Akış Tabloları	Vardır	Nadiren düzenlenir
Gizli Yedekler	Yoktur	Vardır
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	Giderdir	Aktifleştirilir

KAYNAK: NOBES, 2003, s.100.

Öteyandan bir ülkenin yasal sistemi ile bu yasal sistemde genel kabul gören finansman sistemi birbiriyle sebep sonuç ilişkisi biçiminde bağlantılıdır. Şöyleki; içtihat hukukunun temel alındığı ülkelerde, hisse senedi sahiplerinin hakları üzerinde önemle durulmakta ve yazılı hukuk sistemini temel alan ülkelere kıyasla yatırımcıların daha etkin ve güçlü bir şekilde korunması amaçlanmaktadır. Bu sistemde yatırımcıları korumaya yönelik oldukça etkin bir şekilde uygulanan kanunlar bulunmaktadır. İçtihat hukukunun egemen olduğu ülkelerde, işletmeler sermayelerinin önemli bir miktarını halka arzlar aracılığı ile çok sayıda yatırımcıdan elde etmektedirler. Bu durumun doğal bir sonucu olarak yatırımcıların piyasa koşullarına uygun bir şekilde firmanın faaliyet performansı ve finansal pozisyonunu doğru olarak yansıtan muhasebe bilgilerini elde etmeye yönelik bir talepleri bulunmaktadır. Bu noktada kamuoyuna yapılan bilgilendirme amaçlı açıklamalar firma ile

yatırımcılar arasındaki paylaşılan bilgilerdeki yetersizlik probleminin çözümüne yardımcı olmaktadır. Sözkonusu durumun tersi olarak yazılı hukuk sisteminin temel alındığı ülkelerde, firmaların mülkiyetinin ailelerin, diğer ortakların ve büyük ticari bankaların elinde olma olasılığı yüksektir. İşletmeler ihtiyaç duydukları sermayenin önemli bir kısmını hükümetten veya borç veren bankalardan temin etmektedirler. Borç alma bir finansman kaynağı olarak yazılı hukuk sisteminin esas alındığı ülkelerde içtihat hukukunun temel alındığı ülkelere oranla çok daha büyük bir öneme sahiptir. Muhafazakâr muhasebe ölçümleri borç para veren kişi veya kurumlara bir temerrüt durumunda bir nevi tampon imkânı sunmaktadır. Bu amaçla büyük tutarlarda borç verenler ile yatırımcılar işletmenin yönetim kurulunda yer alma eğilimindedirler. Talep edilen bilgiler ise bazı özel iletişim yöntemleri ile gizlice karşılanmakta olduğundan kamuoyuna açıklama yapılması hususunda çok daha düşük bir baskı ile karşı karşıya kalınmaktadır (CHOI - MEEK, 2005, s.49–51).

***Vergilendirme*;** muhasebe hizmetlerinden beklenen en önemli taleplerden biri dünya çapında geçerli bir vergi toplama sisteminin yürürlüğe konulmasına imkân sağlamasıdır (SEIDLER, 1967, s.2). Bilindiği gibi hem bireylerden hem işletmelerden alınan vergiler ülkelerin en büyük gelir kaynağıdır. Yani vergi gelirlerinin toplanması ülkelere bir nevi hayat enerjisi sağlamakta ve aynı zamanda muhasebe teorisinin oluşturulmasında da belirli bir ağırlığa sahip olmaktadır. Muhasebe kayıtlarındaki çarpıklıklar veya kayıtların yok olması vergiden kaçınmanın gerekçeleri olarak algılanmaktadır. Bu nedenle hükümetler vergileri toplamak için ilk olarak bireylerce veya işletmelerce izlenilen muhasebe süreçleri ve defter tutma uygulamaları ile ilgilenmişlerdir. Bu ilginin temel nedeninin toplanan vergilere ilişkin bazı güvenceler sağlanması ihtiyacı olduğu belirtilebilir.

Vergilendirme bir ülkenin muhasebe uygulamaları ve özellikle muhasebe ölçümleri üzerinde güçlü etkilere sahip olabilir. Ülkeler daha ziyade doğrudan doğruya işletmenin faaliyetlerini tanımlayan, bu vesile ile de muhasebe uygulamalarına yön veren, birbirlerinden farklı milli vergi sistemlerine sahiptirler. Birçok ülkede kanunlar, özellikle vergi kanunları muhasebe işlemlerinin yapılmasının temel nedenidir. Bu ülkelerde işletmelere yönelik muhasebe kuralları ile uygulamaları kanunlara göre oluşturulmaktadır. Ayrıca muhasebe kuralları ve uygulamaları işletmenin bütün faaliyetlerine ilişkin genel

kanunları içermekte ve dikkate almaktadır. Sonuç olarak anılan ülkelerin çoğunda, vergi muhasebesi ile finansal muhasebe arasında belirgin bir fark ortaya çıkmamaktadır.

Vergi uygulamalarının muhasebeye olan etkilerinin daha çok şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılması, amortismanlar ve ertelenmiş vergiler vb. durumlarda ortaya çıktığı ileri sürülebilir. Örneğin; İngiltere ve ABD gibi ülkelerde ertelenmiş vergi problemi bazen tartışmaya sebep olmaktadır. Bu ülkelerde geçerli birçok muhasebe faaliyeti dikkate alındığında, ticari kuralların vergi kurallarından ayrıldığı görülmektedir. Dolayısıyla bu tür ülkelerin tamamında vergilendirme otoritesi kendi ihtiyaçlarını karşılayabilmek için finansal muhasebeye ilişkin hesaplarda birçok düzeltme işlemi yapılmasını zorunlu kılmaktadır. İngiltere'de vergisel amaçlar için hesaplanan amortisman tutarı muhasebe ilke ve kurallarına göre hesaplanmış olan amortisman tutarından farklıdır. Bu amortisman tutarı vergi indirimleri ve yatırım teşvikleri dikkate alınarak oluşturulmuş bir plana göre hesaplanmaktadır. Diğer taraftan Almanya ve Fransa gibi ülkelerdeki geleneksel muhasebe kuralları incelendiğinde ertelenmiş vergi probleminin önemli bir konu olarak değerlendirilmediği görülmektedir. Çünkü bu ülkelerde herhangi bir olayda yararlanılabilecek vergi kuralları aynı zamanda muhasebe kuralları niteliğindedir. Yani vergi kuralları ile muhasebe kuralları arasında belirgin farklar bulunmamaktadır. Yukarıdaki açıklamalara ilave olarak, vergi kanunları bir ülkede vergi ile ilgili kullanılan muhasebe ilke ve kurallarının kesin olarak tayin edilmesinde belirleyici, muhasebe sistemine beklenmedik bir şekilde dâhil olan ve muhasebe uygulamalarını önemli oranda etkileme potansiyeline sahip bir faktör olarak değerlendirilebilir.

Özetlemek gerekirse, muhasebe yasal faktörler tarafından güçlü bir şekilde etkilenmektedir. Bazı ülkelerde muhasebe yazılı kanunlara tam anlamı ile uymaktadır. Sözkonusu ülkelerde kanunlar muhasebeye ilişkin ayrıntılı düzenlemeleri de içermektedir. Ayrıca muhasebe standartları da yasal etkilere sahiptir ve hükümetler çoğunlukla muhasebe amaçlarına ve fonksiyonlarına ilişkin kararlar almaktadır.

223. Ekonomik Faktörlerin Etkisi

Ekonomik faktörler, bir ülkede benimsenen ekonomik sistemin türü, ekonomik gelişim düzeyi, enflasyon, dış ticaret hacmi, fon kaynakları, işletmenin yönetim düzeyi, devletin ekonomik hayatta yer alma düzeyi, işletmenin büyüklüğü, işletmelerdeki yenilikler ve iş karmaşıklığı ile ilgili düzenlemelerdir.

Aşağıda ekonomik faktörlerden bazılarının muhasebenin gelişimine etkilerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

***Ekonomik sistemin türü*;** ekonomik sistemler kendi aralarında dörde ayrılabilir. Sözkonusu ekonomik sistemler aşağıda kısaca açıklanmıştır (ZHANG, 2005, s.37–38).

1. **Kapitalist Sistem**: Pazar ekonomisine dayanan ve bireylerin refahı için özel mülkiyetin geniş bir şekilde yer aldığı sistemdir.

2. **Kapitalist-Statist Sistem:** Verimli ve üretken kamu işletmelerinin geniş bir şekilde yer aldığı sistemdir.

3. **Kapitalist-Sosyalist Sistem**: Sosyal hizmetlerin büyük ölçüde devlet tarafından karşılandığı, kar amacı gütmeyen kurumların geniş bir şekilde yer aldığı sistemdir.

4. **Sosyalist Sistem**: Milli ekonomiyi tam anlamı ile kontrol altında tutmaya yönelik doğrudan ve dolaylı planlı çabaların geniş bir şekilde yer aldığı sistemdir.

Yukarıda kısaca açıklanan sistemlerden kapitalist sistemin diğer ekonomik sistemlerle karşılaştırıldığında, muhasebenin sistem ve uygulamalarının gelişimine daha uygun olduğu ifade edilebilir. Çünkü kapitalist bir sistemde özel işletmelerin varlıklarını sürdürmeleri sadece ürün veya hizmet üretmelerine bağlı değildir. Bunun yanında yatırımcılar ve kredi verenler gibi farklı çıkar gruplarının ihtiyaç duydukları bilgileri sunmaları da gerekmektedir (BELKAOUI, 1983, s.44–46).

***Temel ekonomik yönelmeler ve devletin ekonomik hayatta yer alma düzeyi*;** ekonomik sistemin türü bir ülkedeki ekonomik sistemle ilgili temel yönelmelerin ve devletin ekonomik hayatta yer alma düzeyinin belirleyicisi olabileceği gibi, muhasebeye ilişkin amaçların saptanmasında da belirleyici bir rol oynayabilir. Örneğin; sosyalist ülkelerde bütün üretim faaliyetleri devlet tarafından gerçekleştirilmekte, ekonomik ve işletmelere ilişkin kararların çoğu devlet tarafından alınmakta, kontrol faaliyeti ise merkezi planlama ve kontrol sistemi aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. Bu ülkeler hükümetin planlama ve kontrol işlevini kolaylaştıran yüksek derecede tekdüze, standartlaştırılmış bir muhasebe sistemine sahiptirler. Ayrıca hükümet dışında muhasebeye ilişkin bilgileri kullanan kişi veya kurum sayısı yok denecek kadar azdır. Sosyalist ülkelerin tersine pazar ekonomisini temel alan kapitalist ülkelerde çoğunlukla özel mülkiyet mevcuttur. Bu tür bir ekonomiye sahip ülkelerde ekonomik faaliyette bulunma ve karar almaya ilişkin daha üst düzeyde bireysel özgürlükler vardır. Sözkonusu durumun doğal bir sonucu olarak da izin verilen muhasebe uygulamalarında daha fazla çeşitlilik ve farklar bulunmaktadır. Ayrıca hükümetin yanında, hissedarlar, denetçiler, kredi verenler gibi muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyan çok sayıda kullanıcı bulunmaktadır (ARPEN - RADEBAUGH, 1985, s.21).

Öteyandan hükümet harcamaları ile muhasebe arasındaki ilişki ele alındığında, Belkaoui daha üst düzeyde bir hükümet harcamasının daha üst düzeyde bir devlet müdahalesini gerektirdiğini bu durumun da raporlama ve açıklamaların yeterliliğini daha iyi bir düzeye getireceğini ileri sürmüştür. Bu tür ülkelerde hükümetin halka hesap verme sorumluluğunu üstlendiği varsayılmaktadır. Dolayısıyla hükümetlerin ekonomik hayata müdahaleleri daha kullanışlı, daha etkin raporlama ve açıklama çabalarını teşvik etmekte, bir muhasebe sisteminin yanında raporlama ve açıklama yapma geleneğinin gelişmesinde de olumlu etkide bulunabileceği kabul edilmektedir (BELKAOUI, 1983, s.67).

Ekonomik gelişmişlik düzeyi; ekonomik gelişim düzeyi muhasebe teorisi ve uygulamalarının gelişiminde rol oynayabilir. Bu bağlamda, daha üst düzeyde politik ve ekonomik özgürlükler ile desteklenmiş gelir, yüksek kalitede raporlama ile açıklama yapma uygulamalarını gerektirmektedir. Anılan durum herhangi bir ekonomik sisteme özgü değildir. Çünkü birçok sosyalist ülkede gerçekleşen ekonomik büyüme rejimin liberalleştirilmesi çabalarını desteklemekte ve teşvik etmektedir. Ekonomik gelişim düzeyinin fazlasıyla düşük olduğu veya ekonomik anlamda gelişmeyen bir ülkede

istenilenin çok altında ekonomik faaliyet yürütülmektedir. Sözkonusu durumun doğal bir sonucu olarak da finansal muhasebe, vergi ve yönetim muhasebesindeki gelişim düzeyi çok yetersiz kalmaktadır. Ekonomik faaliyetlerin düzeyi arttıkça ve işletmeler büyüdükçe bu duruma uygun olarak muhasebeye ilişkin faaliyetler de artmaktadır. Bu birbirine bağlı etkileşimler ve oluşumlar belirli gecikmelerle de olsa ilgili ülkenin her bir gelişim safhasında ortaya çıkmaktadır. Lowe bu durumun "tarihsel bir bakış açısıyla ele alındığında, muhasebedeki gelişimin ekonomik gelişim düzeyine bağlı olarak ortaya çıkan evrimsel bir süreç olduğunu" belirtmesine rağmen (LOWE, 1967, s.360) Eliot ve diğerleri "ekonomik bilgileri ölçmek, kaydetmek ve ilgililere ulaştırmak biçiminde ortaya konulabilecek muhasebenin sosyal fonksiyonunun basit bir yaklaşımla sadece ekonomik gelişmenin bir etkisi olarak değerlendirilemeyeceğini, bunun yerine ekonomik gelişmenin muhasebenin gelişimini teşvik eden ve destekleyen yararlı bir araç olduğu (veya muhasebenin ekonomik gelişimi destekleyen yararlı bir araç olduğu) biçiminde bir değerlendirme yapmanın daha yararlı olacağını" vurgulamışlardır (ELLIOT ve diğerleri, 1968, s.764).

***Enflasyon*;** yüksek enflasyonun hüküm sürdüğü bir ekonomide tarihi maliyet yaklaşımına alternatif olacak yeni maliyet yaklaşımları ortaya çıkarılmıştır. Enflasyonun yıllar itibariyle neden olduğu toplam etkiler bütün muhasebe bilgilerinin anlamsızlığını ortaya koymaktadır. Bu durumun doğal bir sonucu olarak muhasebe bilgileri uygun bir şekilde enflasyonun etkisinden arındırılmaz ise anlamsız ve kullanılamaz bir nitelikte olacaktır. Dolayısıyla enflasyon, muhasebe standartları ve uygulamalarını etkilemektedir. Bir diğer ifadeyle, nispeten düşük bir enflasyona sahip olan ülkeler yüksek enflasyona maruz kalan ülkelere kıyasla enflasyon muhasebesine ilişkin kuralları ve düzenlemeleri oluşturmakta yavaş davranmaktadır. Belirli bir zaman diliminde sürekli bir enflasyon ile karşı karşıya kalınan ülkelerde geçerli olan muhasebe sistemi bu duruma bir tepki vermek zorunda kalacaktır. Yani enflasyonun etkileri dikkate alınarak bir düzenleme yapmak durumunda kalınacaktır. Buradaki en önemli husus, bu düzenlemelerin kim tarafından, nasıl yapılacağıdır. Çünkü enflasyonun etkilerine karşı bir ülkenin muhasebe sisteminin tepkisi o ülkedeki muhasebe sisteminin temel niteliklerinin belirlenmesinde ve diğer ülkeler ile arasındaki farkların açıklanmasında temel bir gösterge olarak kabul edilebilir. Örneğin; Almanya ve İtalya gibi Kıta Avrupa'sı muhasebe sisteminin egemen olduğu ülkelerde enflasyonun etkilerine karşı gerçekleştirilen muhasebe düzenlemeleri vergi

sistemi çerçevesinde hükümetlerce hayata geçirilmektedir. Buna karşılık ABD, İngiltere ve Avustralya gibi Anglo Sakson muhasebe sisteminin egemen olduğu ülkelerde maruz kalınan yüksek enflasyonun etkilerini en aza indirebilmeye yönelik muhasebe düzenlemeleri temelde muhasebe meslek elemanlarından oluşan bir heyet tarafından yapılmaktadır. Yapılan bu açıklamaların, anılan ülkelerin muhasebe sistemlerindeki farklılıkların nedenlerini ortaya koyması açısından önemli olduğu belirtilebilir.

Fon kaynakları ve işletme sermayesi; belirli bir ülkede uygulanan ekonomik sistemce belirlenen fon kaynakları ile işletme sermayesi tutarı muhasebenin amaçlarının belirlenmesinde etkin olabilmektedir. Şöyleki; fon kaynakları kendi içinde borç sermaye ve özsermaye temelli olmak üzere ikiye ayrılır (NOBES - PARKER, 2006, s.25). Özsermayeyi ve borç sermayeyi temel alan ülkeler arasında bir karşılaştırma yapıldığında; borç sermayeyi temel alan ülkelerde borsaya kayıtlı olan işletmelerin sayıca çok azı bankacılar, hükümet veya kurucu aileler gibi hissedarların egemenliği altındadır. Örneğin Almanya, Fransa ve İtalya gibi bazı ülkelerde işletmelere borç kaynak sağlamalarına ek olarak bankalar işletme mülkiyeti üzerinde önemli bir pay sahibidirler. Birçok kamu işletmesinde hisselerin çoğunluğu bankalar gibi aracı kuruluşların mülkiyetindedir. Bu ülkelerde bankalar ve devlet işletme yöneticilerini atamakta, böylelikle ihtiyaç duydukları bilgileri elde etmekte ve işletmede alınacak kararları etkileyebilmektedir. Mülkiyetin tabana yayıldığı ABD ve İngiltere gibi ülkelerde ise hisselerin çoğunluğu bireysel veya kurumsal yatırımcıların elindedir. Bu durum hükümetin, bankaların veya kurucu ailelerin belirleyici oldukları durumla bazı farklılıklar göstermektedir. Bireysel veya kurumsal yatırımcıların önemli bir role sahip olduğu ülkelerde aşağıdaki gelişmelerin yaşanma olasılığı yüksektir (NOBES - PARKER, 2006, s.25).

- Mülkiyetin çok büyük oranda tabana yayıldığı, işletme faaliyetleri ile ilgili içsel bilgilere ulaşma olasılıklarının kısıtlı olduğu ülkelerde, kamuoyuna bilgilendirici açıklamalarda bulunulmasına, denetim ve doğru bilgiye ulaşmaya yönelik bir baskı sözkonusu olabilecektir.

- Hisselerin büyük çoğunluğunu ellerinde tutan kurumsal yatırımcılar bireysel yatırımcılara kıyasla daha iyi bir şekilde organize olabilirler. Bu durumda

sözkonusu yatırımcılar kamuoyuna sunulan genel bilgilere kıyasla çok daha ayrıntılı bilgiler elde edebilir.

Öteyandan bağımsız denetimden geçmiş ve yayımlanmış mali raporlara ihtiyaç duyan gelişmiş bir sermaye piyasasının olmadığı ülkelerde muhasebe bilgilerine duyulan ihtiyaç hükümetlerin vergiye ilişkin yapacağı hesaplamalarla yakın ilişki içerisindedir. Bu tür ülkelerde, vergi ile ilgili düşünce ve görüşler muhasebe kurallarının oluşturulmasında belirleyici olacaktır. Yukarıdakinin tam tersi durumunda yani gelişmiş bir sermaye piyasasına bulunduğu ülkelerde, muhasebe bir çeşit piyasa fonksiyonu görevi icra etmektedir. Bu durumun doğal bir sonucu olarak da vergi kanunları ile muhasebeye ilişkin kuralların ayrılması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Böylelikle muhasebe ile ilişkili iki ayrı kural seti oluşturulması sonucuna ulaşılmaktadır. Bunlardan ilki finansal raporlamaya ilişkin kurallar diğeri ise vergilerin hesaplanmasına ilişkin kurallardır.

Yukarıda açıklanan borç sermaye veya özsermaye temelli fon kaynakları muhasebe sisteminin alacaklılara veya yatırımcılara yönelik olma derecesinin belirlenmesinde belirli bir öneme sahiptir. Alacaklıların ihtiyaçlarına göre şekillendirilmiş muhasebe sisteminde temel fon kaynakları; bankalardan, finansal aracılardan ve varlıklı bireylerden elde edilen borçlardır. Bu durumda oluşturulan muhasebe standartları, ilkeleri ve uygulamaları alacaklıların tercihlerini, ihtiyaçlarını ve düşüncelerini yansıtan daha muhafazakâr bir yapıya sahip olacaktır. Alacaklıları temel alan sözkonusu yapı veya oluşum birçok ülkede belirleyici ve baskın bir role sahiptir. Diğer taraftan özsermaye temelli muhasebe sistemlerinin egemen olduğu ülkelerde kullanılan fonların büyük çoğunluğu yatırımcılarca sağlandığından muhasebe sistemi hisse başına kar gibi önemli yatırım bilgilerini içerecek ve kamuoyuna daha kapsamlı açıklamalarda bulunabilecek bir yapıya sahip olacaktır.

Dış ticaret hacmi; bir ülkenin uluslararası ticaret hacmi arttıkça, o ülkede kambiyo işlemleri ile ilgili muhasebe uygulamalarına olan ihtiyaç da artmaktadır. Bir adım daha ileri gidildiğinde, bir ülkede faaliyette bulunan çok uluslu firmaların sayısı ve yaptıkları faaliyetlerin kapsamı, farklı ülkelerde elde edilen gelirlerin birleştirilmesine ilişkin muhasebe kurallarının gelişimi ile doğrudan ilişkilidir (ARPEN - RADEBAUGH, 1985,

s.22). Bu durumun doğal bir sonucu olarak da farklı ülkelerde farklı muhasebe sistem ve uygulamaları geliştirilebilmektedir.

***İşletmelerdeki yenilikler ve iş karmaşıklığı*;** işletmelerde gerçekleştirilen yenilikler, muhasebeye ilişkin bazı değişiklikleri de beraberinde getirmektedir. Sözkonusu yeniliklere bağlı olarak farklı muhasebe politikaları ve yöntemleri geliştirilebilmektedir. Örneğin; işletme birleşmeleri Avrupa'da son yıllarda popüler olmuş bir uygulamadır. Bu gelişmelerden önce satın alma ve birleşme faaliyetleri ile ilgili muhasebe standartları ve uygulamalarına olan ihtiyaç yok denecek kadar az idi. ABD'de genellikle çok az miktarda bir hisse senedi dağıtımı yapılmaktaydı ki bu dağıtımların çoğunluğu hayaliydi denebilir. Ancak XX. yüzyılın son çeyreğinde işletmecilik alanında yaşanan yenilikler ABD muhasebe sistem ve uygulamalarını doğrudan etkilemiştir. Benzer şekilde geçmişte birçok ülkede faaliyetler için gerekli olan malzeme ve araçların kiralanmasına yönelik bir uygulama mevcut değildi. Bu durumun doğal bir sonucu olarak ta finansal kiralama işlemlerine ilişkin bir muhasebe standardına ihtiyaç duyulmamaktaydı (CHOI - MUELLER, 1984, s.23). Günümüzde yaşanan değişimlerin bir sonucu olarak bu tür işlemleri kapsayan muhasebe standartları geliştirilmiş ve uygulamaya konulmuştur.

Öteyandan işletmelerin iş karmaşıklığı da kullanılacak muhasebe sistemlerinin belirlenmesinde etkin olabilir. Farklı büyüklükteki işletmeler farklı muhasebe yöntemlerine ihtiyaç duyar. Örneğin; işletmenin kendini sigorta ettirmesi uygulaması oldukça büyük işletmeler için kabul edilebilir bir durumken, küçük bir işletme açısından uygun olmayabilir. Benzer şekilde büyük bir firma belirli pazarlara ve mevsimlere yönelik oldukça pahalı reklâm kampanyaları düzenleyebilir. Bu durum gider niteliğindeki reklâm harcamalarının belirli bir kısmının gider yazılmayıp ilerleyen döneme veya dönemlere aktarılması uygulamasını haklı gösterebilir. Oysa küçük firmalarda oldukça dar kapsamlı ve nispeten düşük bütçeli reklâm kampanyaları düzenlendiğinden bu firmalar için yapılan harcamalarının tamamının doğrudan gider yazılması ihtiyacı ortaya çıkabilmektedir. Bu farklılaşma bir ana işletmeye bağlı olan yavru işletmelerin veya şubelerin muhasebelerindeki araştırma geliştirme harcamaları ve uzun vadeli borçların yeniden yapılandırılması gibi spesifik problemler incelendiğinde de açıkça görülmektedir. Karmaşıklığa ilişkin problem de aynı bakış açısıyla ele alınabilir. Büyük holding işletmelerinin sadece tek tip ürün işleten nispeten küçük işletmelerle kıyaslandığında,

faaliyetlerini gerçekleştirirken oldukça farklı yollara başvurdukları görülecektir. Bu durumun doğal bir sonucu olarak da holdinglerin ihtiyaç duyduğu finansal raporlama teknikleri küçük işletmelere göre farklılaşacaktır. Benzer şekilde çok uluslu işletmelerin ihtiyaç duydukları muhasebe sistemleri sadece ülke içine yönelik faaliyette bulunan işletmelere göre farklılaşmaktadır. Örneğin; dünya çapında faaliyette bulunan bir ilaç firmasının yapması gereken ürün testleri ve bu işlemlere ilişkin muhasebeleştirme faaliyetleri yerel sermaye ile sadece petrol yan ürünleri üretimi yapan bir işletme ile kıyaslandığında farklı özellikler gösterecektir.

***Yönetim düzeyi*;** işletme yönetiminin ve finans çevrelerinin düşünce ve davranışları muhasebe açısından farklı ihtiyaçları ortaya çıkarabilir. Bu bağlamda işletme yönetimi ve finansman çevreleri ne kadar gelişmiş ise muhasebeye olan ihtiyaç ta o kadar artmaktadır. Oldukça yüksek düzeyde ayrıntı içeren muhasebe standartları ve uygulamalarının yanlış anlaşıldıkları ve etkin bir şekilde kullanılamadıkları bir çevrede veya ortamda hayata geçirilebilmeleri mümkün değildir. Örneğin; maliyet değişkenleri ile ilgili kapsamlı bir teknik rapor hazırlamak, bu raporların kullanıcıları maliyet muhasebesi konusunda bilgi sahibi olmadıkları sürece bir anlam ifade etmeyecektir. İşletmenin finansal durumundaki değişme ile ilgili raporlar, bu raporlar kapsamlı ve etkin bir şekilde okunamadıkça ve kullanılamadıkça faydasız olacaktır. Benzer şekilde borçların kapitalizasyonu, yabancı ülkelerdeki şubelerin veya bağlı ortaklıkların kayıtlarının ve mali tablolarının konsolide edilmesi, holdinglerin finansal tablolarının parçalara ayrılması, finansal tahminlerde bulunmak vb. faaliyetlerin tamamı bu uygulamalar etkin bir bakış açısıyla ele alınamadığı sürece anlamlı olmayacaktır. Hatta bu faaliyetler işletmenin amaçlarına ters etki yapan yani amaca hizmet etmeyen muhasebe teknikleri olarak ta değerlendirilebilecektir (CHOI - MUELLER, 1978, s.30).

224. Uluslararası Faktörlerin Etkisi

Uluslararası faktörler, diğer ülkelerle ilişkiler ve yapılan anlaşmalar, üye olunan uluslararası kuruluşlar, sömürgecilik faaliyetleri, piyasaların küreselleşmesi ve birbirine uyumlu hale gelmesi ile muhasebe alanındaki uluslararası kuruluşların çalışmalarıyla ilgili düzenlemelerdir.

Günümüzde uluslararası muhasebe alanında çok hızlı bir değişim yaşanmakta ve yaşanan bu değişimlerin baskısı gün geçtikçe artmaktadır. Bu baskı uluslararası alanda yaşanan politik ve ekonomik dayanışmalar, yeni trendler, çok uluslu işletmelerin stratejilerinde yaşanan değişiklikler, uluslararası piyasaların hızlı bir şekilde gelişmesi, işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesi ve uluslararası düzenleyici kurulların faaliyetleri vb. gelişmelerden kaynaklanmaktadır.

Tarihsel gelişim açısından ele alındığında bu tür gelişmelerin ***ilki*** sömürgecilik faaliyetleridir. Bu anlamda sömürgeci güç kendi muhasebe sistemini sömürgelerine adapte etmekte veya zorla kabul ettirmekteydi. Muhasebe sisteminin sömürge devletin gelişimine ve kendine has özelliklerine uygun olup olmamasının önemi yoktu. Bu durumun doğal bir sonucu olarak eski İngiliz sömürgelerindeki muhasebe sistemleri (Avustralya, Hindistan, Kanada gibi ülkeler) İngiliz muhasebe sisteminden önemli oranda etkilenmiştir. Sözkonusu etki günümüzde de varlığını devam ettirmektedir (ARPEN - RADEBAUGH, 1985, s.23).

İkinci gelişme, piyasaların küreselleşmesi ve birbiriyle uyumlu hale gelmesidir. Her alanda olduğu gibi ekonomi alanında da yaşanmaya başlayan entegrasyon ülke ekonomileri arasındaki sınırları kaldırmış ve ekonomikleri birbirine bağlı hale getirmiştir. Ekonomi alanında yaşanan bu küreselleşme, muhasebe uygulamalarının da ülkeler arasında uyumlu olma zorunluluğunu doğurmuştur (KARAPINAR, 2000, s.85). Uluslararası işletmelerin sayısının artması ve uluslararası sermaye piyasalarında yaşanan gelişmeler ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarına ilişkin farklılıkların ortadan kaldırılması yönünde çalışmaların başlamasını teşvik etmiştir. Ortaya çıkan bu zorunluluk ve teşvik, muhasebe uygulamalarının ülkeler arasındaki uyumunu sağlamak amacıyla, birçok kuruluş tarafından çalışmalar yapılmasına neden olmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASC), Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu(IOSCO), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü(OECD), Avrupa Topluluğu(EC) ve Birleşmiş Milletler Standartlaşma Çalışmaları Konseyi(ECOSOC) gibi birçok kuruluş bu uyumun sağlanması hedefini gerçekleştirmeye yönelik olarak çalışmalar yapmaktadırlar. Yukarıda sayılan kuruluşların ve özellikle IASC'in çabaları sonucunda, uluslararası uyum konusunda ciddi adımlar atılmış olsa da halen ülkelerin muhasebe uygulamaları arasında farklılıklar devam etmektedir.

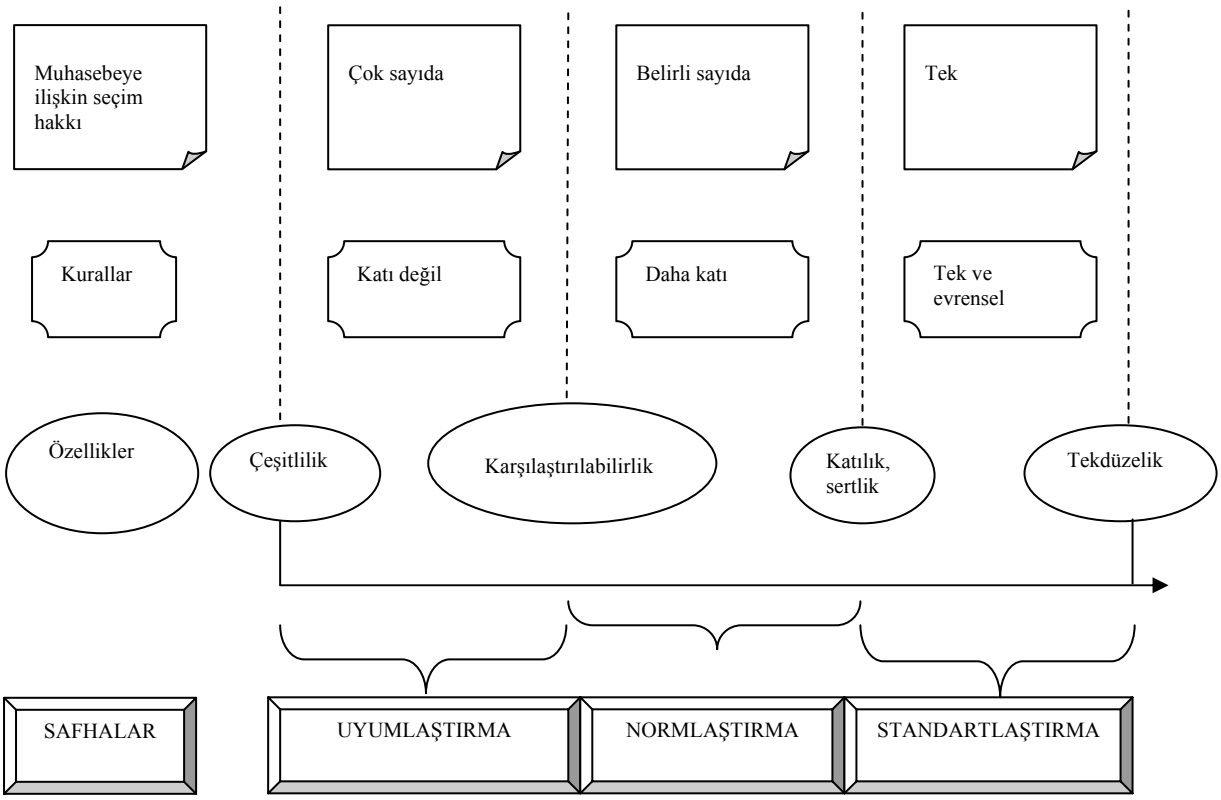
Uluslararası muhasebe literatürü incelendiğinde, iki kavramın çok sık bir şekilde kullanıldığı görülmektedir. Bunlar uyumlaştırma ve standartlaştırma kavramlarıdır. Ancak sözkonusu iki kavramın tanımı ve açıklaması çalışmayı yapan yazara göre değişmektedir. Örneğin; Menard, standartlaştırmanın muhasebeye ilişkin tercihleri azaltma süreci olduğunu belirtmişken Haller ve Walton aynı tanımı normlaştırma kavramını açıklamakta kullanmıştır (HALLER-WALTON, 1998, s.10). Aslında uluslararası muhasebe alanında yaşanan gelişmeler incelendiğinde uyumlaştırma, normlaştırma ve standartlaştırma gibi açıklanması gereken üç farklı kavram ile karşılaşılmaktadır. Sözkonusu kavramlar aşağıda kısaca açıklanmıştır (BAKER-BARBU, 2007, s.3).

***Uyumlaştırma (Harmonization)*;** muhasebe bilgilerinin ve finansal tabloların daha karşılaştırılabilir olmalarını hedeflemeyi ifade eder.

Normlaştırma (Normalization); uyumlaştırma ile standartlaştırma arasında bir durumu ifade eder. Bu kavram, İngilizce konuşulmayan ülkelerde kullanılmaktadır. Sözkonusu kavramın kullanımının standart kelimesinin İngilizce'den "kural (norm)" biçiminde tercüme edilmesinden kaynaklandığı ileri sürülebilir. Yani standartlaşma kavramı çeviriden kaynaklanan hatalı yorumlamalarla normlaştırma biçiminde kullanılmaktadır (BAKER-BARBU, 2007, s.3).

***Standartlaştırma(Standardization)*;** tam anlamıyla tekdüzeliğe yönelik bir süreci ifade eder. Standartlaştırma, uyumlaştırma ve normlaştırmaya kıyasla daha istenen veya arzulanan bir durumdur. Çünkü standartlaştırma evrensel uygulamalarda yararlanılabilecek tek bir muhasebe kuralları seti geliştirmeyi amaçlamaktadır.

Yukarıda açıklanan üç kavram arasındaki ilişki Şekil 8'de gösterilmiştir.



Şekil : 8

Uyumlaştırma, Normlaştırma ve Standartlaştırma Kavramlarının Genel Özellikleri

KAYNAK: BAKER-BARBU, 2007, s.34.

Yukarıdaki Şekil 8'de görüldüğü üzere; uluslararası muhasebe alanındaki farklılıkları ortadan kaldırmaya yönelik süreç uyumlaştırma periyodu ile başlamakta, bunu normlaştırma periyodu izlemekte ve en sonunda da standartlaştırma periyodu takip etmektedir. Günümüze kadarki gelişmeler değerlendirildiğinde, standartlaştırma sürecinin henüz yeni başladığı ifade edilebilir.

Uyumlaştırma, IASB tarafından oluşturulan IAS/IFRS'ler aracılığıyla uygulamaya geçirilmiş, zaman içerisinde uluslararası alanda IASB tek yetkili kuruluş olarak genel kabul görmüştür. Günümüzde birçok işletme IASB'ın standartlarını kullanmakta, bu standartlara göre hazırlanmış finansal tablolar birçok ülke tarafından kabul görmektedir.

IASB tarafından hazırlanan standartlar kimi ülkelerce ulusal muhasebe düzenlemeleri için "temel" bir ölçü kabul edilirken, kimi kurumlarca da (Basel Bankacılık Denetleme Komitesi gibi) resmen tanınmıştır (AĞCA-AKTAŞ, 2007, s.5).

Yukarıda açıklanan gelişmeler muhasebeyi global çapta etkilemeye başlamıştır. Yaşanan gelişmelerin bir sonucu olarak çok uluslu işletmelerin üzerindeki baskı büyük oranda artmıştır. Benzer şekilde bölgesel ekonomilerin birbirleriyle uyumlu hale getirilmeleri muhasebe alanında da ayrıca bir uyumlaştırma çalışmasını gerektirmektedir. Avrupa Birliği gibi resmi bölgesel ekonomik gruplar muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini etkileyebilmektedir. Çünkü uyumlaştırma çalışmaları ülkelerin kendilerine özgü muhasebe sistem ve uygulamalarının diğer ülkelerdeki uygulamalarla uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu durum üye ülkeleri kendi muhasebe standartları yerine grubun tamamı tarafından genel kabul görmüş muhasebe standartlarını kabul etme ve kullanma hususunda teşvik etmektedir. Örneğin Avrupa Birliği, uyumlaştırma çalışmalarına ilişkin temel bir programa sahiptir. Anılan program üye ülkelerin şirketler hukuku, muhasebe, vergilendirme, sermaye piyasaları ve para piyasaları sistemlerinde sağlanan eşgüdümün ölçülmesi vb. faaliyetleri içermektedir. Sözkonusu uyumlaştırma programının amaçlarına Avrupa Birliği direktifleri aracılığıyla temelde ulaşılmıştır. Örneğin; Haziran 2000 ayında Avrupa Komisyonu taslak niteliğinde bir düzenleme yayımlamıştır. Bu düzenleme üye ülkelerde borsalara kayıtlı işletmelerin 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren konsolide mali tablolarını hazırlarken uluslararası muhasebe standartlarını zorunlu olarak kullanmalarını önermekteydi. Ayrıca, Komisyon üye ülkelere borsaya kayıtlı olmayan ve kendi ülkelerinde yerleşik olan işletmelere mali tablo hazırlarken uluslararası muhasebe standartlarına uyma veya uymama hususunda bir karar verme yani tercih imkânı sunmuştur (DELOITTE&TOUCHE, 2002, s.7). Bu doğrultuda Hollanda, muhasebe standartlarının dünya ölçeğinde uyumlaştırılması çalışmalarını bütünüyle destekleyen ülkelere örnek gösterilebilir. Hollanda Hükümeti yasal açıdan bütün işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarını kabul etmelerini gerektiren bir yasayı uygulamaya koymuştur.

UMS'lerin farklı ülkelerde genel kabulünün ardında yatan nedenler uluslararası muhasebe alanında tartışma konusu yapılmıştır. Bu noktada farklı düşünceler mevcuttur.

Bazı yazarlar aşağıdaki argümanlardan hareketle UMS'lerin uluslararası alanda kabulünü desteklemektedir (ZENGAL-MHEDHBI, 2006, s.375). Bunlar:

- Bu durum finansal bilgilerin kalitesini artırmaktadır.

- Uluslararası çapta muhasebe bilgilerinin ve mali tabloların karşılaştırılabilirliğini artırmaktadır.

- Uluslararası ölçekte finansal faaliyetleri kolaylaştırmakta ve sermaye piyasalarının daha etkin bir şekilde küreselleşmesine katkı sağlamaktadır.

- Finansal piyasalardaki rekabetin artırılması ve entegrasyonların güçlendirilmesinde özellikle gelişmekte olan ülkelerde önemli katkılar sağlamaktadır.

Bazı yazarlar ise, bir ülkenin muhasebe sistemi oluşturulurken o ülkenin kendine özgü çevresel faktörlerinin önemini vurgulamakta ve UMS'lerin gelişmekte olan ülkelerde kabulüne karşı çıkmaktadır. Bu bağlamda Perera gelişmiş ülkelerin muhasebe sistemleri ve standartlarından hareketle hazırlanmış olan muhasebe tabloları ile bu tablolardaki bilgilerin az gelişmiş ülkelerdeki karar modellerine uygun olmadığını ileri sürmüştür (PERERA, 1989, s.145). Benzer şekilde Talaga ve Ndubizu bir ülkenin muhasebe ilkelerinin ve politikalarının UMS'lerden ziyade o ülkedeki yerel çevre şartları ile uyumlu olması gerektiğini vurgulamışlardır (TALAGA-NDUBIZU, 1986, s.59).

Uluslararası alanda muhasebenin gelişimini etkileyen ***üçüncü gelişme***, Birleşmiş Milletler, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı gibi uluslararası kuruluşların çalışmalarıdır. Bu kuruluşlar ülkelerarası muhasebe farklılıklarının uyumlaştırılması faaliyetlerinde etkin rol oynamışlardır. Uluslararası Finansal Analiz Koordinasyon Komitesi ve Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Teşkilatı (International Organization of Securities Commissions- IOSCO) gibi özel kuruluşlar sermaye piyasalarının dünya ölçeğinde bütünleştirilmesi ve uluslararası kontrole tabi tutulmaları çalışmalarını teşvik etmektedir. Bu bağlamda IOSCO 17 Mayıs 2000 tarihinde uluslararası

muhasebe standartlarını kabul etme kararı almıştır. Ancak bu kabul, IOSCO'nun üyelerine uluslararası muhasebe standartlarını kabul etmeleri hususunda bir tavsiye niteliğindedir.

225. Kültürel Faktörlerin Etkisi

Kültürel faktörler, bir ülkede toplumun sahip olduğu muhafazakarlık düzeyi, gizlilik düzeyi, güvensizlik düzeyi, işletmeye karşı sahip olunan tutum, insanların muhasebe mesleğinin niteliği ile yapılan işler arasında bağlantı kurmaları, dil, din ve inançlarla ilgili düzenlemeleri ifade eder.

Muhasebe faaliyet gösterdiği çevreden açık bir şekilde etkilenmektedir. Bu çevre işletmenin faaliyet gösterdiği ülkenin kültürel özelliklerini de içermektedir. Diğer bir ifadeyle muhasebe çevresindeki değişimin genel kültürel değişimden soyutlanması mümkün değildir (GRANLUND - LUKKA, 1998, s.202). Çünkü kültürel faktörler bir ülkedeki geleneksel ve kurumsal düzenlemelerin temelini oluşturan, önemini belirleyen değişkenlerdir (CHOI - MEEK, 2005, s.49).

Aşağıda kültürel faktörlerden bazılarının muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etkilerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Muhafazakârlık düzeyi; toplumun sahip olduğu muhafazakârlık düzeyi bazı muhasebe uygulamalarını etkilemektedir. Bu etki özellikle değerleme ile kârın belirlenmesi konusundadır. Örneğin; herhangi bir iktisadi kıymetin değerlendirilmesinde maliyet veya piyasa fiyatından düşük olanın esas alınması ve şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılması uygulaması vb. bir işletmeyi gerçekte olduğundan daha az kârlı göstermeye yönelik bir eğilimi yansıtmaktadır.

Gizlilik düzeyi; toplumun sahip olduğu gizlilik düzeyinin yüksekliği kamuoyuna açıklanacak bilgilerin niteliği ile niceliği etkileyecektir. Ayrıca işletmede açıkça ifade edilmemiş olsa bile birbirine karşı yüksek düzeyde bir güvensizlik durumu mevcut ise iç kontrol ve performans değerlendirmeye yönelik bir sistemin uygulamaya konulması çok daha zor olacaktır. Çünkü işletmede hiç kimse kendi davranış ve faaliyetlerinin ayrıntılı bir

şekilde incelenmesini istemeyecektir. Öteyandan gizlilik düzeyi denetim faaliyetinin etkinliğini de etkileyecektir. Bu bağlamda gizlilik düzeyinin yüksek olduğu bir ortamda denetim faaliyeti için gerekli olan destekleyici bilgilerin elde edilmesi, işletmece sağlanan muhasebe bilgilerinin kontrol edilmesi ve tasdiki çok daha zor olacaktır.

İşletmeye karşı sahip olunan tutum; toplumun işletmeye karşı olan tutumu, işletmeye karşı şüphe duyma ile onu ve faaliyetlerini destekleyerek işletmeye güvenme arasında bir yerdedir. İşletmeye şüphe ile yaklaşılması durumunda, işletmeden faaliyetlerine ilişkin daha fazla bilgi talep edilmekte ve işletmenin faaliyetleri çok daha yakından ve ayrıntılı bir şekilde incelenmektedir. Hatta kamulaştırma faaliyetleri bile en ince ayrıntısına kadar dikkatle değerlendirilmektedir. Böylesine bir durumda işletmeden istenilen bilgilerin finansal bilgilerle sınırlı kalma olasılığı azdır. Finansal bilgilerin yanında çalışanlara yönelik eğitim politikaları, sosyal ve politik faaliyetler ile bunların topluma olan katkıları, işletme faaliyetlerinin çevresel etkileri vb. bilgileri de içermesi istenmektedir. Oysaki işletmelerin gerçekte bu tür bilgileri içeren bir açıklama yapıp yapmamaları kendi kaynaklarının dışında kaynaklara ihtiyaç duymalarına ve hükümetle olan ilişkilerine göre şekillenmektedir.

Öteyandan hükümetin toplumun isteklerini desteklemesi bu isteklere cevap verecek düzenlemelerin yapılması sonucunu doğurmaktadır. Bu durumda muhasebe uygulamalarında yeni düzenlemeler yapılması kaçınılmaz olmaktadır. Fransa ve İsveç gibi ülkelerde bu durum daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Anılan ülkelerde sosyal muhasebe uygulamaları güncel bir konu haline gelmiştir. Toplumun ve hükümetin bilgilendirilme ihtiyacının yok denecek kadar az olduğu tersi bir durumda, muhasebenin daha üst düzeyde bir esnekliğe sahip olması muhtemeldir. Bu durumda işletmelerin muhasebeye ilişkin kararlar alma olasılığı çok daha yükselmektedir. Tüm bu gelişmeler kamuoyuna açıklama yapılması hususunda nispeten daha az bir baskı ortamının oluşması sonucunu doğurmaktadır. Nitekim ABD'nin 1929 yılı büyük buhran öncesi durumu bu duruma örnek olarak verilebilir (ARPEN - RADEBAUGH, 1985, s.18).

Muhasebe mesleğine karşı sahip olunan tutum; toplumun muhasebe mesleğine karşı sahip olduğu tutum, mesleğin rolü ve durumunu, mesleğe girecek olan kişilerin sahip

olması gereken nitelikleri, onların güvenilir olma durumlarını ve muhasebecilerin gerçekleştirdikleri faaliyetleri etkilemektedir. Bugün birçok ülkede muhasebe hala yolsuzluklar içeren düşük nitelikli bir uğraş olarak kabul edilmektedir. Muhasebe mesleğinin oldukça saygın bir yere sahip olduğu ülkelerde veya toplumlarda, muhasebenin yüksek vasıflı kişileri çekici bir özelliğe sahip olduğu kabul edilmektedir. Bu ülkelerdeki muhasebecilerin muhasebe teorisinin, uygulamalarının ve ilkelerinin gelişimine önderlik ettikleri kabul edilmektedir. Almanya, Hollanda, İngiltere ve günümüz ABD'si bu duruma örnek olarak verilebilir.

Din; din de muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde etkili olabilir. Jaggi, din ile muhasebe arasındaki ilişkiyi inceleyen yazarlardan birisidir. Anılan yazara göre din, bir ülkedeki muhasebeye ilişkin değerleri ve finansal bilgilerin açıklanması uygulamalarını etkileme potansiyeline sahip birçok kültürel değişkenden biridir (JAGGI, 1975, s.79). Eğer din, kültürel faktörlerden birisi ise ve kültürel faktörler de muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini etkileyebiliyorsa, o halde din de bir ülkedeki muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini etkileyebilir. Bu bağlamda Askary İslami açıdan muhasebeye ilişkin kabullerin, Hristiyan batı dünyasındaki muhasebeye ilişkin kabullerden farklı olduğunu belirtmiştir (ASKARY, 2005, s.9). Benzer şekilde Anglo-Sakson muhasebe sisteminin oluşturulmasında Protestan inancının yön verdiği düşünce tarzı etkili olmuşken, Kıta Avrupası muhasebe sisteminin oluşmasında yasaların ve büyük savaşların etkileri olduğu ileri sürülebilir (NACIRI - HOARAU, 2001, s.13). Ayrıca Konfüçyizm ve Budizm inançlarının uzak doğu ülkelerinin muhasebe sistemleri üzerinde etkili olduğu bilimsel çalışmalarla ortaya çıkarılmıştır (GAO - MORRISON, 2003, s.51–53; BLOOM - SOLOTKO, 2003, s.27).

Aşağıda Tablo 4'de Batı ve İslam din anlayışında muhasebe uygulamaları karşılaştırmalı olarak özetlenmiştir.

Tablo : 4

Batı ve İslam Din Anlayışında Muhasebe Uygulamaları

Ögeler	**Batı Din Anlayışında**	**İslam Din Anlayışında**
Ekonomik yaklaşım	Mikro	Makro
Muhasebe bilgilerinin birincil kullanıcıları	Yatırımcılar ve kreditörler	Devlet, yönetim
Muhasebe politikası	Amaca yönlendirilmiş	Değere yönlendirilmiş
Varlıkların değerlemesi	Tarihi maliyet	Piyasa fiyatı
Paranın zaman değeri	Var	Yok
İşletme kişiliği	Tüzel	Şahsilik
İlgi	Gelir	İslam yasaları
Sabit faiz	Var	Yok
Yasal yönlendirme	Beşeri yasalar	Dinsel yasalar
Muhasebe kuralı	Teknik	Etik
Borsa	Var	Var
Muhasebe yaklaşımı	Değer yaklaşımı	Olgu yaklaşımı
Kişilik kavramı	Var	Yok

KAYNAK: USUL, 2007, s.44.

Tablo 4'de görüldüğü üzere, Batı din anlayışıyla İslam din anlayışı arasındaki bakış açısı farklılığından dolayı, farklı dinsel değerlere sahip toplumlarda, muhasebe uygulamaları farklılaşmaktadır. Örneğin; batı toplumu birincil olarak gelir tablosu kalemlerine odaklanırken İslam toplumu ilahi yasalara öncelik vermektedir.

Kültürel faktörlerin muhasebe sistem ve uygulamaları üzerindeki etkisini ilk fark eden yazar 1960'lı ve 1970'li yıllarda Mueller olmuştur. Fakat yazar kültürel faktörlerin etkisini diğer faktörlerin etkileri ile birlikte ele almış ve değerlendirmiştir. Dolayısıyla Mueller'in çalışmasında kültürel etkilerin varlığı nispeten önemsiz kalmıştır. Bu alanda çalışan diğer bir yazar olan Hofstede ise kültürel faktörlerin muhasebe davranışının oluşum sürecinde ve muhasebe uygulamalarında önemli rol oynadığını ilk iddia edenlerdendir. Ardından Gray, Hofstede'nin açmış olduğu yoldan giderek kültürel faktörler ile muhasebeye ilişkin kararlar arasında ilişki kurmuş ve bu ilişkiyi anlamlı bir yapıya kavuşturmuştur (AYHAN, 2007, s.2).

Zamanla, kültürel faktörlerin çevresel faktörler arasında belirleyici bir karakter gösterdiğini düşünen araştırmacılar ortaya çıkmıştır. Örneğin; Radebaugh kültürel faktörlerin sosyal sistem tarafından değiştirildiğini ve bu süreçlerin bütün diğer süreçleri etkilediğini vurgulamıştır. Buna ilave olarak, Radebaugh ve Gray ortak yaptıkları bir çalışmada, kültürel faktörlerin finansal raporlama uygulamalarını nasıl etkilediğini ayrıntılı bir şekilde tartışmışlardır. Karşılaştırmalı bir nitelik taşıyan bu çalışma sonucunda, ulusal muhasebe standartları, uygulamaları ile raporlama tekniklerinin büyük ölçüde o ülkenin kültürel özelliklerinden ve tarihinden etkilendiği yargısına ulaşmışlardır (AYHAN, 2007, s.3).

Esasında muhasebe-kültür ilişkisini ve kültürel faktörlerin muhasebe sistem ve uygulamaları üzerindeki etkilerini inceleyen bilim adamlarından çoğu Hofstede tarafından yapılmış olan bir çalışma çerçevesinde konuyu ele almışlardır. Hofstede kültür-muhasebe etkileşimini açıklayan bir model geliştirmiştir. Bu modele göre; kültür bir grubun üyelerini diğer grupların üyelerinden ayıran ortak zihinsel bir programlama olarak kabul edilmektedir. Hofstede bir bilgisayar işletim sisteminin bir dizi kurallar içermekte olduğu ve bu kuralların davranışlarda referans noktası olarak alınması gerektiği örneğinden hareketle kültürün de geleneksel davranışlar ve uygulamalardan türetilmiş bir dizi sosyal değer içerdiğini ortaya koymuştur. Muhasebecilerin davranışlarına ilişkin değer sistemlerinin bu sosyal değerlerle ilgili olduğu ve onlardan türedikleri varsayılmaktadır. Bu muhasebe değerleri daha sonra muhasebe sistemlerini etkilemeye başlayacaklardır.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında Hofstede bir ülkenin kültürel konumlanmasını ortaya koymak üzere kültüre ilişkin dört farklı boyut tanımlamıştır. Bunlar; bireysel-kollektif toplumlar, güç mesafesi dar/geniş toplumlar, belirsizlikten kaçınan/kaçınmayan toplumlar ve eril/dişil toplumlardır. Aşağıda bu kültürel boyutlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir (HOFSTEDE, 1983, s.75–78).

Bireysel-kollektif toplumlar; bu boyut bireylerin diğer bireylerle dayanışma içinde olma derecesini kapsamaktadır. Şöyleki; bireyselliğin hâkim olduğu toplumlarda kişiler toplumla ilişkilerinde öncelikle kendi çıkarlarını ön planda tutarlar. Kollektif toplumlarda ise kişilerin bireysel tercihleri ikinci planda kalır. Diğer grup üyeleri ile bağlar kuvvetlidir

ve bu bağlara sadık kalınır. Bu bağlamda bireysel kültürlerde muhasebe sisteminin ürettiği bilgiler daha ciddi bir şekilde değerlendirilecek ve kollektif kültürlerdekine kıyasla daha vazgeçilmez bir olgu olarak algılanacaktır. Yine kollektif kültürün hâkim olduğu toplumlarda muhasebe mesleği daha düşük bir statüye sahip olacak, muhasebe gelenek haline gelmiş yani sembolleşmiş bir hareket olarak görüldüğü için alınacak kararlara etkisi hiç olamayacak veya çok az olacaktır.

Güç mesafesi[4] dar-geniş toplumlar; bu boyut bireyin otorite ile ilişkisinin düzeyini kapsamaktadır. Diğer bir ifade ile örgüt ve kurumlarda gücün dağılımı ile ilgilidir. Şöyleki; güç mesafesinin yüksek (geniş) olduğu toplumlarda hiyerarşik düzen hâkimdir ve emir komuta zinciri sözkonusudur. Dar güç mesafesinin hâkim olduğu toplumlarda ise yetki genişliği ilkesi esas alınmakta olup üyeler, geniş güç mesafesinin olduğu toplumların tam tersine bir davranış ve tutum içindedirler. Kısacası güç mesafesinin derecesi, otoritenin merkezileşmesi, otokratik liderlik ve yönetim düzeyi ile ilgilidir. Bu bağlamda bireysel toplumlarda düşük güç mesafesinin hâkim olmasının bir sonucu olarak muhasebe mesleğinin gelişimi olumsuz bir şekilde etkilemekte iken, kollektif toplumlarda yüksek güç mesafesinin hâkim olmasının bir sonucu olarak muhasebe mesleğinin gelişimi olumlu bir şekilde etkilenmektedir.

***Belirsizlikten kaçınan-kaçınmayan toplumlar*;** bu boyut yeni durumlar veya sorunlarla ilgili olarak müdahale ve çözüm üretme noktasında alınan tavır veya çözümün bulunmasında kişinin kendi yerinin ne olduğu ile ilgili durumları kapsamaktadır. Bu bağlamda; belirsizlikten kaçınmanın kuvvetli olduğu toplumlarda davranış ve inançlara ait katı kurallar vardır. İnsanların değişime karşı toleransları yok denecek kadar azdır. Anılan toplumlarda ilgili kurumların görevi riski bertaraf etmek ve güvenli bir ortam yaratmaktır. Sözkonusu toplumlarda muhasebe sistemi sadece daha detaylı olmakla kalmayacaktır. Bireyler icraatlarına haklı dayanaklar bulma kaygısında olacaklarından farklı olaylara uygulanabilecek kesin muhasebe kuralları konulması amaçlanacaktır. Belirsizlikten kaçınma derecesinin düşük olduğu toplumlarda ise bireyler değişime daha kolay uyum sağlarlar. Bu durumun doğal bir sonucu olarak da bu tür toplumlarda muhasebe sistemi daha yararlı ve kullanışlı olacaktır.

---

[4] Güç mesafesi veya güç farklılığı; bir toplumun üyelerinin kurumlarda ve organizasyonlarda gücün eşit dağıtılmadığını kabul ettiği alandır (DEMİR, 2009, s.78).

***Eril-dişil toplumlar*;** bu boyut toplumların sert, yumuşak veya ılıman bir mizaca sahip olmaları durumunu kapsamaktadır. Yani toplum içindeki rekabet etme, niceliğe karşı niteliğe, ilişkiye dayalı motivasyona karşı başarı odaklı motivasyona daha fazla değer verme ile ilgilidir. Eril toplum sonuca ulaşmaya, kahramanlığa, cesaret ve somut başarıya vurgu yapan toplum biçiminde tanımlanabilecekken, dişil toplum sosyal ilişkilere, uysallığa, güçsüzleri korumaya ve yaşam kalitesine öncelik veren toplum biçiminde tanımlanabilir. Bu bağlamda; eril toplumlarda muhasebe sistemi, yöneticilerin kahraman veya istenmeyen adam olarak görülmelerini sağlayacak sonuçları vermeye daha yatkın olarak dizayn edilir. Başka bir ifade ile bazı sonuçların kanıtlanmasında veya haklılığın belirlenmesinde sayısal veriler daha çok tercih edilirler.

Hofstede'nin yukarıda açıklanan kültürel boyutları ile ilgili olarak iki kültürel uygulama bulunmaktadır. Bunlar; suçlu kültürler ve çekingen kültürlerdir. Kollektif anlayışın egemen olduğu, güç mesafesinin geniş olduğu ve belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu kültürlerde çekingen uygulamalar hâkimdir. Diğer taraftan bireysellik derecesinin yüksek olduğu, dar güç mesafelerinin olduğu ve belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu kültürlerde suçlu uygulamalar hâkimdir (VELAYUTHAM - PERERA, 2004, s.52). Bu açıklamalardan hareketle suçlu ve çekingen kültürlerdeki muhasebe değerleri aşağıdaki Tablo 5'deki gibi özetlenebilir.

Tablo : 5

Suçlu ve Çekingen Kültürlerde Muhasebe Değerleri

	Muhasebe Değerleri
Suçlu Kültürler	▪ Daha bireysel ▪ Daha profesyonel ▪ Daha esnek ▪ Daha iyimser ▪ Daha şeffaf
Çekingen Kültürler	▪ Daha statükocu ▪ Daha tekdüzeci ▪ Daha tutucu ▪ Daha fazla gizlilik

KAYNAK: VELAYUTHAM - PERERA, 2004, s.52.

Tablo 5'de görüldüğü üzere, suçlu kültürlerde profesyonellik, esneklik, iyimserlik ve şeffaflık açısından daha iyi muhasebe değerleri sözkonusu iken çekingen kültüre sahip toplumlarda statükocu, tekdüzeci, tutucu ve gizlilik esaslı muhasebe değerleri bulunmaktadır.

Hofstede tarafından yapılmış olan çalışma, kültür-muhasebe etkileşimi konusunda çalışan yazarlara yol gösterici bir çalışma olmasına rağmen bu kültürel özellikler muhasebe açısından değerlendirildiklerinde güvenilir olmayabilir. Çünkü Hofstede'nin çalışması bu alanda çalışan diğer yazarlarca bazı açılardan eleştirilmiştir. Örneğin; anılan yazar yapmış olduğu sınıflandırmada çok katı bir kültür tanımı yapmış ve kültürel iletişim mekanizmasını oldukça basite indirgemiştir. Bu noktadan hareketle de Batı Afrika ülkelerinin tamamı muhasebe sistemleri açısından aynı kategoride değerlendirilmiştir. Ancak ayrıntılı bir şekilde incelendiğinde bu ülkelerin birbirlerinden farklı muhasebe sistemlerine sahip oldukları görülmektedir. Bu durum tartışmalara yol açtığı gibi muhasebe alanında kullanılan kültürel bilgilerinin güvenilirliğine de gölge düşürmektedir (NOBES - PARKER, 2006, s.26). Kültürel bilgilerin güvenilirliği hususunda karşılaşılan bir diğer problem ise Hofstede'nin çalışmasında sadece bir çokuluslu işletmenin (IBM firması)

çalışanlarını ele almasıdır. Oysaki kültürel özelliklerin ölçülmesinde çokuluslu işletmelerde çalışan farklı milletlerden insanların bir işin üstesinden nasıl geldiklerinin belirlenmesi büyük bir problem olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle bu çalışma evrensel kültürel boyutlara odaklandığından, belirli bir millete ait olan yönetim uygulamalarını ve muhasebeyi etkileyebilecek değerleri dikkate almadığı ileri sürülebilir (VERMA, 2005, s.11). Kültür ve muhasebe ilişkisi alanında çalışmış olan diğer bir yazar olan Baskerville de yukarıdaki görüşleri doğrular nitelikte açıklamalarda bulunmuş ve kültürel özellikleri sayısal işaretler aracılığı ile anlamaya çalışmada bir takım zorlukların olduğunu ileri sürmüştür (BASKERVILLE, 2003, s.14).

Her ne kadar yukarıdaki eleştiriler yapılsa da, Hofstede tarafından tanımlanan kültür kavramı ve tanıtmış olduğu kültürel boyutlar geniş düzeyde kabul görmüştür. Bu genel kabul Hofstede'in bulgularını destekler niteliktedir. Aslında sözkonusu çalışma, kültür ve yönetim uygulamaları alanında yapılacak diğer çalışmalara yönelik önemli ve değerli bir başlangıç noktası olarak kabul edilebilir (VERMA, 2005, s.11).

Gray 1988 yılında yaptığı bir çalışmada, Hofstede'nin yukarıda açıklanan dört kültürel boyutunu esas alarak, herhangi bir ülkedeki kültürel özelliklerin o ülkedeki bir bireyin sahip olacağı en temel değerleri içerdiği sonucuna ulaşmıştır. Yazara göre kültür bireylerin toplumla ve diğer alt kültürlerle nasıl etkileşim kuracaklarını belirlemektedir. Burada açıklanan alt kültürlerden birisi de muhasebedir. Bu doğrultuda anılan yazar muhasebe alt kültüründeki uygulamaları doğrudan etkileyen dört boyut tanımlamış ve bunlara "**muhasebe değerleri**" adını vermiştir. Anılan değerler; profesyonellik-statükoculuk, tekdüzelik-esneklik, tutucu-iyimser ve şeffaf-gizlilik değerleridir. Bu değerler aşağıda kısaca açıklanmıştır (GRAY, 1988, s.8).

***Profesyonelliğe karşı statükoculuk*;** bu muhasebe değeri muhasebe konusunda gereksinim duyulan düzenlemelerin profesyonel meslek mensuplarının bizzat kendileri tarafından yapılması durumunda bunların resmi düzenlemelere uygunluğuna ilişkin faaliyetlerini kapsamaktadır. Muhasebe alt kültüründe profesyonellik derecesi muhasebe sisteminin resmi otoriteyi etkileme derecesini ifade eder. Yüksek profesyonellik düzeyinde büyük oranda "kendi kendine yetme" sözkonusudur. Düşük profesyonellik düzeyinde ise

herhangi bir durum karşısında resmi kurumların müdahale etmelerine yönelik bir beklenti vardır. Yazar burada İngiliz kültür bölgesi ile Asyalı kültür bölgesi arasında bir zıtlık olduğunu ileri sürmüştür. Bu bağlamda suçlu kültürlerin daha profesyonel, çekingen kültürlerin ise daha statükocu muhasebe sistemi yaratacağı ifade edilebilir.

Tekdüzeliğe karşı esneklik; bu muhasebe değeri tüm işletmelerde tekdüze muhasebe uygulamalarının olması gerektiğine karşı her bir işletmenin kendine özgü muhasebe uygulamalarını kullanabilme hakkına sahip olmasına ilişkin faaliyetleri kapsamaktadır. Bu bağlamda tekdüzelik derecesi ne kadar yüksekse o kadar daha düşük bir profesyonellik derecesinden ve daha sıkı kural ve prosedürlere uyma zorunluluğundan söz edilebilir.

***Tutuculuğa karşı iyimserlik*;** bu muhasebe değeri iyimser muhasebe sistemlerinde kendi istediğini yapabilme özgürlüğünün var olması tutucu muhasebe sistemlerinde ise daha ihtiyatlı ölçüm yöntemlerinin kullanılmasına ilişkin faaliyetleri kapsamaktadır. Tutuculukta olabileceğin en kötüsünü bekleme/dikkate alma tavrı belirgindir. Bu bağlamda yüksek oranda tutucu muhasebe sistemlerinde kullanılagelen (geleneksel) ölçüm yöntemlerine bağlılığın daha kuvvetli olduğu ileri sürülebilir (CHOI, 2001, s.9).

***Şeffaflığa karşı gizlilik*;** bu muhasebe değeri sadece yöneticileri ilgilendiren bilgilerin mali tablolarda yer alması gerektiğini savunan muhasebe sistemine karşı daha şeffaf, bilgilerin kamuya açık olduğu bir muhasebe sistemine ilişkin faaliyetleri kapsamaktadır. Gizlilik derecesi mali tablolarda hangi bilgilerin yer alıp almayacağını, açıklanacak bilgilerin kapsam ve düzeyini doğrudan etkilemektedir. Bu bağlamda bireysellik ne kadar yüksek olursa gizlilik o derece yüksek olacak ve buna bağlı olarak da mali tablolarda yer alan bilgi sayısı da o derece az olacaktır (CHOI, 2001, s.9).

Gray tarafından önerilen dört muhasebe değeri ile Hofstede'nin ileri sürmüş olduğu dört kültürel muhasebe boyutu arasındaki ilişki aşağıda Tablo 6'deki gibi özetlenebilir.

Tablo : 6

Muhasebe Değerleri ile Kültürel Muhasebe Boyutları Arasındaki İlişki

Kültürel Boyutlar (Hofstede–1983)	Muhasebe Değerleri (Gray–1988)			
	Profesyonellik	Tekdüzelik	Muhafazakârlık	Gizlilik
Bireyselcilik	+	-	-	-
Güç Mesafesi	-	+	?	+
Belirsizlikten Kaçınma	+	+	+	+
Erillik	?	?	-	-

KAYNAK: DEEGAN-UNERMAN, 2006, s.95.

Tablo 6'de görüldüğü üzere, (+) işareti kültürel boyutlar ile muhasebe değerleri arasında aynı yönlü bir ilişki olduğunu, (-) işareti anılan değişkenler arasında ters yönlü bir ilişki olduğunu ve (?) işareti de ilişkinin niteliğinin belirlenemediğini ifade etmektedir. Gray'in iddiasına göre; bireyselcilik ve belirsizlikten kaçınma muhasebeyi en fazla etkileyecek değişkenlerdir. Bunları güç mesafesi değişkeni izlemekte ve son olarak da erillik değişkeni gelmektedir.

Gray çalışması sonucunda, muhasebe değerleri ile kültürel muhasebe boyutları arasındaki ilişkiye yönelik bazı çıkarımlarda bulunmuştur. Bu çıkarımlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (GRAY, 1988, s.9–11).

- Bireyselciliğin yüksek, belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesinin ise daha alt düzeylerde olduğu ülkelerde profesyonellik düzeyinin yüksek olması beklenmektedir.

- Belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesinin yüksek, bireyselciliğin ise daha düşük düzeyde olduğu ülkelerde tekdüzelik düzeyinin yüksek olması beklenmektedir.

- Belirsizlikten kaçınmanın yüksek, bireyselcilik ve erilliğin ise daha alt düzeylerde olduğu ülkelerde muhafazakârlık düzeyinin yüksek olması beklenmektedir.

- Belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesinin yüksek, bireyselcilik ve erilliğin ise daha alt düzeylerde olduğu ülkelerde sır saklama (gizlilik) düzeyinin yüksek olması beklenmektedir.

Yukarıdaki çıkarımlar Hofstede tarafından tanıtılmış olan kültürel değerlerle Gray tarafından ileri sürülmüş olan muhasebe değerleri arasında bir ilişki kurmaya çalışmaktadır. Bu çıkarımlar dört açıdan muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi ile ilişkilendirilebilir (VERMA, 2005, s.14). Bunlar:

- Tercih edilen profesyonellik düzeyi muhasebe sisteminin yetkili mercilerini etkileyebilir.

- Tercih edilen tekdüzelik düzeyi muhasebe sisteminin uygulanma yollarını ve benimsenmesini etkileyebilir.

- Tercih edilen muhafazakârlık düzeyi muhasebe sistemine ilişkin uygulamaların ölçümlerini etkileyebilir.

- Tercih edilen gizlilik düzeyi muhasebe sistemindeki açıklama yapma uygulamalarının varlığını ve kapsamını etkileyebilir.

Yukarıda açıklanan muhasebe değerleri başka bir açıdan incelendiğinde; tutucu ve tekdüzeci değerlerin bir ülkedeki hesapverebilirlik düzeyi ile kamuya açıklanan muhasebe bilgilerinin kapsamını belirleyen önemli etkenler oldukları sonucuna ulaşılmaktadır. Yine gizlilik değeri, incelenen ülkedeki şeffaflığı ve mali tablolardaki ayrıntıların derinliğini belirlerken profesyonellik değeri de o ülkedeki muhasebe uygulamalarının teknik yönünü, meslek örgütlenmesini ve muhasebecilerin etiksel algılamalarını belirleyen kültürel faktörlerdir (CHANCHANI - WILLETT, 2004, s.131). Bu ilişki aşağıda Tablo 7'deki gibi özetlenebilir.

Tablo : 7

Hofstede'nin Kültürel Boyutlarının Muhasebe Değerleri ile İlişkisi

<table>
<tr><th>Sosyal Değerler</th><th>Muhasebe Değerleri</th><th>Muhasebe Sistem ve Uygulaması</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Bireysel-Kollektif
Güç Mesafesi
Belirsizlikten Kaçınma
Eril-Dişil</td><td>Profesyonellik,
Tekdüzelik/Esneklik</td><td>Otorite ve otoritenin
Eminlerine uyma</td></tr>
<tr><td>Tutuculuk-İyimserlik</td><td>Varlıkların ve karın ölçümü</td></tr>
<tr><td>Suçlu Kültür
Çekingen Kültür</td><td>Gizlilik-Şeffaflık</td><td>Bilgilerin duyurulması</td></tr>
</table>

Geri besleme

Geri besleme

KAYNAK: CHANCHANI - WILLETT, 2004, s.131.

Tablo 7'de görüldüğü üzere, sosyal değerler muhasebe değerlerini etkilemekte, muhasebe değerleri de sırasıyla muhasebe sistem ve uygulamalarına etki etmektedirler. Ayrıca geri besleme aracılığıyla etkileşimin tıkanan yönleri de ortaya çıkarılabilmektedir.

Gray yukarıda açıklanan kültürel değerleri ve boyutları muhasebecilerin davranışlarında uluslararası alanda görülen farklılıkları ve böylelikle muhasebe uygulamalarının gerekçesini açıklamada kullanmıştır. Ayrıca bu çalışma denetçilerin davranışlarındaki uluslararası farklılıklar gibi problemlerin açıklanmasında da yararlı olabilir (SOETERS - SCHREUDER, 1988, s.21). Örneğin; yüksek düzeyde bir belirsizlikten kaçınma ve düşük düzeyde bireyselciliğin olduğu bir ülkede gelirin ölçülmesine yönelik muhafazakâr yaklaşımların uygulanıyor olma olasılığı yüksektir. Ayrıca böylesi bir ortamda yapılan faaliyetlerle ilgili kamuoyuna yapılacak açıklamaları sınırlandırmaya yönelik bazı hakların bulunma olasılığı artmaktadır.

Kültürel faktörlerin muhasebeye etkileri alanında çalışan diğer yazarlardan Salter ve Niswander (1995) Gray'in varsayımlarını incelemiş ve bu varsayımları 29 ülkede test etmeye çalışmışlardır. Ancak bu yazarlar Gray tarafından tanıtılan bazı "muhasebe değerleri"nin ölçülmesi hususunda önemli zorluklarla karşı karşıya kalmışlardır. Bu zorlukları aşmak için de genellikle dolaylı ölçümleri kullanmışlardır. Örneğin; bir ülkedeki

tekdüzelik düzeyi o ülkenin geleneksel veya yazılı bir hukuk sistemine sahip olup olmamasına bağlı olarak kısmen ölçülebilmiştir. Fakat bu ölçüm muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları gerçek anlamda test edememiş sadece bu farklılıkların olası nedenlerini test etmeye yönelik bir imkân sağlamıştır. Gray'in varsayımları tekdüzeliğin doğrudan ölçülmesine uygun değildir. Ayrıca gizliliğe yönelik diğer tahminler de kullanılabilir değildir (SALTER - NISWANDER, 1995, s.15). Yukarıdaki açıklamaların aksine Chanchani ve Willet finansal tabloları hazırlayanların ve kullananların sahip oldukları muhasebe değerlerini Hindistan ve Yeni Zelanda üzerine yaptıkları bir çalışmada incelemiş ve Gray'in profesyonellik ve tekdüzeliğe ilişkin varsayımlarını destekleyen bazı sonuçlar elde etmişlerdir (CHANCHANI - WILET, 2004, s.12).

Sonuç olarak kültürel faktörler bir ülkedeki geleneksel yapıyı meydana getiren farklı sistemlere derinlemesine nüfuz etmektedir. Ayrıca muhasebe sisteminin unsurlarının sahip oldukları değerler ve normlar ile muhasebe sisteminin etkileşim halinde olduğu diğer sistemlerin üyelerinin sahip oldukları değerler ve normlar aracılığıyla muhasebe uygulamalarını da etkilemektedir.

226. Teknolojik Faktörlerin Etkisi

Teknolojik faktörler, sanayileşme sonucu üretim tekniklerinin geliştirilmesi, bilgisayar teknolojisinin geliştirilmesi, internet ve web temelli işlemler ve innovasyonla ilgili düzenlemeleri ifade eder.

XIX. yüzyıl boyunca ve XX. yüzyılın ilk çeyreğinde ABD ve İngiltere'de sanayide kullanılan teknolojik yöntemlere ilişkin oldukça kapsamlı değişimler yaşanmıştır. Bu değişimlerin muhasebe sistem ve uygulamaları üzerinde önemli etkileri olmuştur. Teknolojik faktörlerin muhasebe sistem ve uygulamaları üzerindeki direkt etkisi, amortisman kavramının ortaya çıkışı ve maliyet muhasebesinin gelişimidir.

XIX. yüzyılın başlarında amortismanlar muhasebe alanında önemli bir konu olarak algılanmamaktaydı. Çünkü ticaret ve sanayi alanında duran varlıklar çok büyük bir öneme sahip değildi. Seri üretimin ortaya çıkışı ve yaygınlaşması ile fabrika üretim sisteminin

geliştirilmesi sonucu sabit varlıklar üretim ve dağıtım sürecinde dikkate değer bir maliyete sahip olmaya başlamıştır. Fabrika sisteminin gelişimi muhasebe tekniklerinin yardımcı endüstri faaliyetlerinde kullanım imkânını artırmış ayrıca üretilen ürünlerin maliyetlerinin belirlenmesine yönelik bir bilgi ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Bu durum da maliyet muhasebesinin geliştirilmesi ve yaygınlaştırılmasını gerekli kılmıştır. Maliyet muhasebesinin gelişimine bağlı olarak ortaya çıkan ve finansal hesaplarla bütünleşik olan maliyet kayıtları sanayi işletmelerinde gelirin hesaplanmasına ilişkin etkin bir yöntem geliştirilmesini mümkün kılmış, stokların değerlemesi faaliyetlerinin önemi artmış ve nihayetinde gelirlerle giderlerin daha etkin bir şekilde karşılaştırılması mümkün olmuştur (HENDRIKSEN, 1977, s.40).

Öteyandan bilgisayar gibi bilgiyi kaydeden, biriktiren, koruyan ve istenildiğinde geçmişe dönük bilgileri açığa çıkaran bir teknolojinin gelişmesi, temeli bilgiyi kaydetme, kaydedilen bilgiyi koruma ve istenildiğinde kaydedilen ve korunan bu bilgiyi kullanma esasına dayanan muhasebenin gelişimi için bir dönüm noktası olmuştur. Bilgisayar teknolojisinin gelişmesi ile çift taraflı muhasebe sisteminin işleyişi dijital ortama taşınmış ve muhasebe paket programları oluşturulmuştur. Muhasebe paket programlarının oluşturulması muhasebe uygulamalarında doğru, zamanında bilgi üretilmesine ve bu üretilen bilgilerin, güvenli ortamlarda saklanmasına, geriye dönük işlemlerin kolaylıkla elde edilmesine olanak sağlamıştır. Yaşanan bu gelişmelerden muhasebe eğitimi de etkilenmiş ve "Muhasebede Bilgisayar Kullanımı" dersleri ders programlarına girmeye başlamıştır. Muhasebe paket programlarının yanı sıra inter-net, intranet, extranet, e-ticaret, e-işletme, web'e dayalı işletme vb. oluşumlar ve gelişmeler muhasebe uygulamalarının ve eğitiminin gelişiminde yeni bir açılım sağlamıştır (BANAR-ASLAN, 2009, s.101).

Bilgisayar teknolojisinde ilerlemeler ve küreselleşme olgusuna bağlı olarak işletmelerin teknoloji kullanmaları, değişen koşullara ayak uydurabilmeleri ve küresel pazarda söz sahibi olabilmeleri için kaçınılmaz olmuştur. Bu çerçevede işletmelerin bilgi teknolojilerini kullanma zorunluluğu her geçen gün yeni uygulamaları işletmecilik alanına dâhil etmektedir. Özellikle internetin çok hızlı bir şekilde yaygınlaşması, işletmecilik uygulamalarının da hızlı bir şekilde değişmesine neden olmuştur. E-ticaret, e-iş, e-işletme, web temelli muhasebe, kurumsal kaynak planlaması (ERP), vb. bu gelişim ve değişimlerin sonucunda ortaya çıkmış ve günümüzde internet, intranet ve extranet teknolojileri ile geniş

uygulama olanağı bulmuştur. Yaşanan gelişmeler sonucu ortaya çıkan bu uygulamaların tamamı "dijital uygulamalar" biçiminde adlandırılabilir (SEVİM, 2005, s.92).

Küreselleşme ve dijital uygulamaların işletmecilik uygulamalarına olan etkisi, şüphesiz işletmelerin en temel ve en önemli unsuru olan muhasebe bilgi sistemini de etkilemiştir. Gelinen noktada muhasebe bilgi sistemi de ortaya çıkan gelişmelere ve değişime ayak uydurmak, gereksinimleri karşılamak sorunu ile karşı karşıya kalmıştır. Bu çerçevede, yeni teknolojik gelişmeler muhasebecilerin, işletmelerin ve örgütlerin içinde faaliyet gösterdikleri koşulları öğrenmelerini ve bunları uygulamalarını zorunlu kılmaktadır (SEVİM, 2005, s.92). Diğer bir ifade ile yaşanan bu teknolojik ilerlemeler muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini olumlu bir şekilde etkilemektedir.

Teknolojik faktörlerin muhasebe sistem ve uygulamaları üzerindeki doğrudan etkilerinin yanında bazı dolaylı etkileri de vardır. Sermaye ve kar kavramları arasında bir ayrım yapılmasının öneminin artması, işletmenin sürekliliği kavramının gelişimi ve aktiflerin değerlemesine daha fazla önem verilmesi vb. uygulamalar bu etkilere örnek verilebilir. Teknolojik değişikliklere bağlı olarak ortaya çıkan daha büyük miktarlardaki zorunlu sermaye ihtiyaçları yatırımcı ile yönetici arasında bir ayrım yapılmasını gerekli kılmıştır. Bu durumun bir sonucu olarak muhasebenin temel amaçlarından birisi işletmenin yönetiminde rol almayan hissedarların haklarını korumak olmuştur.

Teknolojik faktörlerin muhasebe üzerindeki temel etkisi sadece üretilen bilgilerin hızlı, zamanlı, doğru üretilmesi ile sınırlı değildir. Aynı zamanda muhasebe mesleğinin görev tanımımın değişmesine de neden olmuştur. Çünkü teknoloji muhasebenin defter tutma boyutunu oldukça pratik hale getirmiş ve muhasebecinin mali danışmanlık görevinin ön plana çıkmasına imkân tanımıştır (BANAR-ASLAN, 2009, s.101).

Teknolojik ilerlemeler işletmelerin kendilerini ileri üretim ve yoğun rekabet ortamında bulmaları sonucunu doğurmuştur. Yaşanan bu gelişmeler muhasebenin günümüz koşullarına bağlı olarak ihtiyaç duyulan bilgileri sağlayamamasına neden olmuştur. Bu problemin nedenlerini bulmaya yönelik yapılan çalışmalar neticesinde yeni maliyetleme yaklaşımları ve yöntemler geliştirilmiştir. Bugünün ileri üretim ve küresel rekabet ortamına

özgü bilgi üretebilecek maliyet yönetim sistemlerinin oluşturulabilmesi de mümkün hale gelebilmiştir (AYDEMİR, 2005, s.162).

Üretim teknolojilerinde yaşanan bu gelişmeler ve global rekabet ortamının etkileri bir takım yeni yönetim muhasebesi yaklaşımlarının geliştirilmesine de imkan tanımıştır. Bu çerçevede geliştirilen veya değişime uğrayan uygulama ve yaklaşımlar arasında; toplam kalite yönetimi, tam zamanında üretim ve dağıtım sistemi (JIT), zaman bazlı rekabet, yalın üretim ve yalın firma, faaliyet tabanlı maliyet yöntemi gibi uygulamalar sayılabilir. Yeni geliştirilen bu üretim yaklaşımlarının muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde önemli katkıları olmuş ve nihayetinde yeni muhasebe uygulamaları kullanılmaya başlanmıştır (AYDEMİR, 2005,s.162).

Özetle, teknolojik faktörlerde yaşanan gelişmeler sonucunda, bilgi teknolojileri ile muhasebe uygulamaları etkileşiminde muhasebe mesleği açısından yeni uzmanlık alanlarının, muhasebe sistemi açısından da yeni uygulama türlerinin ve yeni kavramların geliştiği, ortaya çıktığı vurgulanabilir (DAŞTAN, 2008, s.83).

227. Eğitimle İlgili Faktörlerin Etkisi

Eğitimle ilgili faktörler, eğitim sisteminin yapısı ve niteliği, eğitim sisteminin kökenleri, okuryazarlık düzeyi, eğitim sisteminin ülkenin ihtiyaçlarına cevap verebilme düzeyiyle ilgili düzenlemeleri ifade eder.

Çevresel faktörlerin neden olduğu değişmeler, çalışanların bilgi, beceri ve tutumlarını değiştirmelerini zorunlu kılmakta ve işletmelerin faaliyetlerini sürdürmeleri açısından sürekli olarak eğitim ihtiyacının artmasına neden olmaktadır. Hızla değişme süreci içinde bulunan işletmeler kendilerini yenilemek, yeni teknolojik, kültürel, ekonomik değişmeleri yakından izlemek ve faaliyet alanlarını genişletmek, çalışma yöntemlerini daha rasyonel hale getirmek istemektedirler. Bu noktada işletmeler çevresel faktörlerden kaynaklanan değişmelere uyum sağlayabilmek için çalışanlarına sürekli eğitim olanağı sağlamalı ve etkin bir muhasebe bilgi sistemine ihtiyaç duymaktadırlar.

Aşağıda eğitim temelli faktörlerden bazılarının muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etkilerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

***Okuryazarlık düzeyi*;** toplumdaki eğitimli insanların sayısı arttıkça daha az sayıda muhasebe problemi ile karşılaşılması muhtemeldir. Ayrıca daha kapsamlı ve en ince ayrıntıyı bile içeren bir muhasebe ve raporlama sisteminin uygulanabilir olma olasılığı artmaktadır. Çünkü muhasebe yazılı ve sayısal bilgiler sunan bir bilim dalıdır. Okur-yazar oranının düşük olduğu bir toplumda muhasebenin hazırlayıp sunduğu yazılı ve sayısal bilgiler çok az kullanışlı veya anlamsız olacaktır. Bu bağlamda çok dikkatli bir şekilde hazırlanmış ve çok geniş kitlelere ulaştırılmış işletme finansal raporlarının okuryazar insan sayısının yüksek olmadığı bir toplumda işletmenin zamanını, parasını ve emeğini harcamasından başka bir anlam ifade etmeyeceği yani makul karşılanacak bir çalışma olmayacağı açıktır. Diğer taraftan muhasebe bütçelerini ve raporlarını hazırlayanlar ve kullananların yeteneklerinin sınırlı olması durumunda muhasebe planlama ve kontrol sisteminin etkin bir şekilde kullanılması çok zor olacaktır. Aynı zamanda okumamış insanların fazla olduğu gelişmekte olan ülkelerde bütçeleme ve kontrol faaliyetlerine olan ihtiyaç çok daha üst seviyede olacaktır. Tüm bu nedenlerle muhasebeciler içsel ve dışsal ihtiyaçlara cevap verebilecek bir muhasebe sistemi oluşturma hususunda birçok problemle yüz yüze kalabileceklerdir.

Eğitim, modern ve karmaşık muhasebe sistemlerinin önemli bir ayağıdır. Bu bağlamda eğitim düzeyi ile profesyonel muhasebecilerin yeterlilikleri arasında pozitif bir ilişki vardır. Benzer şekilde, gelişmiş bir ülkenin uluslararası muhasebe standartlarını kabul etme olasılığının eğitim seviyesi ile pozitif şekilde ilişkili olduğu ileri sürülebilir (ZEGHAL-MHEDHBI, 2006, s.377).

Eğitim sisteminin kökenleri; eğitim sisteminin kökeni de muhasebe uygulamalarının belirlenmesinde önemli bir etkiye sahiptir. Belki de bu anlamda en açık ilişki öğretilen matematiksel bilgilerin sayısal verilerin toplanması, derlenmesi ve analiz edilmesinde yeterli olup olmadığıdır. Dahası eğitim sistemi aracılığı ile öğretilen matematiğin bizzat kendisi defter tutma, bütçe hazırlama, finansal analiz yapma ve denetim yapma yeteneği kazandırılmış insanların sayısının belirlenmesini etkileyecektir. Ayrıca uygulanan

muhasebe programlarının muhasebe ile ilgisi ve bu müfredatın gerekleri de uygulama faaliyetleri için önemlidir.

***Eğitimin uygunluğu*;** muhasebecilerin ve muhasebe bilgilerini kullananların sayıca arttığı, ekonomik ve sosyal sistemlerin daha sofistike olma ihtiyacının ortaya çıktığı, muhasebe bilgilerinin ve işlemlerinin daha karmaşık bir yapıya büründüğü bir ortamda eğitim sisteminin bu duruma uygunluğunun muhasebe sistemi ve uygulamalarının gelişimini etkilemesi beklenmektedir. Diğer bir ifade ile ülke sanayileştikçe büyük firmaların sayısı artacak, işletmelerin faaliyetleri daha karmaşık bir hale gelecek (kredi, finansal kiralama, birleşme vb. uygulamalar artacak) ve yabancı sermaye ihtiyacında bir artış yaşanacaktır. Yukarıda sıralanan her bir ihtiyaç, muhasebe işlemlerini daha karmaşık bir yapıya büründürecek ve daha fazla sayıda insan, muhasebe raporlarını anlayabilecek ve kullanabilecektir. Bu bağlamda üzerinde durulması gereken problem, eğitim sisteminin ülkenin gelişim düzeyinin her bir safhası için gerekli olan yeterli sayıda insan yetiştirip yetiştiremediği olacaktır (ARPEN - RADEBAUGH, 1985, s.16).

Özetle, bilginin kritik rol oynadığı günümüzde muhasebe sistemleri daha dinamik bir yapıya sahiptirler. Bu nedenle çevresel faktörlerdeki değişimlerden kaynaklanan taleplere cevap verebilmek için önemli değişimlere maruz kalmaktadır (ABDOLMOHAMMADI-RHODES-TUCKER, 2002, s.45).

228. Meslekle İlgili Faktörlerin Etkisi

Meslekle ilgili faktörler, bir ülkede muhasebe mesleğinin toplumu etkileyebilme düzeyi, muhasebe mesleğinin saygınlığı, muhasebe mesleğinin gelişmişliği ve meslek mensuplarının sahip olması gereken niteliklerle ilgili düzenlemeleri ifade eder.

Bir ülkede muhasebe mesleğinin toplumu etkileyebilme düzeyi, kapsamı ve sahip olduğu nitelikler büyük ölçüde farklı faktörlerin etkilerine göre belirlenmektedir. Ayrıca meslek elemanları mesleki raporları hazırlarken onlara yardımcı olan ve yol gösteren finansal raporlama türü de muhasebe mesleğinin niteliklerinin belirlenmesinde belirli bir

öneme sahiptir. Kısaca muhasebe mesleği, doğası gereği uygulanan ve uygulanabilir muhasebe sistemine göre şekillenen bir tür geri bildirim faaliyetidir.

Gelişmiş bir muhasebe mesleğinin olduğu yerde daha merkezileştirilmiş ve tekdüze edilmiş bir muhasebe sisteminin yerine, uygulayanların ve ilgililerin muhakeme ve yargılarına göre şekillenen bir muhasebesi sisteminin bulunma olasılığı daha yüksektir. Ancak bu noktada muhasebe mesleğinin gelişimi muhasebe eğitimi ve araştırmalarına yönelik etkin bir altyapının mevcudiyetine bağlı olacaktır. Günümüzde gelişmekte olan ülkelerin birçoğu bu duruma örnek teşkil etmektedir (ARPEN-RADEBAUGH, 1985, s. 48).

229. Diğer Faktörlerin Etkisi

Yukarıda etkileri tartışılan faktörlerin dışında muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde belirli etkilere sahip olabilecek diğer bazı faktörler de bulunmaktadır. Bunlara istikrarla ilgili faktörler, serbestleşmeyle ilgili faktörler, çıkar gruplarına ilişkin faktörler vb. örnek olarak verilebilir.

İstikrara ilişkin faktörler arasında değerlendirilebilecek en önemli etki kaynağı kayıt dışı ekonomidir. Bu bağlamda bir ülkede kayıt dışı ekonominin büyüklüğü muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi hususunda olumsuz bir gösterge olarak kabul edilebilir. Diğer bir ifade ile bir ülkedeki kayıt dışı ekonomi ne kadar büyük boyutlardaysa ekonomik faaliyetler o derece kayıt altına alınmıyor demektir. Böylesine bir ortamda muhasebeye duyulacak ihtiyaç oldukça düşük seviyede olacağı gibi muhasebe sistem ve uygulamalarının olumlu anlamda gelişiminden söz etmek de mümkün olmayacaktır.

Serbestleşmeye ilişkin faktörler arasında özelleştirme çalışmaları ile yabancı sermaye girişlerindeki artış sayılabilir. Bir ülkede özelleştirme çalışmalarının artmasının o ülkede muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini olumlu yönde etkilemesi beklenmektedir. Şöyleki; özelleştirme çalışmaları neticesinde hantal yapıda birçok kamu işletmesi özel sektöre devredilmektedir. Kamu işletmelerinde zararlar büyük ölçüde devlet tarafından finanse edildiğinden faaliyetlerin etkinliği üzerinde durulmamaktadır. Ancak özel sektörde

bakış açısı ve amaçlar farklıdır. Öncelikli hedef karlılığı artırmaktır. Bu nedenle maliyetlerin mümkün olduğunca düşürülmesi ve gelirlerin artırılması hedeflenir. Maliyetlerin ve gelirlerin etkin bir şekilde takip edilmeleri ve denetimi içinde muhasebe kayıtlarına gereksinim duyulmaktadır. Diğer bir ifade ile muhasebe kayıtları olmaksızın özel sektör işletmelerinin varlıklarını devam ettirmeleri güçleşmektedir. Dolayısıyla işletmelerin özelleştirilmesinin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine olumlu katkıları olması beklenmektedir. Benzer şekilde, bir ülkeye giren yabancı sermaye miktarı arttıkça muhasebeyle ilgili çıkar grupları arttığı gibi bu çıkar gruplarının talepleri de değişmektedir. Ayrıca mali tabloların konsolidasyonu gibi yeni yeni uygulamalar muhasebe alanına girmeye başlamaktadır. Kısaca bir ülkeye giren yabancı sermaye miktarındaki artışın o ülkedeki muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine olumlu katkılar sağlaması beklenmektedir.

Çıkar gruplarına ilişkin faktörler de bir ülkede muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini etkilemektedir. İşletmelerle ilgili çıkar gruplarının sayıca artması, işletme ile ilgili çıkar gruplarının beklentileri ve işletmeyle ilgili çıkar gruplarınca talep edilen bilgilerin kapsamı bir ülkede muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine olumlu katkılar sağlaması beklenen faktörlere örnek olarak verilebilir.

23. Çevresel Faktörlerin Muhasebenin Gelişimine Etkisine İlişkin Genel Değerlendirme

Çevresel faktörlerin tamamı incelendiğinde her bir faktörün muhasebenin farklı yönlerinin gelişimine farklı etkileri olabileceği anlaşılmaktadır. Şöyleki; konu politik faktörler açısından değerlendirildiğinde; politik sistemler bir ülkenin ekonomik sisteminin belirlenmesinde karar verici olabilir. Buradan hareketle de ülkenin muhasebe sisteminin ve politik özgürlüklerinin belirlenmesinde önemli bir etkiye sahip olabilir. Bu politik özgürlükler ve uygulanacak muhasebe sistemi genelde muhasebenin gelişimi özelde ise raporlama ve açıklama uygulamalarının gelişimine etki edebilir. Konu yasal faktörler açısından değerlendirildiğinde; ülkede geçerli olan yasal sistem ülkenin muhasebe düzenlemelerinin usul ve şeklini belirleyebilmesinin yanında muhasebe uygulamalarını da etkilemektedir. Konu ekonomik faktörler açısından değerlendirildiğinde; ekonomik

faktörler muhasebenin teknik gelişimi ve ondan beklenen amaçları etkileyebilmektedir. Bu bağlamda bir ülkenin ekonomik gelişme düzeyi ne kadar yüksek olursa muhasebe hizmetine olan ihtiyaç ta o derece yüksek olacaktır. Konu kültürel faktörler açısından değerlendirildiğinde; kültürel faktörler muhasebe politikalarını ve uygulamalarını işletme dışındaki ilgililerin ihtiyaçlarını da dikkate alarak etkileyebilecektir. Bu faktörler ayrıca muhasebe mesleğinin belirli bir ülkedeki toplumsal durumunun ve rolünün belirlenmesinde karar verici olabilir. Konu eğitim temelli faktörler açısından değerlendirildiğinde; bu faktörlerin bir ülkenin hem muhasebe uygulamalarını hem de muhasebe teorisini güçlü bir şekilde etkileyebileceği görülmektedir. Nihayet konu uluslararası faktörler açısından değerlendirildiğinde; dünyada yaşanan gelişmelere bağlı olarak uluslararası kurum ve kuruluşlar bir ülkedeki muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini etkileyebilmektedir.

Bir ülkede muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi incelendiğinde, yukarıda açıklanan çevresel faktörlerin etkilerinden kaynaklanan zorlayıcı güçler ve güdüler veya bu faktörlerin birkaç endirekt etkisi ele alınan ülkedeki muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini bir bileşim (sentez) şeklinde etkilemektedir. Bu bileşik etki ülkenin kendi özelliklerine göre şekillenmektedir.

Uluslararası muhasebe alanında şu ana kadar olan yapılmış olan çalışmalar herhangi bir ülkenin ekonomik gelişim düzeyi, politik, yasal, kültürel, teknolojik vb. özelliklerinin o ülkede muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde etkili olduğunu göstermektedir. Ancak yapılan bu çalışmalara yönelik bazı eleştiriler de mevcuttur (HASSABELNABY-RUTH-AMAL, 2003, s.5). Bunlar:

1. Çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimine etkilerini inceleyen çalışmalar teorik olarak sağlam bir altyapıya sahip olmalarına rağmen, bu çalışmaların birçoğu çalışma alanı bakımından sınırlıdır. Diğer bir ifadeyle, bu çalışmalar sadece birkaç çevresel faktör üzerine odaklanmışlar, bunların dışındaki çevresel faktörlerin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etkilerini göz ardı etmişlerdir. Örneğin; günümüze kadar yapılmış olan çalışmaların birçoğunda kültürel faktörler başlıca odak noktası olarak ele alınmış ve değerlendirilmiştir. Oysaki kültürel

faktörlerin dışında politik, ekonomik, teknolojik vb. faktörlerin de muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etkileri araştırılmalıdır.

2. Günümüze kadar yapılmış olan çalışmaların sonuçları arasında bir tutarsızlık bulunmaktadır. Şöyle ki; yapılan çalışmaların bir kısmında ekonomik faktörler ile muhasebenin gelişim düzeyi arasında bir ilişki olduğu sonucuna varılmışken (Cooke ve Wallace, Doupnik ve Salter, Frank, Nair ve Frank, Salter gibi yazarlar), bir kısım çalışmanın sonuçlarına göre ekonomik faktörler ile muhasebenin gelişmişliği arasında önemli bir ilişki bulunamamıştır (Belkaoui, Adhiari ve Tondkar, Williams gibi yazarlar). Bu sebeple ekonomik faktörlerin muhasebenin gelişimi üzerindeki etkileriyle alakalı geçerli istatistiksel kanıtlar elde edilemediği ileri sürülebilir.

3. Çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimine etkileriyle ilgili mevcut istatistiksel literatür, bir ülkedeki verilerden ziyade daha çok uluslararası verileri kullanmaktadır. Yani belirli bir ülkede çevresel faktörlerin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etkileri hala istenilen seviyede çalışmalara konu edilememekte daha çok uluslararası alanda yapılan çalışmalara ağırlık verilmektedir. Diğer bir ifadeyle, belirli bir ülkeye yönelik yapılan çalışma sayısı oldukça yetersizdir.

Çalışmanın bundan sonraki kısmında çevresel faktörlerin Türkiye'de muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etkileri incelenmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE'DE MUHASEBENİN GELİŞİMİNDE ÇEVRESEL FAKTÖRLERİN ETKİSİ

30. Genel Açıklama

Uluslararası muhasebe alanında, kavram, kapsam, uygulama ve standartlar çerçevesinde farklılıkların varolduğu bilinen bir gerçektir. Muhasebe alanındaki mevcut farklılıklar, bu farklılıklara neden olan çevresel faktörlerin anlaşılmasına yardımcı olacak bir bilgi değerine sahiptir (ADHIKARI-TONDKAR, 1992, s.76). Sözkonusu çevresel faktörler, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeleri etkilemektedir. Farklı ülkelerdeki muhasebe standartları ve uygulamalarını biçimlendiren çevresel faktörlerin anlaşılması uluslararası muhasebe bilgilerini kullananlar açısından bir zorunluluktur. Çünkü yatırımlara ilişkin rasyonel kararlar ancak bu şekilde, kullanışlı bilgiler aracılığıyla alınabilir.

Muhasebeye etki eden çevresel faktörlerin incelenmesi ayrı bir öneme sahiptir. Çünkü bu incelemeler çevresel faktörlerle muhasebe açıklamaları ve raporlamaları arasında ilişki olduğuna dair ileri sürülmüş olan görüşlerin test edilmesinde yardımcı olabilir (ADHIKARI-TONDKAR, 1992, s.76).

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle çalışmanın bu bölümünde Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin kuruluş tarihi olan 1923 yılından günümüze kadar olan süre, belirli dönemlere ayrılmıştır. Daha sonra her bir dönemde muhasebe sistemi, muhasebe eğitimi, muhasebe mesleği ve uygulamalarında yaşanan gelişmeler ve bu gelişmelerde çevresel faktörlerin etkilerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Çalışmada muhasebenin gelişiminden muhasebe sistemi ile muhasebe uygulamalarındaki gelişimin kastedildiği daha önce ifade edilmişti. Muhasebenin gelişmişliğini ölçmede kullanılabilecek ölçütler ise muhasebe sistemindeki, eğitimindeki, mesleği ile uygulamalarındaki ilerlemelerdir.

31. Cumhuriyet Döneminde Muhasebenin Gelişimi

Muhasebenin gelişiminin iktisadi gelişmelerden soyutlanması mümkün değildir. İktisadi gelişmeler de siyasi tarih ile yakın ilişki halindedir. Bu nedenle muhasebenin Cumhuriyet Dönemindeki gelişimi dönemlere ayrılıp incelenirken ilgili dönemde izlenen iktisat politikaları ve siyasi gelişmeler temel alınmıştır. Bu noktadan hareketle Türel tarafından 1998 yılında yapılan "Türkiye Cumhuriyeti'nin 75 Yılına Toplu Bakış" adlı çalışmada, Cumhuriyet Dönemi; Kuruluş Dönemi (1923- 1946), Yapılanma Dönemi (1947- 1979) ve Yeniden Yapılanma Dönemi (1980 ve sonrası) biçiminde ele alınmıştır. Ünlü iktisat tarihçilerinden Boratav "Türkiye İktisat Tarihi 1908–2005" adlı çalışmasında yukarıda ifade edilen Kuruluş Dönemini 1923- 1950 yılları arasındaki dönem olarak kabul etmiş ve incelemiştir. Anılan yazar ayrıca her bir dönemi kendi içerisinde alt bölümlere de ayırarak çalışmasını detaylandırmıştır. Tokgöz ise "Türkiye'nin İktisadi Gelişme Tarihi (1914- 2004)" adlı eserinde Kuruluş Dönemi'ni Boratav'ın çalışmasına benzer bir şekilde bölümlendirmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, Cumhuriyet Döneminin kendi içinde alt dönemlere ayrılmasında zamanlama bakımından iktisat tarihçileri arasında çok belirgin farklar yoktur. Farklılık daha ziyade dönemlerin isimlendirilmesi hususunda ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmada Cumhuriyet Dönemi aşağıdaki alt dönemlere ayrılarak incelenmiştir.

1. Kuruluş Dönemi (1923- 1949),

2. Yapılanma Dönemi (1950- 1979),

3. Yeniden Yapılanma Dönemi (1980 ve sonrası)

310. Kuruluş Dönemi (1923- 1949)

Kuruluş Döneminde muhasebe sistemindeki, eğitimindeki, mesleği ile uygulamalarındaki gelişimler aşağıda ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

3100. Muhasebe Sistemi

Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişimi Osmanlı İmparatorluğu'ndaki muhasebe sisteminden etkilenmiştir (ÖRTEN, 2007, s.53). Bu nedenle Türkiye Cumhuriyeti ile Osmanlı İmparatorluğu'nun muhasebe sistemleri, özellikle Kuruluş Döneminde, birbirine paralel ele alınıp incelenmelidir. Ancak Cumhuriyetin devraldığı muhasebe sisteminin çok ileri bir seviyede olmadığı ifade edilebilir.

Türkiye Cumhuriyeti Devleti kurulduğunda, Osmanlı İmparatorluğu zamanında kabul edilmiş birçok kanun hala geçerliydi. Sözkonusu kanunlar, yerine yeni düzenlemeler çıkarılana kadar yürürlükte kalmıştır. Bu nedenle Fransız Ticaret Kanunu'ndan esinlenerek hazırlanmış olan 1850 tarihli Ticaret Kanunu, Cumhuriyetin ilk üç yılında yürürlükte kalmıştır. Cumhuriyet Döneminde muhasebeye ilişkin ilk düzenlemeler de bu Kanun'dan hareketle gerçekleştirilmiştir. Anılan Kanun'un etkisiyle bu yıllarda defter tutma muhasebe ile eşanlamlı olarak kabul edilmiş ve değerlendirilmiştir (MARŞAP-AKBULUT, 2007, s.367).

Muhasebe sisteminin Türkiye'deki tarihi gelişimi incelendiğinde, ekonomik gelişimle çok yakın bir ilişki halinde olduğu görülmektedir. Cumhuriyetin ilk yıllarında, gerekli olan yatırımlar sermaye yetersizliği ve serbest ekonominin gelişmemesi sebebiyle devlet tarafından yapılmıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında devlet işletmeleri bir nevi sanayileşmenin motoru olarak kullanılmıştır (MUGAN, 1995, s. 353). Bu durumun aynı zamanda muhasebe uygulamalarının gelişimini de olumsuz etkilediği ifade edilebilir (ÜSTÜNEL, 2008, s.1650).

Muhasebenin gelişmesi için muhasebeye yönelik bir talebin olması gerekmektedir. Konu özel sektör muhasebesi açısından değerlendirildiğinde, ticaretin, sanayinin,

ekonominin ve özel sektör işletmelerinin gelişimi ile muhasebenin gelişimi arasında yakın bir ilişki olduğu görülebilmektedir (ÖRTEN-TORUN, 2008, s.258). Türkiye Cumhuriyeti'nin Kuruluş Döneminde ticaret, sanayi ve ekonomi gelişmediği için özel sektör işletmelerinin sayıları çok azdı. Bu durum muhasebeye yönelik talebi de etkilemiş ve anılan dönemde muhasebenin gelişimi daha çok devlet kurumlarının faaliyetleri paralelinde gerçekleşmiştir.

Türkiye'de muhasebe sistemine ilişkin yapılan düzenlemeler incelendiğinde, ekonomik ve siyasi ilişkilerin gelişimine paralel olarak farklı ülke ekollerinin örnek alındığı görülmektedir. Bu bağlamda Türkiye'de muhasebe bilimi, 1930 yılına kadar Fransız muhasebe sistemi ve uygulamalarının etkisi altında gelişmiştir. 1930 yılından sonra Türk muhasebe bilimi Alman muhasebe sistemi ve uygulamalarının etkisi altına girmiştir. Bu gelişmede sözkonusu tarihten sonra Nazi Almanya'sından kaçarak Türkiye'ye sığınan bilim adamlarının ve uzmanların etkisi büyüktür. 1960 yılından sonra Amerikan muhasebe sisteminin etkisinde kalındığı belirtilebilir (ÇİFTÇİ, 2007, s.1).

XX. yüzyılın ilk yarısı incelendiğinde Türkiye'de muhasebenin gelişimine yönelik olumsuz bir çevrenin mevcut olduğu görülebilir. Bu olumsuz çevre şartlarından bazıları Osmanlı İmparatorluğu'nun son yıllarında ortaya çıkmış ve Cumhuriyetin ilk yıllarında hala etkisini hissettirmekteydi. Muhasebenin gelişimine yönelik sözkonusu olumsuz çevre şartları aşağıdaki gibi sıralanabilir (ÖRTEN, 2007, s.3). Bunlar:

- Osmanlı İmparatorluğu'nda ticarete yeterli düzeyde önem verilmemesi,
- Özsermayenin yetersizliği,
- Kar üzerinden alınan vergilerin olmaması,
- Ticaret ve sanayiye kıyasla tüketicilerin korunması,
- Uygulamada Arap alfabesinin kullanımı,

- Matbaanın oldukça geç kullanılmaya başlanması,
- Eğitimin dini kurallar çerçevesinde daha çok medreselerde verilmesi,
- Bankacılığın, ticaret ve sanayi odalarının gelişmemiş olması,
- Muhasebe mesleğinin yasal statü kazanmamış olmasıdır.

Yukarıda açıklanan olumsuz çevre şartlarının etkilerini ortadan kaldırmak ve bir bütün olarak muhasebenin gelişimini sağlamak kısa vadede hemen ulaşılabilecek bir hedef değildi. Bu nedenle öncelikle gerekli yasal altyapıyı oluşturmaya yönelik çalışmalara girişilmişti. Muhasebe sisteminin yasal altyapısını oluşturmaya yönelik çalışmalara Maliye Bakanlığı bünyesinde Vergi Düzenleme Kurulu'nun kurulması örnek olarak verilebilir (ÖRTEN, 2007, s.38).

Cumhuriyet'in ilanından sonra muhasebe, vergiye tabi ticari gelir ile kurumların elde ettikleri kârları belirlemeye yönelik bir araç olarak kullanılmıştır. Bu sebeple yasal düzenlemelerin yanında muhasebeye ilişkin ilave düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Oysa ki Kuruluş Döneminde devletin muhasebe sistemine ilişkin düzenlemeler gerçekleştirmek yerine, daha ayrıntılı vergilendirme çalışmaları yapma eğiliminde olduğu belirtilebilir. Bu yüzden kamuda istihdam edilen müfettişler, muhasebe uzmanları, gelir kontrolörleri ve vergi müfettişlerinin sayılarının düzenli bir şekilde arttığı görülebilir (GÜCENME-ARSOY, 2008, s.75). Aşağıda Kuruluş Döneminde muhasebe sisteminin gelişimine katkı sağlayan gelişmelerden bazıları açıklanmıştır.

İktisadi Devlet Teşekkülleri'nin kurulması; Cumhuriyetin Osmanlı İmparatorluğu'ndan devraldığı altyapı ve koşulların iyi olmadığı daha önce belirtilmişti. Bu koşullar ve gerçekler altında Cumhuriyet'in kurucuları "devlet işletmeleri öncülüğünde, ama özel kesim işletmelerini geliştirmeye yönelik ve özel kesime dayalı bir kalkınma stratejisi" benimsemişlerdi. Bu bakış açısının bir sonucu olarak 1926 yılından başlayarak "Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT)"ni hayata geçirdiler. Sözkonusu stratejiden hareketle 1926 yılında kurulan Sanayi ve Maadin Bankası ilk Kamu İktisadi Teşebbüsü olup görevi

Osmanlı Döneminden kalan Feshane, Baruthaneler, Bakırköy Bez ve Beykoz Kundura kuruluşlarını yönetme, yeni sanayi kuruluşlarını kurma ve özel kesim işletmelerine destek vermeydi. Yine bu dönemde sanayi ve madenciliği geliştirmek, özel kesim işletmelerine destek sağlamak üzere kurulan Sümerbank (1933) ve Etibank (1935) çok önemli hizmetlerde bulunmuşlardır. Sayılan bu kuruluşlar Türkiye'de ekonominin gelişimine olduğu kadar muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine de belirli katkılar sağlamıştır.

Yukarıda açıklanan gelişmeler nedeniyle, Türkiye'de muhasebeye ilişkin ilk çalışmalar Kamu İktisadi Teşebbüslerinde gerçekleştirilmişti. Bu dönemde genellikle batılı ülkelerden aktarılan muhasebe kural ve uygulamaları Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına girmeye başladı. Yavaş yavaş büyüyen özel işletmeler de Kamu İktisadi Teşebbüsleri'rinden aktardıkları muhasebe sistem ve uygulamalarını kullanmaya başladılar (ARIKAN, 2004, s.51).

Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Cumhuriyet Döneminde muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde büyük roller oynamışlardır. Yapılan açıklamalar ışığında, Cumhuriyet Dönemi muhasebe tarihinin başlangıç noktası olarak, bugünkü anlamda ilk Kamu İktisadi Teşebbüsü olan Sanayi ve Maadin Bankası'nın kuruluş tarihi olan 1926 yılı kabul edilebilir. Türkiye Sanayi ve Maadin Bankası'nın yönetiminde bulunan ve adları yukarıda belirtilen dört fabrikanın muhasebe düzeni Kiver tarafından geliştirilmişti. 1933 yılında faaliyete başlayan Sümerbank'ın işletme muhasebesini kurmak için ise Alman Prof. Sachenberg Türkiye'ye çağrılmıştı (ÜSTÜNEL, 2008, s.1650).

Türk Ticaret Kanunu'nun kabulü; Cumhuriyetin kurulmasını takiben, modern yaşam tarzını ülkede yerleştirmek için birçok reform yapılmıştır. Bunların birisi 1850 tarihli Ticaret Kanunu'nun yenilenmesidir. 1926 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu'nun anonim şirketlere ait bölümü, Alman Ticaret Kanunu'ndan alınmıştır. Bu sebeple, kabul edilen yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye'de muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde Alman etkisi hissedilmeye başlamıştır (MARŞAP-AKBULUT, 2007, s.367). Bu Kanun 1957 yılına kadar yürürlükte kalmış, bu tarihten sonra ise yenilenerek varlığını günümüze kadar sürdürmüştür. Kanunun getirdiği önemli

yenilikler, tutulması zorunlu ticari defterlere ait hükümlerin yanında ticari işletmelerin en gelişmiş organizasyon biçimini oluşturan anonim şirketlere ait hükümlere geniş yer vermiş olması ve her türlü hesap işleri ile ilgili konularda anonim şirketlere ait bölüme göndermede bulunmasıdır.

Türk Ticaret Kanununda yer alan muhasebe ile ilgili defterlerin, vergi yasalarında yer alan tutulmaları zorunlu defterlerle karşılaştırılması, birisi Türk Ticaret Kanunu, diğeri vergi kanunları olmak üzere iki ayrı kanun kümesinin yüzyıl boyunca sürecek ikileminin başlangıcını göstermesi açısından önemi büyüktür (GÜVEMLİ, 2001, s.148). Kısacası 1926 yılında kabul edilen ve 1957 yılına kadar yürürlükte kalan Türk Ticaret Kanunu'nda muhasebeye ve muhasebe defterlerine çok büyük önem verilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 1926 yılında kabulü, Türkiye'de muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine olumlu etki etmesi beklenen bir olaydır. Ancak özellikle anonim şirket niteliğinde kurulan devlet teşekküllerindeki muhasebe uygulamalarına yönelik aynı yıllar içinde yapılan vergi düzenlemelerinin bu olumlu etkiyi azalttığı ifade edilebilir (ARIKAN, 2004, s.55).

İlk hesap planı; Avrupa'da 1930'lu yıllarda muhasebenin gelişimi genelde bir "hesap planı disiplini" tarzında gerçekleşmekteydi. Her alanda Batıdaki gelişmelerden yararlanmaya çalışan Türkiye Cumhuriyeti'nde muhasebe alanında da bu eğilim benimsenmiştir. Bu bağlamda ülkede bulunan muhasebe uzmanlarından ziyade yabancı uzmanların katkılarından yararlanılmaya çalışılmıştır. Yabancı uzmanlardan yararlanma 1933 yılında kurulan Sümerbank'ın muhasebe sistemine ilişkin düzenlemeler yapılırken daha belirgin bir nitelik kazanmıştır. Sözkonusu kuruluşun muhasebe düzeninin Alman Prof. Sachenberg tarafından oluşturulduğu daha önce belirtilmişti. Anılan bilim adamının Sümerbank için oluşturduğu muhasebe organizasyonu, Türkiye'de daha önceleri kullanılmayan maliyet türleri, maliyet yerleri ve maliyet dağıtım tabloları gibi yeni kavramları muhasebe yazın ve uygulamalarına kazandırmıştır (ÜSTÜNEL, 2008, s.1650). Sümerbank için geliştirilen muhasebe sistemi içerisinde yer alan hesap planı, daha sonra kurulacak tüm kamu iktisadi teşebbüsleri için uygulanacaktı. Bu hesap planı, özel işletmeler için de muhasebe sistem ve düzeninin oluşturulmasında bir başlangıç noktası

olarak değerlendirilebilir. Ayrıca, Sümerbank için geliştirilen muhasebe sistemi Türkiye'de Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne örnek teşkil etmiş ilk çalışma olarak değerlendirilebilir (TÜREDİ, 1984, s.4).

Vergi reformu; vergi tarihi incelendiğinde, muhasebe sistem ve uygulamalarını etkileyen gelişmelerin gelir ve kâr üzerinden alınan vergiler ile satış ve hâsılat üzerinden alınan vergiler nedeniyle ortaya çıktığı sonucuna varılabilir. Türkiye'de 1923–1949 yılları arasındaki dönem incelendiğinde muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini etkileyen iki önemli vergi reformu yapıldığı görülmektedir. Bunlardan ilki, 1926 ve 1927 yıllarında muamele, istihlak ve kazanç vergilerinin uygulamaya konulmasıdır. İkincisi ise, 1949 yılında gerçekleştirilen ve etkisini yüzyılın sonuna kadar sürdürüp XXI. yüzyıla taşıyan Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunu'nun kabulüdür. Yukarıda açıklanan her iki vergi reformu muhasebe sistem ve uygulamalarını derinden etkilemiştir. Cumhuriyet Dönemi muhasebe uygulamalarını etkileyen bu iki vergi reformu, Batı Avrupa ülkelerindeki vergicilik alanındaki gelişmeler ışığında gerçekleştirilmiştir.

Cumhuriyet'in ilk yıllarına karşılık gelen 1923–1926 yılları arasında Türkiye'de Osmanlı İmparatorluğu vergi düzeni geçerli olmuştur. Bu bağlamda Osmanlı İmparatorluğu Dönemi'nde alınan aşar vergisi 1926 yılına kadar varlığını devam ettirmiştir. Dolayısıyla çağdaş vergi uygulamaları aşar vergisinin kaldırılması ile başlamıştır. Aşar vergisinin kaldırılmasını takiben yürürlüğe konan vergilerden biri Kazanç Vergisi Kanunu'dur. Anılan Kanun 27.02.1926 tarihinde çıkarılmış olup bu tarihten uygulamadan kaldırıldığı 1950 yılına kadar birçok değişikliğe uğramıştır. Beyanname esasına dayanan bir vergi türü olan Kazanç Vergisi Kanunu aracılığıyla, vergilerin kâr üzerinden hesaplanması uygulamasına geçilmiştir. Bu sebeple, işlemleri kayıt altına alma, mali yıla ilişkin bilânço ile gelir tablosu hazırlama vb. faaliyetler ilan edilen gelir düzeyini etkilemeye başlamıştır. Sözkonusu gelişmeler sonucu vergi idaresinin işletmelerce tespit edilen gelir ile kârlara yönelik ilgisi artmıştır. Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, bu vergi oldukça çok sayıda kişi veya kuruluşu ilgilendirmekte olup muhasebe uygulamalarının gelişmesi ve yaygınlaşmasında olumlu katkılar sağlamıştı. Ancak, Kazanç Vergisi Kanunu Maliye Bakanlığı'nın nitelik ve nicelik anlamında yeterince muhasebe elemanı olmaması münasebetiyle tam anlamıyla uygulanamamıştır (MARŞAP-AKBULUT, 2007, s.368).

Aşar vergisinin kaldırılmasından sonra yürürlüğe konan diğer bir vergi 1927 yılında kabul edilen Muamele Vergisi Kanunu'dur. Anılan Vergi bu tarihten sonra birçok değişiklik geçirmiştir. Bunların en önemlileri, kanunun bütününü değiştiren 1934 ve 1940 yıllarında yapılan değişikliklerdir. Bu vergi de beyan usulüne dayalı olup 1940 yılında verilen şekli itibariyle mükellefleri; üretim yapan sınaî kuruluşlar, banka, banker, sigorta şirketleri ile ithalatçılardır. Yapılan açıklamalardan hareketle muamele vergisinin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etkileri aşağıdaki gibi sıralanabilir (GÜVEMLİ, 2001, s.135). Bunlar:

- İşletmelerin kayıt düzeninden alınan bir vergi türü olup götürü olan bölümünün az olması,

- Beyan usulüne dayalı olması.

- Mükelleflerin birbirinden farklı defterler tutmalarını gerektirmesi,

- Defterlerin kullanılmasında oldukça gelişmiş kayıt ilkeleri getirilmiş olması,

- Defterlerin yıllık denetimlerinin yapılması zorunluluğu içermesidir.

Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin Kuruluş Döneminde, muhasebe sistem ve uygulamalarını etkileyen vergisel düzenlemelerden biri diğeri de "Dâhili İstihlak Vergisi" dir. Bu vergi uygulaması, şeker fabrikalarında devlet desteği ile muhasebe uygulamalarının gelişimine olumlu katkılar sağlamıştır.

Yukarıda Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin Kuruluş Döneminde gerçekleştirilen ilk vergi reformu olan kazanç vergisi, muamele vergisi ve dâhili istihlak vergisi kanunları üzerinde durulmuştur. Bu kanunlarla ilgili olarak yapılan açıklamalardan hareketle muhasebe sistemi ve özellikle muhasebe uygulamaları ile ilgili olarak aşağıdaki hususlar ortaya konulabilir (GÜVEMLİ, 2001, s.146).

1. 1926 yılında kabul edilen Türk Ticaret Kanunu'nun 66. maddesine göre tutulması zorunlu defterler mevcudat ve muvazene defteri, yevmiye defteri ile kopya defteridir. Bu defterlerden ilkinin ismi daha sonra envanter ve bilanço defteri olarak değiştirilmiştir. Yukarıda açıklanan vergi kanunları, ticaret kanununda belirtilen defterlerin dışında çok sayıda defterin tutulması zorunluluğunu getirmiştir. Bu defterlerin tutulması muhasebe uygulamalarında önemli bilgi birikimine imkân sağlamıştır. Ancak bu uygulamaların muhasebe sistemi ve düşüncesinin çağdaşlaşmasına yardım edici nitelikte olduğunu söylemek güçtür.

2. Muamele Vergisi satış üzerinden aylık olarak alınan ve belge, defter kayıtları ile aylık sağlamaya kadar gelen muhasebe düzenine gereksinme gösteren bir vergi olmasına karşılık, kazanç vergisi bilânço ve gelir tablosuna dayalı olarak yıllık kâr üzerinden alınan bir vergidir. Kazanç vergisinin sadece kurumlardan değil, bugünkü gelir vergisine benzer bir şekilde hizmet ve serbest meslek erbabından da alındığını ifade etmek gerekmektedir. İstihlak vergisinde ise üretim ve satış miktarı ile dış satım miktarı esas alınmıştır.

3. Bu vergilerden muamele ile kazanç vergileri şüphesiz muhasebe düzenine önem veren, devletin muhasebe kayıtlarına dayalı olmasını sağlayan vergilerdi. Dolayısıyla Devletin muhasebe ile ilgilenmesine neden olacak nitelikte oldukları ileri sürülebilir.

4. Özellikle muamele ve kazanç vergilerinde beyan düzenine geçilmesi, cumhuriyet yönetiminin çağdaş vergiciliğe yönelik önemli bir girişimi olmuş ve 1926–1949 yılları arasındaki uygulamaları 1949 yılı Vergi Reformu'nun dayanağını oluşturmuştur. Bu uygulama aynı zamanda muhasebeye ilişkin yeni kadroların yetişmesine de olanak sağlamıştır.

5. Beyan sistemine geçilmesi, beyanın doğru olup olmadığı sorusunu gündeme getirmiş ve devletin beyanın doğruluğu hususunda denetim gereksinmesini ortaya çıkartmıştır.

6. Muhasebe belgeleri, defter kayıtları, sağlama ve mali tabloların geliştirilmesinde kazanç vergisi kanununun çok önemli katkıları olmuştur. Anılan vergi ile devlet ilk kez mali tablolara dayalı vergi uygulaması yapmağa başlamıştır. Bu durum Türk vergi düzeninde, devletin bilânço ve gelir tablosu ile ilgilenmesi açısından tarihi bir dönüm noktasıdır. Özellikle ticari ve sınaî kuruluşlar, bu tarihe kadar, kâr-zararlarını saptamak, varlık ile borçlarını tespit etmek ve üçüncü kişilerle hesaplaşmak amacıyla mali tablo düzenlerken, vergi reformu ile birlikte mali tabloları devlet için düzenlemek gereği ile karşılaşmışlardır.

7. Kazanç vergisi kanununda yer alan bilânço ve gelir tablosunun düzenlenmesine ilişkin maddeler, ne bir hesap planına dayanmakta, ne de yapılan açıklamalarda mali tabloların biçimsel yapıları üzerinde durulmaktadır. Bu durum muhasebe sistem ve düşüncesinin çağın gerisinde kaldığını göstermesi bakımından önemlidir.

Sonuç olarak 1926 ve 1927 yıllarında gerçekleştirilen vergi reformunun muhasebe sisteminin gelişimi üzerindeki etkisi sınırlı bir düzeyde kalmıştır. Bu durumun temel nedeni ise sözkonusu vergi kanunlarının etkin bir muhasebe ve kayıt sistemi ile vergi idaresi gerektirmesine karşılık 1926 yılı Türkiye'sinde bu koşulların mevcut olmamasıdır (PARASIZ, 1998, s.15).

Türkiye'de muhasebe sistem ve uygulamalarını gelişimi incelendiğinde kuruluş döneminde çiftyanlı kayıt yönteminin özümsenmesi ve yaygınlaşmasının amaçlandığı görülmektedir. Bu amacı gerçekleştirmeye yönelik en önemli çalışmalardan birisi de 1949 yılı Vergi Reformudur. Anılan Vergi Reformu, Cumhuriyet Döneminde gerçekleştirilen en büyük vergi reformudur (GÜVEMLİ, 2001, s.157). Bunun nedeni, 1926–1949 yılları arasında uygulanan ve 1949 yılında çıkarılan kanunlara benzer nitelikler taşıyan muamele ve kazanç vergilerinin uygulaması sırasında vergi idaresi kadrolarının çağdaş vergicilik anlayışı hususunda yetişmiş olmalarıdır (GÜCENME-ARSOY, 2008, s.75).

Türkiye'de 1949 yılı Vergi Reformu ile üç önemli kanun uygulanmaya konmuştur. Bunlar 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'dur. Devletin bu kanunları çıkarırken temel amacı gelirleri

artırmak ve vergi adaletini sağlamaktır. Bu üç kanun aynı zamanda muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine müdahale eden ve şekil veren kanunlardır. Anılan kanunlarda, kârın hesaplanması ve kâr üzerinden vergi alınması esastır. Bu kanunların yürürlüğe girmesi ile birlikte vergi kanunlarının muhasebe sistem ve uygulamaları üzerindeki etkileri Türk Ticaret Kanunu'nun önüne geçmiştir. Sözkonusu kanunlar sadece belge ile kayıt düzenini değil, bilânço ve gelir tablolarını da etkileyerek tüm muhasebeye yön verme eğiliminde olmuştur. Kısacası muhasebeyi hem içerik, hem de biçimsel açıdan etkilemişlerdir. Böyle olunca da, yüzyılın sonuna kadar devam edecek olan ve etkisini XXI. yüzyılda da uzun süre devam ettireceğe benzeyen "vergi için muhasebe" anlayışının ön plana çıkması problemi ile yüz yüze kalınmıştır (muhasebenin bu etkiden sıyrılmasının vergilerin harcama veya tüketim aşamasında alınmasının ağırlık kazanması ile mümkün olacağı ileri sürülebilir). Çalışmanın bu kısmında 1949 yılında gerçekleştirilen vergi reformunun içeriğini oluşturan üç kanun ayrıntılı bir şekilde incelenmeyecek, sadece sözkonusu kanunların muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etkileri ortaya konulacaktır.

Gelir vergisi gerçek kişilerden alınan bir vergidir. Gerçek kişilerin vergilendirilmesi gereken birçok geliri vardır. Sözkonusu gelir unsurlarından bazıları, kurum niteliğinde olmayan şahıs firmalarının kârları ile ilgilidir. Bu tür bir firmanın sahibi olan gerçek kişinin "gelire giren kazancı" deftere dayalı olarak "safi kazanç" biçiminde saptanacaktır. Bu saptama işi ise iki biçimde olacaktır. Birinci sınıf tüccar bilânço esasına göre, ikinci sınıf tüccar işletme hesabı esasına göre defter tutacaktır. İşte bu hüküm Türkiye'de vergi idaresinin muhasebeyi araç olarak kullanma isteğinin ilk ciddi girişimi olmuş ve iki binli yıllara kadar kurumlar vergisi ile vergi usul kanununun da katkılarıyla muhasebe uygulamalarını yönlendirmiştir (GÜCENME-ARSOY, 2008, s.75).

Kurumlar Vergisi Kanunu ile kurumlar için ayrı bir vergi oluşturmuştur. Bu kanunun gerekçesinde, kurumlar vergisinin sermaye şirketleri, kooperatif şirketler ve vakıflara ait iktisadi işletmeler yanında iktisadi kamu kuruluşları için geçerli olduğu belirtilmiştir. Ancak gerek bu vergi kanununun gerekse de gelir vergisi kanununun gerekçelerinde muhasebe deyimine yer verilmemiş, bunun yerine defter tutma deyiminin kullanılması tercih edilmiştir. Cumhuriyet Dönemini etkileyen bu bakış açısının Batı ülkelerinden tercüme edilen kitaplarda muhasebe öğretisinin defter tutma biçiminde ele alınıp

anlatılmasından kaynaklandığı belirtilebilir. Yine yukarıda açıklanan her iki vergi kanununun gerekçelerinde, defterlerin iş sahibinin kendisi tarafından tutulması anlayışının kabul edildiği görülmektedir. Oysa 1949 yılı vergi reformunun yapıldığı yıllarda geçerli olan Türk Ticaret Kanunu'nda muhasebe defterlerinin iş sahibinin sorumluluğunda olmak kaydı ile görevlendirilecek kişilerce tutulabileceğine ilişkin maddeler bulunmaktaydı.

1949 yılı Vergi Reformu'nun muhasebeyi ilgilendiren en önemli kanunu Vergi Usul Kanunu'dur. Bu kanunda muhasebe belgeleri açık bir şekilde belirlenmiş olup "defter tutma kanunu"na ihtiyaç duyulduğu hususu ilk kez ortaya konulmuştur. Ayrıca defter tutmanın sadece vergi için gerekli olmadığı vurgulanmıştır. Ancak devletçi anlayışın egemen olması nedeniyle, muhasebenin iktisadi kuruluşların gelişimi ile ülke kalkınmasının hızlanması için önemli bir araç olduğu hususuna değinilmemiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle, 1949 yılında gerçekleştirilen Vergi Reformu Türkiye'de vergi muhasebesi yaklaşımının başlangıcı olarak kabul edilebilir. Ancak bu yıllarda milli muhasebeye ilişkin kavramlar ile ilkelerin belirlenmediği ve tekdüze bir muhasebe sisteminin genel kabul görmediği ifade edilebilir (GÜCENME-ARSOY, 2008, s.76). Ayrıca bu dönemde muhasebenin kamuoyunu kapsamlı bir şekilde bilgilendirmesine ilişkin bir görevi olduğu kabul edilmemekteydi.

Türkiye'de Kuruluş Döneminde muhasebe standartlarının tarihi gelişimine bakıldığında ise sürecin diğer ülkelerle olan ekonomik ve siyasi ilişkilerle bağlantılı bir şekilde devlet öncülüğünde gerçekleştirildiği görülmektedir. Diğer bir ifadeyle standartlar ekonomik ve siyasi ilişkilerin yoğun olduğu ülkelerin kanunları örnek alınarak uygulanmıştır (CİVAN-KÖTÜOĞLU-AKTAŞ, 2008, s.1675). Bu bağlamda 1930'lı yıllara kadar Fransız mevzuatı ve yayınları etkili olmuş, 1930–1960 yılları arasında Alman mevzuatının ve yayınlarının etkisi görülmüştür. 1960 yılından sonra ise ABD ile ilişkilerin gelişmesinin bir sonucu olarak Amerikan sistemi ve mevzuatının etkisinde kalındığı belirtilebilir (www.alternatifymm.com).

3101. Muhasebe Eğitimi

Türkiye Cumhuriyeti Devleti, Osmanlı İmparatorluğu'nun devamı niteliğinde olduğundan diğer birçok alanda olduğu gibi muhasebe eğitimi alanında da Osmanlılardan etkilenmiştir. Osmanlı topraklarında yaşayan müslüman halk, daha çok savaşlarda görev aldıkları için ticaret ile uğraşmamıştır. Ticaret ile sanat, yüzyıllar boyu azınlıkların ve yabancıların elinde kalmıştır. Ticaretle uğraşmayan halkın ticaret eğitimine de ihtiyacı olmamıştır. Orduya eleman yetiştirecek okullar açılırken, bir ticaret okulunun kurulması da düşünülmemiştir. Sözkonusu durum Tanzimat'ın ilanına kadar devam etmiştir (BANAR-ASLAN, 2009, s.90). Tanzimat'la birlikte muhasebe eğitimi başlamış olup ilk muhasebe dersleri liselerde verilmeye başlanmıştı. Daha sonraki yıllarda ise muhasebecilik dersi üniversitelerde verilmeye başlanmıştır. Ancak hemen ifade etmek gerekmektedir ki, Osmanlılarda muhasebe eğitimi Tanzimat sonrası dönemde gelişmesine rağmen, ticari ilişkilerin kayıtlarında muhasebeden yararlanılmamaktaydı. Ticari ilişkiler el kitapları, takvim ve hatta sigara kâğıtlarının üstüne kayıt ediliyordu (GÜCENME-ARSOY, 2008, s.75). Bu durumun Cumhuriyetin ilk yıllarına kadar devam ettiği ileri sürülebilir.

Cumhuriyetin ilanı ile eğitim alanında önemli adımlar atılmıştır. Her alanda olduğu gibi iktisadi ve ticari alanda da eğitim veren okullar yaygınlaşmaya başlamıştır. Cumhuriyetten sonra iktisat ve ticaret eğitimi ile buna bağlı olarak muhasebe eğitimi, yaşanan ekonomik gelişmelerden, yapılan yasal düzenlemelerden, teknolojik gelişmelerden etkilenmiş ve kendini daima yenilemiştir. Ayrıca muhasebenin bir kurallar bütünü olması da değişimlere ayak uydurmasını zorunlu hale getirmiştir. Yapılan değişikliklerin uygulanmaya konulma zorunluluğu, hem muhasebe uygulamalarını hem de muhasebe eğitimini dinamik kılmıştır. Bu bağlamda muhasebe eğitimi veren kurumlar, muhasebe ders içeriklerinde ve muhasebe ders türlerinde yeniden yapılanmaya gitmişlerdir (BANAR-ASLAN, 2009, s.91).

XX. yüzyılın başına kadar Osmanlı İmparatorluğu'nda farklı eğitim sistemleri uygulanmaktaydı. Cumhuriyet ilan edildikten sonra, ülkeyi yönetenler daha ziyade İslami eğitim verilen Medrese sisteminin, toplumun ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kaldığını idrak etmişlerdir. Batıdaki modellerden hareketle yeni bir eğitim sistemi geliştirilmeye

çalışmışlardır. Bu amaçla öncelikle, farklı eğitim kurumlarının tek bir çatı altında toplanmasına ilişkin yasal bir düzenleme gerçekleştirilmiştir. Sözkonusu düzenleme ile yabancı okullar, dini okullar ve Dar-ül Fünun altında yer alan kurumların tamamı Milli Eğitim Bakanlığı çatısı altında toplanmıştır. Ayrıca 1933 yılında bir üniversite reformu gerçekleştirilmiştir (SİPAHİ-NUHOĞLU, 2007, s.387). Tüm bu gelişmelerin muhasebe eğitimini çok olumlu etkilediği ifade edilebilir.

Türkiye'de Cumhuriyetten günümüze muhasebe eğitimindeki ilerleme ve gelişmenin ülkede uygulanan iktisat politikalarına bağlı olduğu, muhasebe eğitimindeki gelişimin iktisadi hayattaki gelişmelerle paralellik arz ettiği ileri sürülebilir (DAŞTAN, 2008, s.71). Çünkü uygulanan her yeni iktisat politikası, ülke ekonomisinin ihtiyaçlarını farklı bakış açılarıyla çözmeyi hedeflemiş ve bu doğrultuda kararlar alınmasına sebep olmuştur. Muhasebe eğitimi de uygulanan bu iktisat politikalarından etkilenmiştir (BANAR-ASLAN, 2009, s.92). Bu bağlamda Cumhuriyetin ilanı ile birlikte oluşturulan özel işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayabilmek ve iş dünyasının gereksinimlerine cevap verebilmek amacıyla ticaret liseleri ile yüksekokullar kurulmuştur.

Cumhuriyet Döneminde muhasebe eğitimiyle ilgili ilk yasal düzenleme 1924 yılında yürürlüğe girmiş olup sözkonusu düzenlemeden yararlanılarak 1933 yılında İstanbul Üniversitesi kurulmuştur. Yine 1936 yılında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi kurulmuştur. Bu dönemde muhasebe eğitiminin en fazla yoğunlaştığı okul, 1883 yılında kurulan ve adı 1923 yılında İstanbul Ulum-ı Aliye-i Ticariye Mektebi olarak değiştirilen okul olmuştur. Kuruluş Döneminde, muhasebe eğitiminin yapıldığı öteki öğretim kurumları arasında Siyasal Bilgiler Yüksekokulu ile 1945 yılında öğretime başlayan İzmir Yüksek Ekonomi ve Ticaret Okulu bulunmaktadır (GÜVEMLİ, 2001, s.389).

Türkiye'de Kuruluş Döneminde ders programlarında muhasebe eğitimine yer veren öğretim kurumlarında eğitim gören ve diploma alan öğrencilerle aynı okullarda görevli olan öğretmen sayıları aşağıda Tablo 8'de gösterilmiştir.

Tablo : 8

1923–1950 Yılları Arasında Muhasebe Eğitimine İlişkin İstatistikler

Eğitim Yılı	Okul Sayısı	Öğrenci Sayısı			Mezun Sayısı			Eğitimci Sayısı		
		E	K	T	E	K	T	E	K	T
1923–1924	1	-	-	142	-	-	-	-	-	-
1927–1928	1	496	55	551	77	-	77	65	-	65
1930–1931	1	353	40	393	50	3	53	95	-	95
1935–1936	1	916	79	995	89	12	101	45	-	45
1940–1941	1	1680	181	1861	219	38	257	68	-	68
1945–1946	2	2511	213	2724	306	18	324	122	1	123
1950–1951	2	3152	319	3471	411	31	442	128	5	133

KAYNAK: ÖRTEN, 2007, s.52.

Tablo 8'de görüldüğü üzere, Cumhuriyetin ilk yıllarında muhasebe eğitimi alan kişi sayısı oldukça sınırlıydı. Bu sayı yıllar ilerledikçe artmıştır. Sözkonusu artış muhasebe eğitimi veren okul sayısında büyük bir değişme gerçekleşmeden sağlanmıştır. Bu durum ekonomi ile özel sektörün gelişmesine bağlı olarak muhasebeciye duyulan ihtiyacın artması ve okulların önem kazanmasının bir sonucu olarak değerlendirilebilir. Ayrıca Türkiye'nin gelişmesine bağlı olarak bayanların da muhasebeye ilgi duymaya başladıkları ve muhasebe eğitimi aldıkları yukarıdaki tablodan anlaşılmaktadır.

Türkiye'de Kuruluş Döneminde akademisyenlerinin ve uzmanlarının yapıtlarında muhasebenin teorik yanı ile pratiğinin birlikte verildiği görülmektedir. Bu bağlamda Kuruluş Döneminde yazılan muhasebe öğreti kitaplarından bazıları aşağıda sıralanmıştır (ÜSTÜNEL, 2008, s.3). Bunlar:

- Kirkor Kömürcüyan'ın "İhtisas Muhasebeleri"

- Rasim Hilmi'nin "Envanter ve Bilânço Tetkikleri"
- Prof. Cevat Yücesoy'un "Şirketler Muhasebesi"
- Prof. Osman Arkun'un "Muhasebe Teorisi ve Pratiği"
- Süleyman F. Şahinbaş'ın "Ticari ve Sınaî Muhasebe Bilgileri"
- Rasim Saydar'ın "Envanter ve Bilânço"
- A. Haydar Erişkin'in "Bilânço ve Tetkikleri" dir.

Yukarıda sıralanan öğreti kitaplarında çağdaş muhasebe uygulamalarından örnekler görmek mümkündür. Bunlardan başka muhasebenin teorisine ilişkin yayımlanan eserlere de rastlanmaktadır. Özellikle Hitler Almanya'sının baskısında kurtulmak amacıyla Türkiye'ye sığınan Musevi öğretim üyelerinin bu dönemde yazdıkları kitaplar yüksek öğretimde okutulmaya başlanmıştır. Bunlardan en önemlisi Prof. Dr. Alfred Isaac'ın 1940 yılında yayımladığı "Muhasebe Nazariyeleri" adlı kitabıdır. Bu kitap Türkiye için önemli bir kaynaktır. Yine Prof. Dr. Alfred Isaac'ın 1945 yılında Aziz Tahsin Balkanlı ile birlikte kaleme aldığı "Muhasebe Tatbikatı" adlı kitapta sanayi muhasebesi ve kambiyo muhasebesi ile bilânço tanzimine ilişkin örneklere yer verilmiştir (BANAR-ASLAN, 2009, s.94). Ayrıca akademik bir kariyeri olmamakla birlikte, doğrudan uygulamanın içinden gelmiş pek çok uzmanın eserlerine de kütüphanelerde rastlamak mümkündür. Muhasebe alanına aktarılan bu bilgiler uzun yıllar Türk muhasebe uygulamalarına rehber olmuştur. Ancak bu kitapların muhasebe literatürüne dünya çapında katkı sağlayacak çalışmalar olmadıkları, daha ziyade ülke içindeki ihtiyacı karşılamaya yönelik olarak hazırlandıkları ifade edilebilir. Yukarıdaki gelişmeler değerlendirildiğinde 1923–1949 yılları arasında, muhasebe öğretiminin yüksek öğretimdeki gelişmeye paralel bir artış seyri izlediği sonucuna ulaşılabilir.

3102. Muhasebe Mesleği ve Uygulamaları

Kuruluş Döneminde Türkiye'de yeterli düzeyde sermaye olmaması ekonominin, işletmelerin ve muhasebenin gelişmesinin önündeki en önemli engeldi. Bu sebeple, Türkiye ekonomisinin ve özel işletmelerin gelişmelerinde model olması için oluşturulan devlet mülkiyetindeki ekonomik kuruluşlar (Kamu İktisadi Teşebbüsleri- KİT) çağdaş muhasebe uygulamalarının gelişimini etkilemiştir (ÖRTEN, 2007, s.42). Dolayısıyla Türkiye'deki ilk muhasebe çalışmaları ve uygulamaları KİT'lerde gerçekleştirilmiştir. Yine bu dönemde genellikle Batılı ülkelerden aktarılan muhasebe kural ile uygulamaları, Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin kanunlarına ve KİT'lere girmeye başlamıştır. Anılan dönemde yavaş yavaş büyüyen özel işletmeler de KİT'lerden aktardıkları muhasebe sistem ve uygulamalarını kullanmayı tercih etmiştir. Ayrıca 1926 ve 1927 yıllarında gerçekleştirilen vergi reformu ile 1937 yılında yenilenen Türk Ticaret Kanunu aracılığıyla Türk vergi kanunlarına giren muhasebe ilke ve kuralları, sonraki yıllarda muhasebe uygulamalarını önemli biçimde etkilemiştir (ARIKAN, 2004, s.51).

Bir ülkede muhasebe uygulamalarını etkileyen gelişmelerin hem pozitif hem de negatif yönleri vardır. Bu bağlamda Türkiye'de muhasebe uygulamalarının gelişimini pozitif yönde etkileyen olaylar aşağıdaki gibi özetlenebilir (ÖRTEN, 2007, s.40). Bunlar:

- Muhasebe uygulamalarının temelini oluşturan Türk Ticaret Kanunu'nun Fransız Ticaret Kanunu'ndan tercüme edilerek yürürlüğe konulması,

- Fransız uygulamalarından hareket edilerek çağdaş muhasebe derslerinin yüksek okullarda ve üniversitelerde okutulmaya başlanması,

- Fransa'da eğitim görmüş olan eğitim personeli aracılığıyla çift yanlı muhasebe sistemine göre yeniden düzenlenmiş yeni bir müfredatın öğretilmeye başlanması,

- Günümüzdeki ile kıyaslanması mümkün olmasa da İstanbul'da bir borsa kurulmasıdır.

Yukarıda sıralanan hususlar genelde muhasebenin özelde ise muhasebe uygulamalarının gelişmesine olumlu katkılar yapmış, muhasebe uygulamalarının gelişimini hızlandırmıştır.

XX. yüzyılın ilk yarısında Türkiye'de muhasebe uygulamalarının gelişimini negatif yönde etkileyen olaylar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (ÖRTEN, 2007, s.41; ÖRTEN-BAYIRLI, 2008, s.3).Bunlar:

- Ekonomik gelişmişliğin yeni endüstriler ve ticari işletmeler için henüz yeterli düzeyde olmaması,

- Vergi ile ilgili düzenlemelerin muhasebe uygulamalarının gelişimi için henüz yeterli düzeyde olmaması,

- Milli sermaye ile kurulmuş herhangi bir Türk bankasının mevcut olmaması,

- Kapitülasyonlar ve Duyun-u Umumiye'nin olumsuz etkilerinin hala sözkonusu olması,

- Muhasebe mesleğine ilişkin bir yasal düzenleme oluşturulamaması,

- Muhasebe uygulamalarının gelişiminde yararlı olabilecek SPK ve BDDK gibi kuruluşların henüz oluşturulamamış olması,

- Tekdüzen muhasebe sistemine ilişkin herhangi bir çalışma yapılmamış olması,

- FASB ve IASB gibi muhasebe ilkelerini belirleyecek ve muhasebe uygulamalarına yön verecek bir milli muhasebe kurulunun mevcut olmamasıdır.

Yukarıda sıralanan şartlar genelde muhasebenin özelde ise muhasebe mesleği ile uygulamalarının gelişimini sekteye uğratmış ve muhasebe uygulamalarının arzu edilen seviyeye ulaşmasını geciktirmiştir.

Muhasebe uygulamaları Osmanlı İmparatorluğu zamanında başlamış olup bu uygulamaların birçoğu Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulmasından sonra da varlığını devam ettirmiştir. Cumhuriyetin ilanından sonra muhasebe eğitim sisteminin oluşturulmasında çiftyanlı kayıt yöntemi temel alınmıştır. Büyük oranda Fransız ve Alman muhasebe sisteminden esinlenerek geliştirilen muhasebe sistemleri devlet dairelerinde ve kamu kurumlarında bütünleşik bir şekilde uygulanmaya çalışılmıştır (APAK-ÇEVİK-YILDIZ, 2007, s.142).

Kuruluş Dönemi incelendiğinde, bu dönemde Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının yavaş bir gelişme gösterdiği görülmektedir. Bu uygulamaların yavaş gelişmesinde, devlet işletmelerinin ekonomik yapı içinde çok güçlenmesi ile özel kesim işletmelerinin gelişmesini önlemeye yönelik devlet bürokrasisinin önemli payı vardır. Çünkü etkin muhasebe uygulamalarının var olabilmesi, güçlü özel kesim işletmelerinin varlığına ve devlet işletmeleri ile birlikte serbest rekabet koşullarında, uyum içinde çalışmalarına bağlıdır (ARIKAN, 2004, s.52).

Kuruluş Dönemindeki ekonomik koşulların Türkiye'de muhasebe mesleğinin organize olmasını ertelediği ileri sürülebilir (GÜCENME-ARSOY, 2008, s.76). Sözkonusu dönemde muhasebe ve denetim mesleğini yasal dayanağa kavuşturmaya yönelik üç girişim olmuştur. İlk girişim 1932 yılında Ticaret Vekâleti'nce ilk meslek yasası tasarısının hazırlanmasıdır. Ancak ilgili yasa tasarısı bakanlıklar arasında gidip geldikten sonra Maliye Bakanlığı'nın arşivinde kaybolmuştur. İkinci girişim 1938 yılında gerçekleştirilmiştir. Anılan yılda çıkarılan Avukatlık Kanunu ile birlikte "Hesap Mütehassıslığı Kanun Tasarısı" da hükümet tarafından hazırlanmıştır. Ancak tasarı, muhasebe mesleği mensuplarının, müşterilerini yargı önünde temsil etme hakkına sahip olmasıyla ilgili bir madde içerdiği için, büyük çoğunluğu avukatlardan oluşan TBMM'deki şiddetli karşı çıkmalar sonucu, daha tasarı aşamasındayken geri çekilmiştir (ARIKAN, 2004, s.57). Mesleğin yasalaşmasına yönelik ilk iki girişim o zamanki adıyla "Ticaret

Vekâletince" yapılan çalışmalardır. Bu alandaki üçüncü girişim ise Maliye Bakanlığı'nca gerçekleştirilmiştir. Sözkonusu girişim, 1949 yılında Vergi Usul Kanunu'nun çıkarılması sırasında, anılan Kanunun içerisinde mesleği düzenleme ve örgütlemeye yönelik kimi hükümlere yer verilmesi suretiyle gerçekleştirilmiş ancak bu girişim de sonuçsuz kalmıştır (ARIKAN, 2004, s.72). Kısacası, Kuruluş Döneminde nasıl muhasebeci olunacağına ilişkin herhangi bir yasal düzenleme yapılamamıştır. Bu anlamda anılan dönemde muhasebeci olabilmek için okur-yazar olma ve muhasebe uygulamalarını belirli düzeyde bilmenin yeterli olduğu ileri sürülebilir (EROL-ÖREN, 2007, s.584).

Türkiye'de Kuruluş Döneminde muhasebe mesleğinin yasal nitelik kazanamamasının en büyük nedeni, bu mesleğe talebi yaratacak kurumların mevcut olmayışıdır. Türkiye'de ekonomik faaliyetlerin büyük bir kısmı devlet yatırımlarıyla oluşturulmuş Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nce sürdürülmüştür. Kısacası Cumhuriyetin ilk yıllarında Kamu idaresi ekonomik hayatta baskın olup devlet tarafından yönetilen işletmelerin faaliyetleriyle ilgili bilgilerin kamuoyuna açıklanması gibi bir ihtiyacın olmadığı ileri sürülebilir. Bu bağlamda kamu işletmelerinde, muhasebe bilgileri yönetimsel kararlarla sınırlı olarak ekonomik planlar yapmak amacıyla kullanılmaktaydı (GÜCENME-ARSOY, 2008, s.76). Ancak Kuruluş Döneminin ilk yıllarında, yeterli olmasa da yine de bir ekonomik faaliyet vardı. Her ekonomik faaliyetle gerçekleşen finansal olayların kaydı, raporlanması ve denetimi konularında muhasebe hizmetine talep oluşmuştu. İşte bu noktada devlet, muhasebe mesleğinin gelişiminde çok önemli bir dönemeci daha atlamış ve bu hizmeti dışarıdan muhasebe uzmanlarından sağlamak yerine, kendi kurumları içerisinde oluşturduğu muhasebe uzmanlarından yararlanma yoluna gitmiştir. Bu doğrultuda 1938 yılında 3460 Sayılı KİT Kanunu ile "Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu" oluşturulmuş ve KİT'ler için özel kesim işletmelerinden farklı bir denetim düzeni kurulmuştur. Bu düzenleme ile genellikle Almanya'dan devralınan hesap planları ve muhasebe kurallarının KİT'lere taşınmaya başlandığı belirtilebilir (ARIKAN, 2004, s.56).

XX. yüzyılın ilk çeyreğinde, Türkiye'de muhasebe uygulamaları temelde Fransız uygulamalarından etkilenmiştir. Sözkonusu periyotta Alman uygulamalarının Türk muhasebe sistemi üzerindeki etkileri sınırlı ve geçici bir niteliğe sahiptir. Bu bağlamda 1930'lu yıllara kadar Fransız mevzuatı ve yayınları uygulanmış, 1930–1950 yılları arasında ise Alman mevzuatının ve yayınlarının etkisi görüldüğü ifade edilebilir

(MUGAN, 1995, s.352; www.ebso.org.tr). Ticari muhasebede yaşanan gelişmelerin etkileri analiz edildiğinde Fransız uygulamalarının bu dönemde Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının belirlenmesinde rolü açıkça görülebilir. Örneğin, bu dönemde muhasebe, Fransa'da olduğu gibi öncelikle ticari işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir şekilde uygulanmaktaydı. Daha sonra muhasebenin kapsamı adım adım genişletilerek Türk muhasebe sisteminin kurulmasına kadar gelinmiştir (ÖRTEN, 2007, s.39).

Türkiye'de muhasebe mesleği ve uygulamalarının gelişiminde meslekle ilgili kurulan derneklerin ve kuruluşların da önemli katkıları olmuştur. Bu bağlamda 1942 yılında "Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği (bu derneğin adı 1967 yılında "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" olarak değiştirilmiştir)" ile 1945 yılında "Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu"nun kurulması Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişimi içinde önemli birer kilometre taşı olmuştur. Bu kuruluşlar mesleğin tanımlanması, topluma anlatılması, dünya uygulamalarının ülkeye taşınması, ilgili uluslararası çalışmalarda ülkenin temsil edilmesi konularında çok değerli hizmetlerde bulunmanın yanında muhasebe alanındaki bundan sonraki her gelişmede önemli rol oynamışlardır (ARIKAN, 2004, s.58; ÜSTÜNEL, 2008, s.1651).

Sonuç olarak, Türkiye'de muhasebe uygulamaları uzun yıllar, vergi muhasebeciliği şeklinde gelişmiştir. Bu anlayış, Türkiye'deki meslek örgütlenmesine bağlı olarak muhasebe mesleğinin profesyonelleşmesine, sermaye piyasalarının gelişimine, işletmelerin kurumsallaşmasına, işletme yönetimi anlayışının gelişmesine paralel olarak değişmektedir (NALBANTOĞLU, 2006, s.4).

311. Çevresel Faktörlerin Etkilerinin Değerlendirilmesi

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin Kuruluş Döneminde birçok reform gerçekleştirildiği ifade edilebilir. Diğer bir ifadeyle, bu dönemde Türk politik ve ekonomik sisteminde önemli değişikliklere neden olan köklü reformlar gerçekleştirilmiştir. Türkiye'nin muhasebe sistem ve uygulamaları da bu gelişmelerden etkilenmiştir. Cumhuriyetin kuruluş yılı olan 1923 yılı yüzü batıya dönük bir ekonomik sistemin uygulanmaya başlandığı yıldır. Bu durumun doğal bir sonucu olarak anılan

dönemin ilk yıllarında özel teşebbüsü geliştirmeye yönelik politikalar uygulanmaya konmuştur. Ancak 1929 yılı Büyük Dünya Bunalımı'nın etkisiyle bu politikadan uzaklaşılmış, devletçiliği ön plana alan ve gerekli olan yatırımların devlet eli ile yapılması esasına dayanan politikalar tercih edilmek zorunda kalınmıştır. II. Dünya Savaşı'nın ardından uygulamaya konulan politikalarda ise Batı Avrupa ülkelerinden ziyade ABD'nin etkisi hissedilmeye başlanmıştır. Bu dönemin sonlarına doğru özel sektörü teşvik edici, geliştirici politikalar yeniden üretilmeye ve uygulamaya konulmaya başlanmıştır.

Politik faktörlerin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etkileri kısmında açıklandığı üzere, bir ülkenin politik sistemi o ülkede geçerli olacak ekonomik sistemin belirlenmesinde etkin rol oynayabilmektedir. Buradan hareketle de ilgili ülkedeki muhasebe sisteminin belirlenmesinde de söz sahibi olabilmektedir. Bu varsayımın Türkiye örneği incelendiğinde doğru olduğu görülmektedir. Çünkü Türkiye Cumhuriyeti kurulduğunda ülkeyi yöneten kişiler "her alanda tam anlamı ile bağımsızlık elde etmek ve çağdaş uygarlık seviyesine ulaşmak" biçiminde açıklanabilecek belirli bir politik görüşe sahiptiler. Bu görüş doğrultusunda gelişmiş Batı Avrupa ülkelerinde geçerli olan ekonomik sistem benimsenmiş ve uygulanmaya çalışılmıştır. Daha sonra da benimsenen bu ekonomik sistemin gereksinimlerine cevap verebilecek bir muhasebe sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır. Diğer bir ifade ile Avrupa'nın ekonomik sistemi ile muhasebe sistemi ülke yönetiminde söz sahibi olanlara model oluşturmuştur. Ayrıca Batılı devletlerden öğrenilenlere olan yüksek düzeyde bağlılık nedeniyle muhasebe sistem ve uygulamaları gelişmiş Avrupa ülkelerinin deneyimlerine göre sürekli olarak revize edilmiştir. Bu durum politik faktörlerin yanında uluslararası faktörlerin de bu dönemde Türk muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde güçlü bir etkiye sahip olduğunu göstermesi açısından önemlidir.

Kuruluş Dönemin ilk yıllarında kültürel faktörlerin etkisinin oldukça güçlü olduğu ileri sürülebilir. Bu doğrultuda Osmanlı İmparatorluğu döneminde kullanılan birçok muhasebe yöntemi ile vergi türü Cumhuriyetin ilanı ve yeni devletin oluşturulmasından sonra da varlıklarını devam ettirmiştir. 1926 yılında yürürlükten kaldırılan aşar vergisi uygulaması bu duruma güzel bir örnek oluşturmaktadır. Ancak 1928 yılında gerçekleştirilen Harf İnkılâbı'ndan sonra bu kültürel etkilerin azaldığı belirtilebilir.

İncelenen dönemde muhasebe eğitiminin politik amaçlara hizmet edecek bir yapıya sahip olduğu belirtilebilir. Bu doğrultuda Osmanlılar döneminde muhasebe eğitiminde geçerli olan usta çırak biçimindeki öğretim yöntemi terk edilerek muhasebe teorisinin sadece üniversitelerde ve diğer okullarda öğretilmesi yöntemi esas alınmıştır. Yine bu dönemin ilk yıllarında muhasebe eğitimi ve uygulamalarında önemli bir rol oynayan siyakat yazısından vazgeçilerek Latin alfabesini temel alan bir muhasebe eğitim sistemi uygulanmaya başlanmıştır. Bu durum eğitimle ilgili faktörlerin de anılan dönemde Türk muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde belirli bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir.

Öteyandan, Türkiye'de kayıt düzenine ihtiyaç duyulması için topluma dönük, büyük miktarlarda üretim yapılması gerektiği ileri sürülebilir. Bu şekilde bir üretim ve ticaret anlayışı Kuruluş Döneminde mevcut değildi. Bu nedenle anılan dönemde kayıt dışılığın muhasebenin gelişimine yönelik olumsuz etkisinin olduğu belirtilebilir.

Yukarıda ileri sürülen kanıtlar göstermektedir ki; Kuruluş Döneminde Türkiye'nin politik ve ekonomik gelişim sürecinde, buna bağlı olarak da muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde politik faktörlerin etkisi oldukça belirgindir. Bu doğrultuda ülkenin yönetiminde söz sahibi olanların politik düşünceleri ve bakış açılarına göre ülkenin hem ekonomik hem de muhasebe gelişimi şekillenmiştir. Sözkonusu politik kararların alınmasında da uluslararası faktörler, ekonomik faktörler, kültürel faktörler ve eğitimle ilgili faktörlerin güçlü etkileri olduğu ifade edilebilir. Diğer çevresel faktörlerin incelenen dönemde muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etkileri hususunda herhangi bir bilgi elde edilememiştir.

320. Yapılanma Dönemi (1950–1979)

Yapılanma Döneminde muhasebe sistemindeki, eğitimindeki, mesleği ile uygulamalarındaki gelişimler aşağıda ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

3200. Muhasebe Sistemi

II. Dünya Savaşı sonrasında Batı ülkeleriyle olan politik ve ekonomik ilişkiler artmaya başlamıştır. Bu gelişmeler ekonomik hayatın canlanması sonucunu doğurmuştur. Sözkonusu yıllarda, muhasebe sistem ve uygulamalarına ilişkin çağdaş teknikler içeren birçok vergi düzenlemesi gerçekleştirilmiştir. Anılan vergi düzenlemelerinin çoğunluğu 1949 yılı Vergi Reformu ile uygulamaya kazandırılmıştır (MARŞAP-AKBULUT, 2007, s.369).

Vergi mevzuatına ilişkin düzenlemeler Kuruluş Döneminde, muhasebe sistemine, uygulamalarına ve eğitimine gözardı edilemez katkılar sağlamıştır. Ancak, Yapılanma Döneminde sözkonusu düzenlemelerin muhasebe sistemine, uygulamalarına ve eğitimine doğrudan müdahale edici bir boyut aldığı belirtilebilir. Vergi mevzuatı ile muhasebe arasındaki bu ilişki Türkiye'de muhasebenin vergi amaçlı, vergi düzenlemeleri ağırlıklı ve vergiye yönelik tutulmasını da beraberinde getirmiştir. Bu çerçevede vergi mevzuatının gereklerini yerine getirmek ve işletme için en uygun vergi matrahını saptamak yönünde bir anlayışın hâkim olması, "vergi için muhasebe anlayışı"nı "bilgi için muhasebe" anlayışının önüne geçirmiştir. Gelinen noktada, muhasebe bilim adamları muhasebe kanun, ilke, yöntem, teori ve kuralları ile uluslararası muhasebe standartlarında yer alan hükümler yerine vergi mevzuatındaki düzenlemeleri esas almaya başlamışlardır. Bu duruma, olaylara dünyada yaşanan değişim ve gelişimin işletmelere etkileri bağlamında global bakmak yerine mevzuattaki hızlı ve karmaşık değişimlerle yerel bakma eğiliminin sebep olduğu ileri sürülebilir.

1950'li yıllar çağdaş gelir ve kurumlar vergilerine geçiş yıllarıdır. Bu tarihe kadar gelirin vergilendirilmesi 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile yapılmakta idi. Sözkonusu kanun ile ülkedeki beyannameli sınıf iyice daralmış, bütün Türkiye'de beyanname veren

mükellef sayısı 6 000'e kadar düşmüştü (ÖNER, 2001, s.476). Bu durum muhasebeciye olan ihtiyacı azalttığı gibi Maliye teşkilatı da geniş bir mükellef kitlesinin hesap ve beyannamelerini kontrol edebilmekten uzaktı. 1950 yılından itibaren kazanç vergisi rejimi terk edilerek gelir vergisi rejimine geçilmişti. Bu yeni vergi rejimi ile gerçek kişilerin bir yıl içinde elde ettiği gelirin toplamının istisnalar dışında tek bir gelir vergisi tarifesiyle, sermaye şirketleri ile iktisadi kamu kurumlarının da bağımsız bir kurumlar vergisi ile vergilenmesi amaçlanmıştı. Kazanç Vergisi ile ek vergiler de kaldırılmıştı. Böylece kural olarak beyan esasına dayanan bir uygulama başlatılmıştı. Sabit ve gezici olarak ticaret ve sanatla uğraşan küçük esnaf ise gayrisafi iradı ya da gündelik kazançları üzerinden Esnaf Vergisine tabi tutulmuştu. Beyan esasının bir gereği olarak Vergi Usul Kanunu ile dağınık usul hükümleri bir araya getirilmişti. Tarh esasları, beyanname, defter ile belge düzeni, değerleme, ceza ve itiraz hükümleri ayrıntılı olarak düzenlenmişti. Verginin tarh ve tahakkukuyla ilgili bu düzenlemeleri takiben 1953 yılında Osmanlı'dan kalma Tahsil-i Emval Kanunu kaldırılarak yerine 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kabul edildi. Bu kanun günümüzde vergi, resim, harç ve diğer kamu alacaklarının tahsilinde Maliye Bakanlığınca uygulanmaktadır. Yapılan tüm bu yasal düzenlemelerin, Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişimini olumlu bir şekilde etkilediği gibi muhasebe meslek elemanlarına olan ihtiyacı da artırdığı ifade edilebilir.

Yapılanma Döneminin ilk yıllarında vergi alanında yapılan reformlardan bir diğeri Gider Vergileri alanında yapılanıdır. Bu bağlamda, 1956 yılında kabul edilen 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu ile sanayinin gelişmesini engelleyen Muamele Vergisi ile dağınık haldeki tüketim vergileri kaldırılmış bunun yerine istihsal (tüketim) maddelerine ağırlık veren, mükellef sayısı az İstihsal Vergisi uygulanmaya başlanmıştır. Ayrıca nakliyat vergisi, PTT hizmetleri vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi adıyla hizmet vergileri de Gider Vergileri Kanununa dâhil edildi. Gider Vergileri Kanunu'ndaki bu vergiler Katma Değer Vergisinin uygulanmaya başlandığı 1985 yılına kadar yürürlükte kalmıştır. Tüm bu vergi düzenlemeleri sonucunda muhasebe sisteminde önemli değişiklikler yaşanmış, değişikliklere cevap verebilmek için muhasebede yeni yeni hesaplar kullanılmaya başlanmıştır. Günümüzde 6802 sayılı Kanunun sadece banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin hükümleri yürürlükte bulunmaktadır.

Yapılanma Döneminde muhasebenin gelişimini etkileyen en önemli olaylardan biri de Türk Ticaret Kanunu'nun 1956 yılında kabul edilmesidir. 1949 yılı Vergi Reformu sonucunda vergi kanunları, 1926 tarihli Ticaret Kanunu'ndan daha çağdaş bir duruma gelmişlerdi. Ayrıca Ticaret Kanunu dil bakımından da eskide kalmıştı. Bu nedenle sözkonusu Kanununun çağdaş bir duruma getirilmesi gerekiyordu. İşte bu gereksinimlere uyum sağlamak üzere 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu 01.01.1957 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanun'da muhasebe sözcüğü kullanılmamakla beraber, defter tutma yükümlülüğünden, defterlerin ispat gücü olarak kullanımına kadar birçok husus ortaya konulmuştur (GÜVEMLİ, 2001, s.187). Anılan Kanunda, yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, işletme defteri ve karar defteri olmak üzere beş defterden söz edilmektedir[5].

Ticaret Kanunu, vergi yasalarından çok önce, muhasebeyi biçimlendiren hükümler getirmişti. Bu bağlamda, 1850 yılında yürürlüğe giren, ancak fazla uygulama olanağı bulamayan Ticaret Kanunu'nda da muhasebeyi biçimlendiren hükümler yer almaktaydı. Sözkonusu hükümler, Ticaret Kanunu'nun 1926 yılındaki değişikliklerinde de yer almıştı. Ancak 1927 yılında kabul edilen Muamele Vergisi ve Kazanç Vergisi Kanunu'ndan sonra Ticaret Kanununun muhasebeyi biçimlendirme gücü vergi kanunlarına geçmişti. Bu güç 1949 yılı Vergi Reformuyla daha da artmıştı. Kısacası 1949 yılı Vergi Reformunun en önemli yanı, muhasebenin yönlendirilmesinde vergi kanunlarının ağırlığını ortaya koyması olmuştu. Yüzyılın ikinci yarısı boyunca bu etki devam etmiş, 1956 yılında yenilenmesine rağmen Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebeyi yönlendirmedeki etkisi ikinci dereceye düşmüştü (GÜVEMLİ, 2001, s.193).

Türkiye'de, Türk Ticaret Kanunu ve vergi kanunları genelde vergi ve muhasebe uygulamaları odaklıdır. Fakat bazen bu kanunlar ihtiyaçlara cevap verememektedir. Böylesine durumlarda, yasal açıdan meşru olan bazı kurumlar devlet işletmelerine yönelik öncü çalışmalar yapmışlardır (CİVAN-KÖTÜOĞLU-AKTAŞ, 2008, s.1671). Sözkonusu çalışmalar 1960 yılından sonra yoğunluk kazanmıştır. Anılan yıldan sonra tekdüzen muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla kurulan çeşitli komite ve kurulların yaptıkları

5 Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, gerek 1956 yılında çıkarılan Türk Ticaret Kanununda gerekse de 1949 vergi reformu ile çıkarılan vergi kanunlarında tanıtılan defter adları eskidir. Bunların çağın ve yaşayan dilin gereklerine uygun olarak Günlük Defter, Büyük Defter biçiminde adlandırılmaları daha uygun olabilir.

çalışmalar sonucunda, 1964 yılında çıkarılan 440 sayılı Kanun'la "İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDTYDK)" kurulmuştur. Komisyon kamu kurumlarında uygulanmak üzere oluşturduğu tekdüzen genel hesap planıyla birlikte, muhasebe uygulamalarının standartlaştırılması için gerekli hususları bir rapor halinde yayımladıktan sonra 1968 yılında dağılmıştır (YALKIN, 1975, ss. 50–51; ÇİFTÇİ, 2007, s.3; PAMUKÇU-ÇETİN-PAMUKÇU, 2008, s.1663). Bu çalışmalar sonucunca geliştirilen tekdüzen muhasebe sistemi 1972 yılından itibaren tüm kamu kuruluşlarında zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır. Bu sistemin tamamlayıcısı olarak ta 1977 yılında maliyet muhasebesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Önemli bir boşluğu dolduran ve özel sektör işletmeleri açısından da yol gösterici nitelikte olan sözkonusu düzenlemeler, büyük ölçüde Amerikan muhasebe teori ve uygulamalarına dayandırılmıştır. Tüm bu çalışmalar yapılırken Amerikan muhasebe sisteminden etkilenilmesinin sebepleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (ÖRTEN, 2007, s.8). Bunlar:

- "İktisadi Devlet Teşekkülleri'nin Temel Muhasebe Problemlerine İlişkin Öneriler ve Tavsiyeler" adlı bir rapor hazırlayan komisyon üyelerinin Amerikan muhasebe sistemi ve uygulamalarının esas alınmasının uygun olacağını ileri sürmeleri,

- Tekdüzen Muhasebe Sitemi geliştirilmesi amacıyla oluşturulmuş komitenin iki Amerikalı ve dört Türk uzmandan oluşması ve bu komitedeki Türk uzmanların[6] Amerikan okullarından mezun olmuş olmaları,

- ABD ile Türkiye arasında yapılan bir anlaşmaya dayalı olarak geliştirilen proje kapsamında akademisyen adaylarının yüksek lisans ve doktora eğitimleri için ABD'ye gönderilmiş olmaları,

- Yukarıda anılan proje kapsamında, Amerikalı bilim adamlarının Türkiye'de belirli okullarda muhasebe dersleri vermeye başlamış olmalarıdır.

İktisadi Devlet Teşekkülleri'nin ıslahı ve verimliliklerinin artırılmasına yönelik 1960 yılından sonra birçok komisyon ve çalışma grubu kurulduğu daha önce ifade edilmişti. Bu

6 Sözkonusu Komitede görev alan Türk uzmanlar Feridun Özgür, Mustafa Aysan, Rasim Saydar ve Osman Torun'dur.

amaçla teşkil edilmiş gruplardan birisi olan mali işler ve muhasebe grubu, yaptığı çalışmalar sonucunda Türkiye'de muhasebe sisteminde bazı aksaklıkları tespit etmiştir. Sözkonusu aksaklıklar aşağıda sıralanmıştır (YALKIN, 1975, s.50–51). Bunlar:

- Muhasebenin temel kavramları ile genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin uygulamada tamamen yer almaması veya yetersiz uygulanması,

- Yeterli ve tekdüze bir rapor sisteminin, ihtiyaçları karşılamaktan ve fonksiyonlarını ifa etmekten çok uzak bulunması,

- Hesap planı ve muhasebe usulleri ile mevcut raporlama sistemi arasında hiçbir ilişki bulunmaması,

- Muhasebe ile finansmanın, karar verme ve denetleme alanlarındaki bazı önemli hizmetlerin sağlanmasından uzak olması,

- Mali işler, muhasebe ve kontrol örgütlerinin faaliyet alanlarının çok dar olarak belirlenmesi,

- Çeşitli teşekküllerin uyguladığı muhasebe ilkeleri ve rapor sistemlerinin birbirinden farklı olması,

- Teşekküllerden talep edilen raporlar ve bilgiler konusunda ilgili Bakanlıklar ile çeşitli merciler arasındaki koordinasyonun yetersizliği,

- Birçok teşekkülün yapısının modern işletmecilik prensiplerine uygun olmamasının etkin bir muhasebe ve rapor sisteminin oluşturulmasına engel teşkil etmesidir.

Yukarıdaki bulgulardan hareketle, Türkiye'de uygulanabilecek bir tekdüzen muhasebe sistemine yönelik belirli bir talebin olduğu belirtilebilir.

Yapılanma Döneminde uluslararası ilişkiler alanında da önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu bağlamda Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) arasında gümrük birliğine dayanan ve ileride tam üyeliği öngören üç aşamalı "ortaklık anlaşması" 12.09.1963 tarihinde Ankara'da imzalanmıştır. Anlaşma Türkiye ile anılan topluluk arasında gittikçe gelişen bir gümrük birliğinin kurulmasını ve Türkiye'ye belirli bir mali yardım yapılmasını öngörmekteydi. Muhasebe sistemi de Avrupa Ekonomik Topluluğu ile yapılan Ankara anlaşmasından etkilenmiştir. Bu bağlamda muhasebe sisteminin Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun gereksinimlerine uyumlu hale getirilmesi için çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.

Yapılanma Döneminde bankacılık alanında da muhasebeye ilişkin düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda Türkiye Bankalar Birliği (TBB)'nin 1962 yılında yayımladığı kredi talep edenlerin düzenleyecekleri tip bilânço ve gelir tablosu formatlarının Türkiye'de özellikle bankalara yönelik bir muhasebe sisteminin gelişimine olumlu katkılar sağladığı belirtilebilir (TÜREDİ, 1984, s.3; ÇİFTÇİ, 2007, s.4).

Öteyandan, Yapılanma Döneminde Türkiye muhasebe standartlarının geliştirilmesine yönelik bazı çalışmalar da yapılmıştır. Bu bağlamda Mustafa AYSAN'ın çalışmaları sonucu 31 adet Uluslararası Muhasebe Standardı tercüme edilerek İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü tarafından 1977 yılında yayınlanmıştır. Sözkonusu gelişme, Türkiye'nin Uluslararası Muhasebe Standartları ile tanışmasına yönelik ilk teşebbüs olup ilerleyen yıllarda ülkenin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine olumlu katkıları olmuştur (ÜSTÜNEL, 2008, s.1655).

3201. Muhasebe Eğitimi

Yapılanma Döneminde muhasebe eğitimi veren yüksek öğretim kurumlarının sayısı artırılmaya çalışılmıştır. Özellikle 1950'li yıllarda, devletçi ekonomiden liberal ekonomiye geçişle birlikte, iktisat ve ticaret alanında eğitimli işgücüne olan talep artmıştır. Sözkonusu talebi karşılamak için Anadolu'da yüksek ticaret mektepleri açılmıştır(BANAR-ASLAN, 2009, s.91). Bu bağlamda 1955 yılında Ankara İktisat ve Ticaret Okulu ile 1958 yılında Eskişehir İktisat ve Ticaret Okulu açılmıştır. Daha sonra İstanbul ve İzmir'deki okullarla

birlikte yukarıda bahsedilen yeni açılmış iki okul 15.06.1959 tarih ve 7334 sayılı Kanun ile İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi haline dönüştürülmüştür. Bu yasal düzenleme, yüksek öğretimde muhasebe eğitiminin Anadolu'da yaygınlaşmasında, gelişmesinde ve artan muhasebeci gereksiniminin karşılanmasında önemli bir dönemeç olmuştur. İlerleyen yıllarda Bursa, Adana ve Trabzon'da da İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi kurulmuştur. Ayrıca bu akademilere bağlı olarak, muhasebe eğitimi veren birçok yüksek okul da açıldığı belirtilebilir (GÜVEMLİ, 2001, s.393).

Türkiye'de 1960 yılı sonrasında muhasebe eğitiminde, siyasi ve iktisadi yönden yakın bir ilişki halinde olunan ABD eğitim sisteminden etkilenme düzeyi artmıştır(ÖRTEN, 2007, s.8). Ayrıca IFAC(Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), FEE(Avrupa Muhasebeciler Federasyonu), IASC(Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) vb. kuruluşlarla ilişkiler Türkiye'de muhasebe eğitimini etkileyen ve gelişimine katkıda bulunan unsurlar olarak sayılabilir.

Aşağıda Tablo 9'da 1950- 1980 yılları arasında muhasebe eğitimi veren yüksek öğretim kurumlarıyla ilgili sayısal bilgilere yer verilmiştir.

Tablo : 9

1950–1980 Yılları Arasında Muhasebe Eğitimi Veren Yüksek Öğretim Kurumları

Ders Yılı	Okul Sayısı	Öğrenci Sayısı	Diploma Alanların Sayısı	Öğretim Elemanı Sayısı
1950–1951	4	3 471	442	133
1955–1956	5	6 673	481	197
1960–1961	7	16 131	1 096	338
1965–1966	11	25 177	2 099	381
1970–1971	20	42 838	4 409	653
1975–1976	31	56 228	5 991	1 083
1980–1981	48	60 653	7 287	1 793

KAYNAK: GÜVEMLİ, 2001, s.395.

Tablo 9'daki bilgilerden hareketle Yapılanma Döneminde Türkiye'deki muhasebe eğitimiyle ilgili aşağıdaki sonuçlar elde edilebilir (GÜVEMLİ, 2001, s.396–397).

- 1950- 1980 yılları arasında muhasebe eğitimi yapan okul sayısı dörtten kırksekize yükselmiş yani 12 kat artmıştır. Yine bu dönemde muhasebe eğitimi alan öğrenci sayısı da 3 471'den 60 653'e yükselmiş ve 17,4 kat artmıştır.

- İşletme ile iktisat eğitimi ve bunlara bağlı olarak da muhasebe eğitimi yaygınlaşmıştır.

- Programında muhasebe eğitimine yer veren İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, İktisat ve İşletme Fakültelerinin öğrenci sayılarının, Türkiye'deki yüksek öğretimin toplam öğrenci sayıları ile karşılaştırılmasında, muhasebe eğitimi alan öğrenci sayısının toplam öğrenci sayısı içindeki payının 1950-51 ders döneminde %14, 1960-61 döneminde %30,8, 1970-71 döneminde %25,2 ve 1980-81 döneminde de %18 olduğu belirtilebilir.

Yukarıdaki değerlendirmeler, ders programlarında muhasebeye yer veren okulların 1950–1980 yılları arasında önemli gelişmeler gösterdiğini ortaya koymaktadır. Bu gelişmelerin iki temel sebebi vardır (GÜVEMLİ, 2001, s.397). Bunlar:

1. 1950 yılı sonrasında izlenen liberal iktisat politikaları sonucu özel kesimin gelişmesiyle sanayi, ticaret ve hizmet işletmelerinin hem sayıca hem de büyüklük olarak artması, muhasebe ile işletme finansı eğitimi alan eleman gereksinimleri artırmıştır.

2. 1949 yılı vergi reformuyla yürürlüğe konulan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunları ile muhasebenin biçimsel çerçevesi oluşturulmaya çalışılmıştır. İşletmelerden alınan vergilerin mali tablolara dayanılarak, beyanname aracılığıyla alınması uygulaması yaygınlaşmıştır. Bu uygulamanın muhasebenin bütünlüğünü kapsaması, küçük işletmelerin dahi muhasebeciye daha fazla gereksinim duymasına yol açmıştır.

Öteyandan, Yapılanma Döneminde, muhasebeye yönelik bilimsel yaklaşım artarak devam ettiği belirtilebilir. Sözkonusu dönemde akademisyenlerin kitaplarında ele alınan

temel konulara; tarihi maliyet, tahakkuk esası, çiftyanlı kayıt yöntemi, tam açıklama, tutarlılık, dönen varlık/duran varlık ayırımı, kısa dönem/uzun dönem ayırımı örnek olarak verilebilir (ÜSTÜNEL, 2008, s.1654).

Özetle muhasebe eğitimi açısından Yapılanma Dönemi, İngilizcenin etkisinin arttığı, İngiltere-Amerika'da eğitim gören Türk bilim adamlarının sayısında artış yaşandığı bir dönem olmuştur.

3202. Muhasebe Mesleği ve Uygulamaları

Yapılanma Döneminde muhasebe ve denetim mesleğini yasal dayanağa kavuşturmaya yönelik dört teşebbüs olmuştur. Bunlardan ilki 1956 yılında, ikincisi 1962 yılında Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan bir tasarı aracılığıyla yapılmış ancak iki girişimde sonuçsuz kalmıştır. Üçüncü girişim, Maliye Bakanlığı'nca bir "Serbest Mali Müşavirlik Kanunu Taslağı" hazırlanması çalışmasıdır. Bu taslak Bakanlar Kurulu'nda görüşülüp tasarısı halini almış fakat yasalaşamadan kalmıştır. Bu dönemdeki dördüncü ve son girişim ise Maliye Bakanlığı'nca bir "Yeminli ve Serbest Mali Müşavirlik Kanunu Taslağı" hazırlanmasıdır. Sözkonusu taslak Bakanlar Kurulu'nda görüşülüp tasarı halini almış fakat bu girişim de yasalaşamadan sonuçsuz kalmıştır (ARIKAN, 2004, s.73).

Yapılanma Döneminde muhasebe uygulamalarının gelişiminin muhasebe ile ilgili yasal düzenlemelerden etkilendiği ileri sürülebilir. Sözkonusu etkilenmeye bağlı olarak, 1949 Vergi Reformu ile kabul edilen yasalar ve 1956 tarihli Türk Ticaret Kanunu Türkiye'de muhasebe uygulamalarında yeni bir dönemin başlangıcı olmuş ve günümüze kadar muhasebeyi yönlendirici bir rol üstlenmiştir. Bu bağlamda Türk Ticaret Kanunu'nda bilançonun formatı, şeffaflık, tam açıklama, defter değeri, kuruluş giderleri ve itfası, duran varlıklar, amortisman, sigorta değerinin açıklanması, maliyet ve cari değer ilişkisi, borsa rayici, değer düşüklüğü, ihraç edilen tahviller, kefalet ile taahhütlerin açıklanması, muhtemel zarar karşılıkları gibi muhasebeye ilişkin modern ilkelere yer verilmiştir (ÜSTÜNEL, 2008, s.3; www.alternatifymm.com). Ancak bu fevkalade ciddi ve sağlıklı alt yapıya rağmen, ekonominin ağır gelişiminden dolayı yukarıda sıralanan çağdaş ilkelerin Türkiye'de muhasebe alanında yeterince uygulama alanı bulamadığı ifade edilebilir.

Öteyandan Türk Ticaret Kanunu'ndaki değerleme hükümlerinin yanı sıra, ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin olarak 1950 yılında yürürlüğe giren ve 1961 yılında çeşitli değişikliklere uğrayan Vergi Usul Kanunu'nda da ayrıntılı değerleme ölçütlerine yer verilmiştir. Bu değerleme ölçütleri de doğal olarak vergiye tabi kazancın yüksek çıkmasını sağlamaya yöneliktirler. Türk Ticaret Kanunu ve vergi kanunlarında yer alan bu iki zıt düzenlemenin muhasebe uygulamaları açısından ikilem yarattığı ve Türkiye'de muhasebe uygulamalarının vergi mevzuatı çerçevesinde yürütülmesine sebep olduğu ileri sürülebilir (www.alternatifymm.com). Yani vergi kanunlarının Türkiye'de muhasebe uygulamalarının gelişimini büyük ölçüde etkilediği ifade edilebilir.

321. Çevresel Faktörlerin Etkilerinin Değerlendirilmesi

Yapılanma Döneminde de politik faktörlerin ekonomik kararların alınmasında ve dolaylı olarak muhasebe sistem ile uygulamalarının gelişiminde etkin rol oynadığı ileri sürülebilir. Bu bağlamda dönemin ilk on yılında iktidarı elinde tutan Demokrat Parti'nin görüşlerine uygun olarak dışa açılmacı bir ekonomik politika benimsenmiş, özel sektörün geliştirilmesi amaçlanmıştır. 1960 yılında yaşanan hükümet değişikliği sonrasında ülkeyi yönetenlerin politik görüşlerine uygun ekonomik politikalar uygulanmaya başlanmıştır. Özellikle 1970–1980 yılları arasında Türkiye'de tam bir kaos durumu hakim olmuş ve çok sık hükümet değişiklikleri yaşanmıştır. İktidara gelen hükümetler de kendilerinden önce iktidarda bulunan hükümet veya hükümetlerin politik görüşlerini benimsemediklerinden, kendi politik görüşlerine uygun ekonomik politikalar uygulamayı tercih etmişlerdi. Tüm bu politikaların ülkede geçerli olacak muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde belirleyici bir etkiye sahip oldukları belirtilebilir.

Kuruluş Döneminin son yılında (1949) gerçekleştirilen vergi reformunun etkileri Yapılanma Döneminin ilk yıllarında hissedilmeye başlanmıştır. Daha sonra zamanın gereksinimlerine uygun olarak Türk Ticaret Kanunu da yenilenmiştir. 1960 yılı sonrasında bütün bu yasal düzenlemeler yeniden ele alınarak revize edilmişlerdir. Çıkarılan tüm bu vergi kanunları muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde etkin rol oynamışlardır. Bu noktadan hareketle de Yapılanma Döneminde yasal faktörlerin Türkiye'de muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde belirleyici oldukları sonucuna ulaşılabilir.

Bu dönemde uluslararası faktörlerin etkisinin Kuruluş Dönemine kıyasla artmaya başladığı ileri sürülebilir. Anılan dönemde Avrupa Ekonomik Topluluğu ile sonu tam üyeliği kapsayan bir anlaşmaya imzalanmıştır. Bu anlaşmanın imzalanmasından sonra ilgili topluluğun gereksinimlerine göre ülkede geçerli olan muhasebe sistem ve uygulamaları yeniden ele alınmıştır. Türk muhasebe sistemi ile uygulamalarının Avrupa Ekonomik Topluluğu'na üye ülkelerin muhasebe sistem ve uygulamalarıyla uyumlu hale getirilmesine yönelik çalışmalara başlanmıştır. Ayrıca 1950'li yıllardan itibaren ABD ile olan yakınlaşma sonucunda Türk muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde Amerikan etkisinin daha belirgin bir nitelik kazandığı ifade edilebilir.

Yapılanma Döneminde, dışa açık ekonomik politikalar aracılığıyla özel kesim işletmeleri geliştirilmeye çalışılmıştır. İşletmelerin çalışma alanları genişlemiş, hizmet sektörü belirli bir önem kazanmıştır. Ekonomik gelişmeye bağlı olarak, artan finansal olayların kayıt altına alınması yeni muhasebe ilke ve kurallarının geliştirilmesine olanak tanımıştır. Bu açıklamalar anılan dönemde muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde ekonomik faktörlerin de etkin olduğunu göstermektedir.

Sözkonusu dönemde teknolojik faktörlerin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etkilerinin artmaya başladığı belirtilebilir. Özellikle yeni üretim tekniklerinin veya yöntemlerinin uygulanmaya başlanmasının muhasebe alanında tam zamanında maliyetleme ve yalın maliyetleme gibi yeni maliyetleme sistemlerinin kullanılmaya başlanmasına yol açtığı ifade edilebilir.

Yapılanma Döneminde kültürel faktörlerin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi üzerindeki etkilerinin bir önceki döneme kıyasla azaldığı ifade edilebilir. Bu gelişmede Cumhuriyet hükümetlerinin Osmanlı İmparatorluğu'ndan kalan muhasebeye ilişkin kural, ilke, gelenek ve alışkanlıkları çağdaş Batı ülkelerindeki uygulamalardan hareketle değiştirmesinin etkisi olduğu belirtilebilir.

Öteyandan, bu dönemde muhasebe ile ilgili bazı mesleki dernek ve kuruluşların oluşturulmaya başlandığı görülmektedir. Anılan kuruluşlara Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği örnek olarak verilebilir. Bu durum Yapılanma Döneminde Türkiye'de muhasebe

sistem ve uygulamalarını gelişiminde meslekle ilgili faktörlerin de belirli bir etkiye sahip olduklarını göstermektedir.

Ayrıca muhasebe eğitimi veren okul sayısındaki artış muhasebe eğitimi alanların sayısını artırmıştır. Böylece muhasebe bilgilerine olan ilgi artmıştır. Bu durum eğitimle ilgili faktörlerin Türkiye'nin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde etkili olduğunu göstermesi bakımından önemlidir.

330. Yeniden Yapılanma Dönemi (1980 ve sonrası)

Yeniden Yapılanma Döneminde muhasebe sistemindeki, eğitimindeki, mesleği ile uygulamalarındaki gelişimler aşağıda ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

3300. Muhasebe Sistemi

Yeniden Yapılanma Döneminde, artan vergi yükünün adaletsiz bir şekilde sabit gelir grupları üzerinde yoğunlaşması ve bütçe açıklarının yıllar itibariyle büyüme eğilimi göstermesi Türk vergi sisteminde yeni düzenlemeler yapılmasını zorunlu hale getirmiştir (PARASIZ, 1998, s.231). Bu noktadan hareketle 1980'den sonra vergi kanunlarında çok sayıda değişiklik yapılmıştır. Anılan tarihten sonra vergi tarifeleri gözden geçirilerek yeniden düzenlenmiş, yatırımları ve ihracatı teşvik eden yeni hükümler kabul edilmiş, yararını yitirmiş muafiyet ve istisnalar kaldırılmış ya da yeniden düzenlenmiştir. Gelir ile kurumlar vergisi mükelleflerine bilânçolarındaki kıymetleri yeniden değerleme imkânı tanınarak, şirketlere bu yolla sermaye artırımı ve tahvil ihracı imkânı tanınmıştır. Ayrıca, 1985 yılı başından itibaren banka ve sigorta muameleleri vergisi dışında kalan tüm gider vergileri ile işletme vergisi kaldırılmış yerine 3065 sayılı Kanunla katma değer vergisi uygulamaya konulmuştu. Daha sonra topladıkları belge karşılığında çalışanlarla emeklilere vergi iadesi yapılması uygulamasına başlanmıştır.

Yeniden Yapılanma Dönemindeki en önemli gelişmelerden biri 1981 yılında kabul edilen Sermaye Piyasası Kanunu'dur. Sözkonusu kanunla Türkiye ekonomisi, firmaların yatırımlarını geniş halk kitlelerine mal ederek bunların finansmanı hususunda en önemli

adımı atmış oldu. Anılan kanunun kabulünde Maliye Bakanlığı'na bağlı olması öngörülen Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), çok geçmeden Hazineye Bağlanmış, daha sonra da bağımsız bir yapıya kavuşmuştur.

Sermaye piyasasının gelişiminin Türkiye'de ekonomik gelişme açısından olumlu sonuçlar doğurduğu ifade edilebilir. Bu sonuçlardan önemlileri aşağıda özetlenmiştir.

- Hisselerin el değiştirebilmesine olanak tanıması,
- Pazar ekonomisine geçişi kolaylaştırması,
- Devlet işletmelerinin özelleştirilmesini mümkün kılması,
- Potansiyel yatırımcılara finansal analizler için bilgi sağlaması,
- İşletmelerin faaliyetlerine ilişkin derinlemesine ve kapsamlı açıklamalar yapılmasına aracı olmasıdır.

Sermaye Piyasası Kurulu, kurulmasından günümüze İstanbul Menkul Kıymetler Borsasının işleyişini gözeterek, kamu ve özel kesimden 300'ü aşkın firmanın halka açılmasını sağlamıştır. İstanbul Menkul Kıymetler Borsasının, piyasadaki yatırım araçlarını çeşitlendirerek, tasarrufları çok daha hızlı biçimde yatırımlara kanalize ettiği ve ekonomide dinamizmi artırmış olduğu genel kabul gören bir kanıdır. Yatırım araçlarını çeşitlendirmesi, bu araçları temel alan işlemlerin muhasebeleştirilmesi problemini gündeme taşımış, dolayısıyla muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine olumlu katkılar sağlamıştır.

Yeniden Yapılanma Dönemi içinde, 1986 yılında, Türkiye Bankalar Birliği bankalar için tekdüzen hesap planını uygulamaya koymuştur. Böylelikle bankaların hazırlamış oldukları mali tabloların karşılaştırılabilirlik düzeyleri artırılmaya çalışılmıştır. Ayrıca 1999 yılında yürürlüğe giren 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile bankaların faaliyetlerine ilişkin işlemlerini düzenlemek üzere Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

kurulmuştur. Kurum'un karar organı olarak belirlenen Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), kanunla kendisine verilen yetkiye dayanarak bankacılık alanında çeşitli düzenlemeler yapmaktadır. Anılan kurulun muhasebeye yönelik düzenlemelerde, uluslararası muhasebe standartları ile Avrupa Birliği düzenlemelerine uyumu göz önünde tuttuğu görülmektedir (ÇİFTÇİ, 2007,s.4).

Yeniden Yapılanma Döneminde tekdüzen bir muhasebe sistemi oluşturulmasına yönelik en önemli gelişme Maliye Bakanlığı'nın VUK' un 175. ve mükerrer 257. maddelerinin kendisine verdiği yetkiye dayanarak 01.01.1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1 Sıra Nr.lı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'ni yayımlamasıdır. Bu Tebliğ Türkiye'de bilânço esasına göre defter tutan bütün gerçek ve tüzel kişileri kapsamaktadır. Sözkonusu düzenleme, muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablolar ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ile işleyişi olmak üzere beş bölümden oluşmaktadır. Ondalık sisteme göre hazırlanmış Türk Tekdüzen Hesap Planı'nda çok uygun bir kodlama sistemi seçildiği ifade edilebilir (SELEK, 2000, s.1). 09.07.2009 tarihi itibariyle, 15 adet MSUGT yayımlanmıştır (www.gib.gov.tr). Buradaki temel amaç ülke genelinde geçerli olacak tekdüzen muhasebe sisteminin hayata geçirilmesidir. Ancak bu sistemin bölümlerinden biri olan hesap planı, belli bir sisteme dayanmaktan çok bir "sistemler karışımı" biçiminde ifade edilip, ölçme ve değerlemeye ilişkin ilkeler getirmemektedir.

Öteyandan Türkiye'de sigorta sektörünün finansal raporlarının, uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun olarak düzenlenmesinin sağlanması için gerekli düzenlemeleri hazırlamak ve yayımlamak, sigortacılık alanında yetkili otorite olan Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü'nün görevleri arasındadır. Bu yetkiden hareketle, anılan Genel Müdürlük tarafından 31.12.2004 tarih ve 25687 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliği ile 01.01.2005 tarihinden itibaren, sigortacılık muhasebe sisteminde de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum esası benimsenmiştir (www.tsrsb.org.tr). Sözkonusu yönetmelik uyarınca, halka açık olsun ya da olmasın tüm sigorta şirketleri, Hazine Müsteşarlığı'nca sigorta sektörüne yönelik standartlar yayınlanana kadar, SPK 11/25 Nr.lı Tebliğ'e uygun finansal tablolar hazırlamakla yükümlüdür.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Türkiye'de her kurum kendi yetki alanına giren alanda muhasebeye ilişkin düzenlemeler yapmaktadır. Bu durum ülkede muhasebe alanında bir karmaşa yaşanmasına neden olmaktadır. İşte Türkiye'de muhasebe alanındaki bu karmaşaya son vermek ve uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu ulusal muhasebe standartları oluşturmak amacıyla, 09.02.1994 tarihinde Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. Bu kurul kurulma amacına uygun olarak komiteler oluşturmuş ve bu komitelerin çalışmaları sonucunda 2003 yılına kadar 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) yayımlamıştır (www.turmob.org.tr). Benzer şekilde, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'la eklenen Ek–1. madde ile ulusal muhasebe standartlarını oluşturma konusunda yetkili olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Anılan kurul ilk toplantısını 07.03.2002 tarihinde yaparak faaliyete geçmiştir. TMSK, standart oluşturma sürecine hız kazandırmak amacıyla, öncelikle TMUDESK, SPK ve BDDK'nın yayımlamış olduğu standartlardan 17'sini "Birinci Taslak Metin" olarak kamuoyunun görüşlerine açmıştır. Daha sonra uluslararası arenada yaşanan gelişmelere paralel olarak, uluslararası muhasebe standartlarının "set olarak" uygulamaya konulması hususunda ilke kararı almıştır (ÇİFTÇİ, 2007, s.7). Bu amaçla IASB ile işbirliği halinde hazırlanan uluslararası muhasebe standartlarının Türkçe çevirileri "İkinci Taslak Metin" olarak 2004 yılı sonunda kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur. Gelinen noktada TMSK, 2005 yılı Ocak ayından itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS); 2007 yılı Mart ayından itibaren de Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları'nı (TMSY) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları'nı (TFRSY) Resmi Gazete'de yayımlamaya başlamıştır. 09.07.2009 tarihi itibariyle, kavramsal çerçeve dışında 41 adet TMS, 8 adet TFRS, 32 adet TMSY ve 18 adet TFRSY yayımlanmıştır (www.tmsk.org.tr).

Sonuç olarak, Yeniden Yapılanma Döneminde, muhasebe sisteminin gelişimini etkileyen önemli olaylar veya olgular yaşanmıştır. Bu olaylar veya olgular aşağıdaki gibi sıralanabilir (GÜVEMLİ, 2009, s. 230). Bunlar:

- Türkiye'nin dışa açılma politikası izlemesi sonucu muhasebenin kendisini uluslararası gelişmeler ve rekabetin içinde bulması,

- 1982 yılında gerçekleştirilen Cumhuriyet Döneminin en büyük üniversite reformu sonucunda yeni kurulan üniversitelerin Anadolu'nun her tarafına yayılması,

- 1989 tarihli 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile muhasebe mesleğinin yasal altyapıya kavuşturulması ve mesleğin Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde örgütlenmesi,

- Sermaye Piyasası Kurulu'nun oluşturulması,

- 1992 yılında yayımlanan Türk Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin 1994 yılında yürürlüğe girmesi,

- Ekonomik küreselleşmeyi giderek bilimsel küreselleşmenin izlemesidir.

Yukarıda ifade edilen gelişmeleri gelecek kuşakların, Türkiye'de muhasebe eğitiminin ve uygulamalarının gelişiminde dönüm noktası olarak değerlendirecekleri beklenmektedir.

3301. Muhasebe Eğitimi

Yeniden Yapılanma Döneminde muhasebe eğitiminin gelişimini etkileyen en önemli gelişme 1982 yılında yapılan Üniversite Reformu'dur. Bu Reform ile üniversitelerin Türkiye'de yaygınlaşması sağlanmıştır. Sözkonusu dönemde kamu ve özel sektör işletmeciliği ile vergileme alanında yaşanan gelişmelerin yanında muhasebe ile ilgili çıkar gruplarının artan gereksinimleri muhasebe eğitimini etkilemiştir. Diğer taraftan devlet, vakıf veya özel üniversitelerin sayısındaki artışla bu üniversitelere bağlı lisans ve önlisans alanlarında muhasebe eğitimi veren kurumların artması muhasebe eğitiminde kapsam, biçim, sunum şekli gibi çeşitli açılardan geçmişe kıyasla hissedilir gelişmelerin yaşanmasını sağlamıştır (DAŞTAN, 2008, s.72). Ancak Türk üniversitelerinin sahip

oldukları kaynakları muhasebe eğitiminin kalitesini yükseltmeye yönelik etkin bir şekilde kullanamadıkları ifade edilebilir (BAYAZITLI-ÇELİK, 2004, s.24).

1980'li yılların başında, Türkiye'de 18 fakülte ve 43 meslek yüksekokulunda muhasebe eğitimi verilmekteydi. Yükseköğretim Kurulu'nun (YÖK) kurulmasıyla bu kurumların biçimsel yapıları standartlaştırılmıştır. Yani bu kurumlar fakülte veya meslek yüksek okulu haline dönüştürülmüştür. YÖK döneminde muhasebe eğitimi veren meslek yüksek okulu sayısının artırılmasının kalitesiz bir muhasebe eğitiminin Anadolu'da yaygınlaşmasına yol açtığı ifade edilebilir (GÜVEMLİ, 2001, s.403). Önlisans düzeyinde eğitim yapan bu okulların Anadolu'da yaygınlaşması olumlu bir gelişmedir. Ancak bu okullarda, eğitim kadrosu açığının o yöredeki bankalarda, kamu kuruluşlarında ve büyük işletmelerde çalışanlardan, başka bir ifadeyle bilgi düzeyi ve eğitimci olma niteliği tartışmalı kişilerle karşılanması eğitimin kalitesini düşürdüğü ileri sürülebilir.

Aşağıda Tablo 10'da 1980- 2008 yılları arasındaki dönemde lisans ve ön lisans düzeyinde muhasebe eğitimi veren yükseköğretim kurumlarında eğitim alan öğrencilere ilişkin sayısal bilgilere yer verilmiştir.

Tablo : 10

1980–2008 Yılları Arasında Yükseköğretimde Muhasebe Eğitimi

Yıl	Öğrenci Sayısı	Yıl	Öğrenci Sayısı
1980	5 693	1995	19 017
1981	4 076	1996	22 656
1982	4 371	1997	26 841
1983	5 234	1998	31 308
1984	6 714	1999	37 120
1985	7 529	2000	41 716
1986	10 029	2001	46 293
1987	11 406	2002	51 663
1988	12 186	2003	57 796
1989	11 903	2004	52 989
1990	11 994	2005	51 627
1991	13 476	2006	62 521
1992	14 517	2007	73 065
1993	14 631	2008	79 250
1994	17 049		

KAYNAK: www.osym.gov.tr

Tablo 10'da görüldüğü üzere, lisans ve ön lisans düzeyinde muhasebe eğitimi alan öğrenci sayısı yıllar itibariyle artmıştır. 1980 yılında 5 693 kişi muhasebe eğitimi almışken 2008 yılında bu rakam yaklaşık % 139 oranında artarak 79 250 kişiye ulaşmıştır. Bu artışta muhasebe eğitimi veren yüksek öğretim kurumlarının sayıca artmasının etkisi büyüktür.

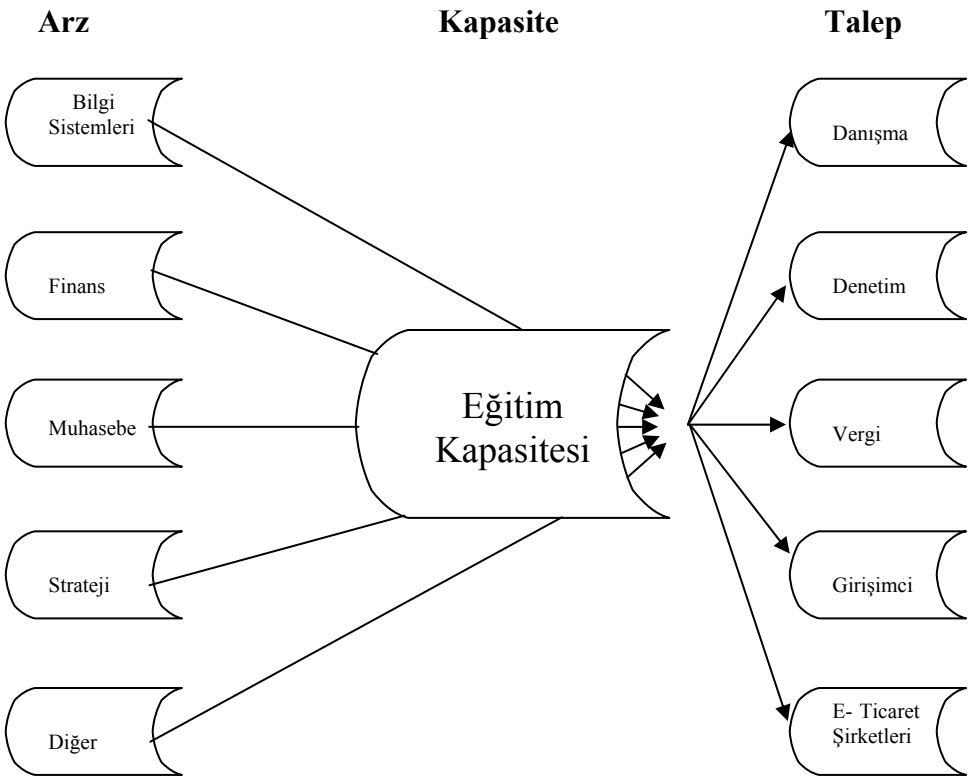
Yeniden Yapılanma Döneminde yasal düzenlemelerin muhasebe eğitimine yön verdiği ileri sürülebilir. Sermaye Piyasası Kurulu Standart Genel Hesap Planı (1983), Bankacılık Sektörü Tekdüzen Hesap Planı (1986), 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (1989) ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi (1994) bu dönemde muhasebe eğitimine yön veren düzenlemelerden bazılarıdır. Özellikle Tekdüzen Muhasebe Sisteminin kabulü Türkiye'de muhasebe eğitiminde bir birliğin sağlanması ve sistematik olarak tekdüzeliğin oluşturulması açısından büyük önem arz etmektedir. Ayrıca vergi kanunlarında yapılmış düzenlemelerin de özellikle vergi hukuku ve vergi muhasebesi alanlarında muhasebe eğitimine olumlu katkıları olduğu ifade edilebilir (DAŞTAN, 2008, s.73). Ayrıca IFAC, FEE, IASC vb. kuruluşlarla ilişkilerin yanında, Uluslararası Muhasebe Standartlarının tercümeleri ve

Türkiye'nin gerçekleri göz önünde tutularak hazırlanmış olan Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye'de muhasebe eğitimini etkileyen ve gelişimine katkıda bulunan unsurlar olarak sayılabilir.

Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerinin ortaya çıkarttığı yeni oluşumlar ve yarattığı olanaklar karşısında, muhasebe eğitim ve uygulamalarıyla, bu mesleği uygulayan ve akademik düzeyde öğretenlerde stratejik bir değişim kaçınılmaz bir gerçek olarak ortaya çıkmıştır. Teknolojik gelişmelerden etkilenen muhasebe eğitimi için, öncelikle muhasebe eğitimi verecek kişilerin eğitilmeleri ve bu konuları kavramalarının sağlanması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, muhasebe eğitimi veren kişilerin, ortaya çıkan teknolojik gelişmelere ayak uydurması ve bu uygulamaları ders programlarına uyarlayabilmeleri zorunluluktur. Sözkonusu gelişmeler, muhasebe eğitim sisteminin geliştirilmesi ve uygulanabilmesi için gerekli alt yapının oluşturulması gereksinimini ortaya koymaktadır. Bu sebeple muhasebecilerin, bilgileri değerlendiren, yorumlayan, konulara dikkat çeken ve yönetici için gerekli bilgileri belirleyip ortaya konmasını sağlayacak özelliklerle donatılmış, bilgi ve iletişim teknolojilerini iyi kullanabilecek şekilde eğitilmiş olması gerekmektedir. Gelinen noktada muhasebeyi, muhasebe mesleğini ve muhasebe eğitimini iş çözümleyicilik açısından görmek muhasebeye yapılacak en önemli yatırım olarak değerlendirilebilir (SEVİM, 2005, s.98).

Değişen dünyanın önemli bir parçası olma yolunda ilerleyen Türkiye'de muhasebe eğitimi veren kurumların eğitim programlarında yukarıda açıklanan değişimleri gözardı etmesi olası değildir. Bu anlayışın bir yansıması olarak sürekli mesleki eğitim programlarının yaşama geçirilmesi için Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği önemli bir adım atmıştır. Buna göre, TÜRMOB 24.03.2003 tarihinde Ankara Üniversitesi Rektörlüğü ile bir işbirliği protokolü imzalamıştır. Sözkonusu Protokole göre, Ankara Üniversitesi Uzaktan Eğitim Merkezi tarafından geliştirilen akıllı sınıf, web tabanlı eğitim, CD tabanlı eğitim yöntemleri kullanılarak TÜRMOB üyelerine ve meslek adaylarına yaygın eğitim programları uygulanmaktadır (NALBANTOĞLU, 2006, s.6).

Öteyandan çevresel faktörlerdeki değişimin muhasebe eğitimine olumlu katkıları olması muhtemeldir. Bu bağlamda politik, ekonomik, yasal, kültürel, teknolojik vb. çevresel faktörlerde yaşanan değişimler tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de muhasebe eğitiminin gelişimine katkı sağlamaktadır. Çevresel değişimlerin muhasebe eğitimine etkileri aşağıda Şekil 9'da gösterilmiştir.



Şekil : 9

Çevresel Değişimin Muhasebe Eğitimine Etkileri

KAYNAK: SEVİM, 2005, s.100.

Şekil 9'da görüldüğü üzere, çevresel faktörlerde meydana gelen değişimler muhasebe eğitiminde de değişme ve gelişmeyi mecburi kılmaktadır. Bu sebeple muhasebe eğitimi, işletme ile ilgili çıkar gruplarının taleplerindeki değişmelere bağlı olarak bilgi sistemleri, finans, muhasebe vb. alanlarda teorik bilgilere sahip aynı zamanda strateji geliştirebilen meslek elemanlarının yetiştirilebilmesi amacıyla yeniden ele alınmalıdır.

Türkiye'de 2008 yılı itibariyle 79 adet İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 2 adet İktisat Fakültesi, 10 adet İşletme Fakültesi ile bunlara bağlı İşletme, İktisat ve Maliye başta olmak üzere Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri, Kamu Yönetimi, Uluslararası İlişkiler, Ekonometri Bölümleri ile Orman Fakültesi ve Açıköğretim Fakültesi gibi yükseköğretim kurumlarında lisans düzeyinde muhasebe eğitimi verilmektedir. Lisans düzeyinde muhasebe eğitimi "Genel Muhasebe (Muhasebe-I, Muhasebe-II veya Envanter ve Bilânço), Şirketler Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi, Yönetim Muhasebesi, Bilgisayarlı Muhasebe, Finansal Tablolar Analizi, Muhasebe Organizasyonu, Vergi Muhasebesi, Denetim, Banka ve Sigorta Muhasebesi, Enflasyon Muhasebesi, Muhasebe Bilgi Sistemi, Muhasebe Uygulamaları gibi dersler aracılığıyla yürütülmektedir. Yine 2008 yılı sonu itibariyle Türkiye'de muhasebe bilim dalında görevli öğretim elemanı sayısının 85 Profesör Doktor, 26 Doçent Doktor, 61 Yardımcı Doçent Doktor ve 17 Öğretim görevlisi olmak üzere toplam 189 kişi olduğu görülmektedir (www.osym.gov.tr).

3302. Muhasebe Mesleği ve Uygulamaları

Türkiye'de muhasebe uygulamalarında 1980 yılına kadar yaşanan gelişmelerin tatmin edici düzeyde olmadığı ifade edilebilir (SİPAHİ-NUHOĞLU, 2007, s.384). Anılan yıldan sonra ise muhasebe ile ilgili yasal düzenlemelerin muhasebe uygulamalarının gelişiminde belirleyici bir etkiye sahip olduğu belirtilebilir (ÇİFTÇİ, 2007, s.1). Diğer bir ifadeyle, Türkiye'de muhasebe uygulamaları yasal düzenlemeler aracılığıyla şekillendirilmektedir. Sözkonusu yasal düzenlemeler aşağıdaki gibi sıralanabilir (KARAPINAR-AYIKOĞLU-BAYIRLI, 2007, s.201). Bunlar:

- Vergi kanunları,
- Türk Ticaret Kanunu,
- Sermaye Piyasası Kanunu,
- Bankalar Kanunu'dur.

Yukarıda sıralanan düzenlemelerden ilk ikisi muhasebe uygulamalarına ilişkin en kapsamlı düzenlemelerdir. Diğer ikisi olan Sermaye Piyasası Kanunu ile Bankalar Kanunu ise sadece belirli nitelikteki işletmelerle ilgili düzenlemelere yer vermektedirler. Özellikle 1950 yılında Vergi Usul Kanunu'nun ve ardından 1956 yılında yenilenen Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe konulması, Türkiye'de muhasebe uygulamalarında yeni bir dönemin başlangıcı olmuş ve bu kanunların muhasebe uygulamalarını yönlendirici gücü günümüze kadar etkisini sürdürmüştür.

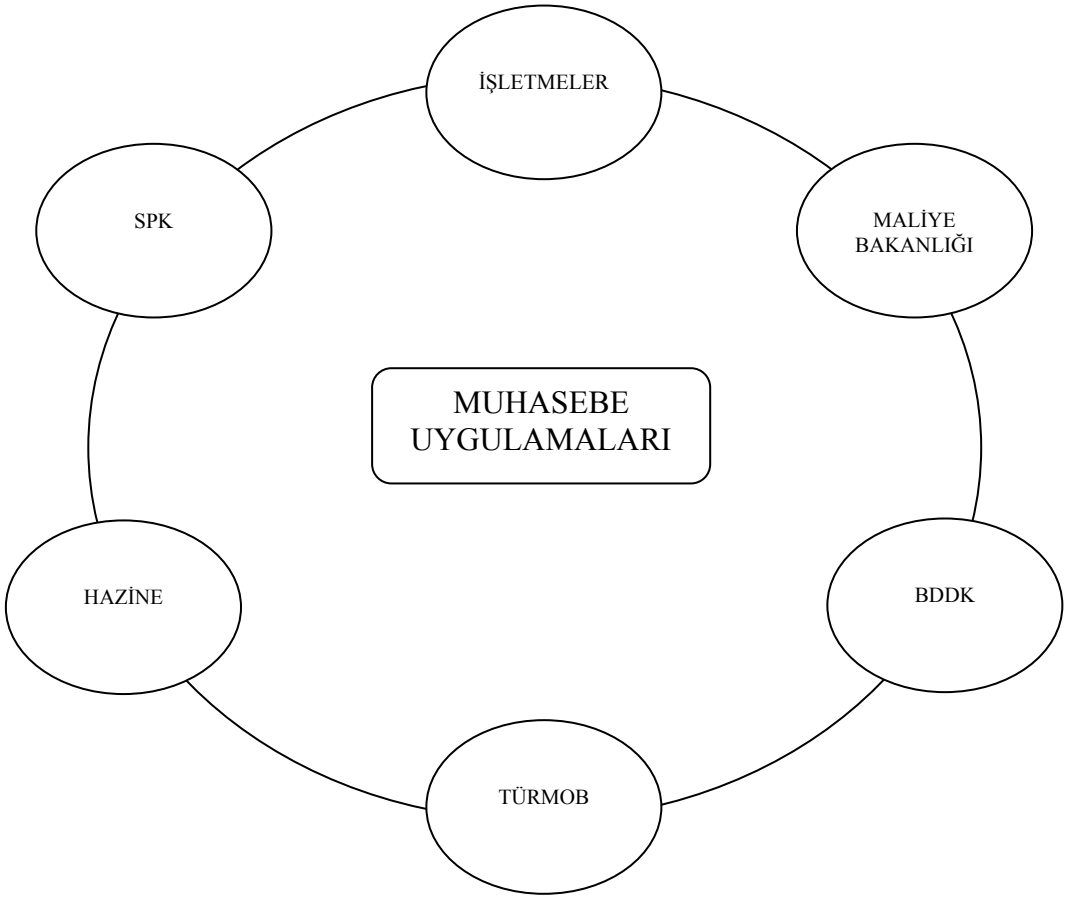
Yeniden Yapılanma Döneminde muhasebe ve denetim mesleğini yasal dayanağa kavuşturmaya yönelik üç teşebbüs olmuştur. İlk girişim 1984 yılında mesleğe yasal nitelik kazandırmaya yönelik bazı tasarı ve tekliflerin TBMM'ne verilmesidir. Sözkonusu tasarı ve teklifler TBMM Adalet Komisyonunda görüşülmüş ve 19.03.1985 tarihinde TBMM Başkanlığı aracılığıyla Plan ve Bütçe Komisyonuna verilmiş ancak yasalaşamamıştır. İkinci girişim, 1985 yılında Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yapılan çalışmadır. Ancak, bu girişim de anayasa ve meslek kanunu tekniğine aykırı bir tutum olduğundan sonuçsuz kalmıştır. Nihayet Cumhuriyet Döneminin onuncu, bu dönemin üçüncü girişimi doğrudan hükümetten gelmiştir. Bu bağlamda 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kabul edilmiştir. Tüzel kişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde ve Maliye Bakanlığı denetimine tabi Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları ile Birliği kurulmuştur (ARIKAN, 2004, s.74).

Esasen 1989 yılına kadar muhasebeci olabilmek için okur-yazar olmak yetmekteydi. Anılan yıla kadar muhasebe mesleğinin belirli standartları yoktu. En değerli muhasebeci vergiyi işletmeye en az verdiren muhasebecidir anlayışı egemendi. Bu yüzden muhasebecilik mesleğinin geçmişte ahlaki yönden büyük yaralar aldığı ileri sürülebilir. Meslek Kanunu'nun Haziran 1989 ayında yürürlüğe girmesiyle birlikte Türkiye'de muhasebe eğitim sistemi, biraz olsun dünya standartları düzeyine yaklaşmış, böylelikle mesleğe bir çeki düzen gelmiştir (CİVAN-YILDIZ, 2003, s.8).

Meslek yasası, ruhsat sahibi meslek mensuplarına vergi yükümlüleri ile devlet arasında köprü kurma görevini yüklemiştir. Bu nitelikleri ile muhasebe meslek mensuplarının ifa

ettikleri görevleri bir kamu hizmeti olarak değerlendirilerek kendilerine kamu sorumluluğu yüklenilmiş olmasına rağmen aynı derecede yetki verilmemiştir (NALBANTOĞLU, 2006, s.5). Yukarıda açıklanan veya uygulamada ortaya çıkan diğer problemlerin çözümü için 3568 sayılı muhasebe meslek yasasında, 10.07.2008 tarih ve 5786 sayılı Kanun'la bazı değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Sözkonusu 5786 sayılı Kanuna göre; "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu"nun adı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" biçiminde değiştirilmiştir. Diğer bir ifadeyle, 2008 yılında gerçekleştirilen değişiklikle "Serbest muhasebeci" unvanı kaldırılmıştır. Meslek mensubu olabilmek için aranan koşullarda değişiklik yapılarak ilke olarak unvanların sınavla kazanılmasına ilişkin düzenlemeler hayata geçirilmiştir. Bugün Türkiye'de Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler 70 ilde örgütlenmiş olup 2008 yılı itibariyle üye sayısı 71 679'a ulaşmıştır. Yeminli Mali Müşavirler ise 8 odada örgütlenmiş olup sayıları 3 815'i bulmuştur. 20 000 dolayında stajerde dikkate alındığında meslek odalarına kayıtlı meslek mensubu sayısının 100 000 dolayında olduğu belirtilebilir (www.turmob.org.tr).

Yeniden Yapılanma Döneminde, muhasebeye ilişkin ortaya çıkan sorunların ana nedeni Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının çok başlılığıdır. Meslek mensupları Maliye Bakanlığı'nın, Sermaye Piyasası Kurulu'nun, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun, Hazine Müsteşarlığı'nın, meslek örgütleri olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin muhasebe uygulamalarına ilişkin farklı beklentilerini karşılamak durumunda kalmaktadırlar. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulmasıyla bu sorunların bir ölçüde azaltılacağı beklenmektedir (NALBANTOĞLU, 2006, s.4). Türkiye'de muhasebe uygulamalarına etki eden kurumsal taraflar aşağıda Şekil 10'da gösterilmiştir.



Şekil : 10

Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarını Etkileyen Kurumsal Taraflar

KAYNAK: NALBANTOĞLU, 2006, s.5.

Yukarıda Şekil 10'da görüldüğü üzere, Türkiye'de muhasebe meslek mensupları görevlerini yerine getirirken farklı beklentilere uygun finansal bilgi üretmek zorundadırlar. Ayrıca, muhasebenin ve muhasebeciliğin yeni küresel çevreye uyumu için karar vericilerin ve muhasebeye ilişkin düzenlemeler yapan otoritelerin ortaya çıkan yeni ihtiyaçlarına cevap verebilecek şekilde, finansal muhasebenin ve onun temel çıktılarının geliştirilmesine yönelik çözümler üretmeleri gerekmektedir (ZENGAL-MHEDHBI, 2006, s.374). Böylelikle Türkiye'de muhasebe sistem ve uygulamalarının önündeki engeller kaldırılmış olacak ve muhasebe ilgili tüm çıkar gruplarının ihtiyaçlarına daha etkin bir şekilde cevap verebilecektir.

Öteyandan küreselleşme ve teknolojik ilerlemelere bağlı olarak geliştirilen yeni uygulamalar, topluma daha fazla katkıda bulunmaları için profesyonel muhasebecilere meydan okumaktadır. Sözkonusu meydan okuma onların yeterliliklerini sürdürmeye ve sorumluluklarını yerine getirmeye yöneliktir. Bu bağlamda muhasebe mesleğinin sürekliliği, muhasebecilerin bu meydan okumalara karşı koyabilme istek, bilgi, beceri ve sorumlulukları ile yakından ilgilidir. Yani bu sorumlulukların yerine getirilmesi muhasebecilerin gerekli donanıma sahip olmalarına bağlıdır. Bu nedenle, günümüzde muhasebecilik mesleği, mükemmel iletişim becerilerine sahip teknik uzmanlık bilgisi gerektirmektedir (CİVAN-YILDIZ, 2003, s.4; KALMIŞ-YILMAZ, 2004, s. 2; SEVİM, 2005, s.92). Profesyonel bir muhasebeci, teknik muhasebe bilgi ve becerilerini edinmekle birlikte, günümüz uygulamalarına cevap verebilecek danışmanlık, analistlik, iletişim, müzakere ve yöneticilik bilgi ile becerilerine de sahip olmalıdır.

Günümüzde bilgi teknolojilerindeki gelişim hızlı bir şekilde devam etmektedir. Bu gelişmenin etkilerinin en önemlilerinden biri muhasebe uygulamalarında ortaya çıkmaktadır. Bilgi teknolojilerindeki gelişmelere paralel olarak, iletişim teknolojilerindeki gelişmeler ve yaygın kullanım; muhasebe uygulamalarında ticari yazılım ürünlerinin ortaya çıkmasına yol açmış, bu da verilerin işlenme ve analiz etme sürecini önemli ölçüde etkilemiştir. Önceleri, muhasebe faaliyetlerinin bilgisayar ortamında izlenmesine öncülük eden "genel muhasebe programları" geliştirilmiştir. Bu programlarla defter tutma, beyanname ile bildirgelerin hızlı ve daha düşük maliyetle hazırlanması sağlanmıştır. Daha sonra planlama, kontrol ve karar desteği için gerekli bilgileri sağlamayan bu programlar yerine daha entegre programlar kullanılmaya başlanmış, böylelikle herhangi bir amaçla bilgisayara girilen bir bilginin muhasebe kaydının otomatik olarak yapılması sağlanmıştır. Son olarak işletmelerin tüm departman ve fonksiyonlarını bir bilgisayar sisteminde tümleşik hale getiren kurumsal kaynak planlaması (KKP) yazılımları geliştirilmiştir. İşletmelerin uygulamalarına bakıldığında bilgi teknolojilerinin ve yeni yazılımların muhasebe programlarının iş süreçlerinde büyük kolaylıklar sağladığı görülebilmektedir. Kısacası, bilgi teknolojilerindeki gelişmeyle eskiden günler alan birçok muhasebe işlemi, veri kaydı ve analizi günümüzde sadece dakikalar almakta, hata oranı da sıfıra yakın olmaktadır (GÜZEL-MERSİN, 2007, s.173).

Gerek bireysel ve toplumsal yaşamda gerekse işletmelerin organizasyon yapılarında sayısız etkiler meydana getiren bilgi teknolojilerinin muhasebe uygulamalarına etki etmemesi düşünülemez. Hayatın her alanını etkileyen, değiştiren veya değişime zorlayan bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, kuşkusuz muhasebe uygulamalarını da kavram, kapsam, işleyiş gibi her açıdan etkilemiş ve etkilemeye devam etmektedir. Bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin muhasebe uygulamalarına, muhasebe meslek mensuplarına, meslek mensuplarının faaliyetlerine ve muhasebe fonksiyonuna etkilerini yukarıda yapılan açıklamalar ışığında ayrıntılı olarak aşağıdaki gibi ortaya koymak mümkündür (DAŞTAN, 2008, ss.88–89). Bunlar:

- Bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin muhasebe uygulamalarına en açık etkisi çeşitli teknolojik araçların muhasebe sahasında uygulama alanı bulmasıyla olmuştur.

- Bilgi teknolojileri örgütlerin yapılanma, yönetilme ve işleyiş şekillerini etkilemiş, muhasebe faaliyetlerinin yapısı ile muhasebe meslek mensuplarının içinde bulundukları rekabet ortamını değiştirmiştir.

- Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler muhasebe fonksiyonu üzerinde verilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması gibi işlevlerde iş yükünü azaltmıştır. Bu durumun bir sonucu olarak muhasebenin işletme içindeki rolü yönetim sistemleri tasarlamak, elde edilen bilgileri analiz etmek, yorumlamak ve kullanmak şeklinde değişime uğratmıştır.

- Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler muhasebe mesleğinde adli muhasebecilik, bilgi teknolojisi ve e-ticaret gibi yeni uzmanlık alanlarının oluşması ile çok disiplinli uygulamaların ortaya çıkmasını sağlamıştır.

- Elektronik ticaretteki gelişmelerle meslekte verilen hizmetlerin elektronik ortamda sunulması, ayrıca bu alanda meslek için önemli görev ve fırsatların doğması yaşanmıştır.

- İnternet ortamında muhasebe mesleği ile ilgili yayınların takip edilmesi, bilgi edinme potansiyelini artırmış; faaliyetleri olumlu etkileyerek meslek mensuplarına rekabet üstünlüğü sağlamıştır.

- Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, finansal raporlamayı şekil ve içerik açılarından etkilemiştir. Bu gelişmeler sonucu işletmelerde gerçekleştirilen "periyodik finansal raporlama" yerini "sürekli finansal raporlama" ile hazırlanan finansal raporların elektronik ortamda sunulması uygulamasına bırakmıştır.

- Denetim süreci teknolojik gelişmelere bağlı olarak elektronik ortamda uygulanmaya başlamıştır. Bilgisayar ortamında denetim, denetim tekniklerinin bir kısmının otomatik olarak bilgi işlem sistemleriyle gerçekleştirilmesine imkân tanımıştır.

- Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler sayesinde gerçekleştirilen e-beyanname ve e-bildirge gibi uygulamalar, meslek mensuplarına para ile zaman tasarrufu sağlamanın yanında, taraflar açısından da bilgilerde doğruluk ve etkinlik sağlamıştır.

Yaşanan gelişmelere bağlı olarak, muhasebeye ilişkin konularda büyük ölçüde VUK' un etkisinde hazırlanan TTK'nın defterler, kayıt düzeni, hesap işleri, finansal tablolar, değerleme ilkeleri, yedek akçeler, tahviller, kamuyu aydınlatma vb. konulardaki hükümleri günümüz ihtiyaçlarına cevap verememektedir. Ayrıca, Dünyada son yıllarda yaşanan gelişmeler bütün piyasaları etkilemekte ve ülkeleri ticaret hukuku alanında reform yapmaya zorlamaktadır. Bu kapsamda, Türkiye'de mevcut TTK'nın yerine geçmek üzere 1999 yılında hazırlanmaya başlanan yeni TTK Tasarısı kamuoyunun görüşüne sunulduktan sonra yasalaşması için 09.01.2005 tarihinde TBMM'ye gönderilmiştir. Tasarıda muhasebe uygulamalarında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayımlayacağı standartların geçerli olması, sermaye şirketleri için denetim zorunluluğu, kamuyu aydınlatmaya yönelik hükümler vb. çok önemli düzenlemeler yer almaktadır. TTK Tasarısı'yla, Avrupa Birliği mevzuatı yanında, dünya ekonomik düzeninin gereklerine uyum sağlayarak, ulusal ticaret ve sanayinin gelişimine katkıda bulunmak hedeflenmektedir (ÇİFTÇİ, 2007, s.3). Ayrıca

anılan Tasarıda Türkiye Muhasebe Standartlarına atıf yapılmasından hareketle muhasebe standartlarının yasal bir nitelik kazanacakları ileri sürülebilir. Bu durumun Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının gelişimi açısından çok olumlu sonuçlar doğuracağı açıktır.

331. Çevresel Faktörlerin Etkilerinin Değerlendirilmesi

Yeniden Yapılanma Döneminde Türkiye'de muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminin bir nevi zorunlu tekdüzen muhasebe sisteme geçiş özelliği taşıdığı ifade edilebilir. Bu durum hükümetler tarafından hazırlanan yasal düzenlemelerle amaçlanmış, uluslararası ve ekonomik gelişmelerce de teşvik edilmiştir. Geleneksel hükümet politikaları reform yanlısı ve dünyaya açılma temelli değişmiştir. Yaşanan gelişmeler neticesinde Türkiye'de hükümetler muhasebe sisteminin gelişimine ilişkin tek belirleyici olma özelliğini kaybetmiş, uluslararası alandaki bazı kuruluşları da muhasebe sisteminin gelişimine ilişkin birer belirleyici olarak kabul etmek ve dikkate almak durumunda kalmıştır.

Yeniden Yapılanma Döneminde, Türkiye'nin ekonomik çevresinin uluslararası ekonomik çevre ile bütünleşmeye ve birçok benzerlikler göstermeye başladığı ileri sürülebilir. İktidardaki partiler ekonomik ve sosyal hayata ilişkin kararları alan tek merci olma niteliğini kaybetmiş bunun yerine piyasa ekonomisinin parçaları daha fazla önem kazanmaya başlamıştır. Esasen bu gelişmelerin başlangıcı bir önceki dönem olan Yapılanma Dönemine yani 1950'li yıllara kadar gitmektedir. Ancak Yeniden Yapılanma Döneminde bu etkiler daha belirgin olarak ortaya çıkmıştır. Gelinen noktada, Türkiye'de muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde sadece politik ve ekonomik faktörlerin değil, bunların yanında uluslararası, teknolojik ve yasal faktörler gibi bazı faktörlerinin etkilerinin de arttığı belirtilebilir.

Türkiye'de muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi üzerinde ekonomik faktörlerin etkisinin muhasebe teknikleri ve yöntemleri hususunda kendini gösterdiği ileri sürülebilir. Örneğin devlet işletmelerine yönelik yapılan özelleştirme temelli düzenlemeler ile sermaye piyasasına ve yabancı sermayeyi Türkiye'ye çekmeye yönelik yasal düzenlemeler muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini etkilemiştir. Özellikle

1990'lı yıllardan itibaren yapılan yasal düzenlemelerin ülkede geçerli olan muhasebe sistemine uluslararası bir nitelik kazandırmaya yönelik olduğu ileri sürülebilir. Bu düzenlemelere Türk Tekdüzen Hesap Planı, TMUDESK ve TMSK'nın yaptığı çalışmalar örnek olarak verilebilir. Gelinen noktada muhasebe sistem ve uygulamaları geliştirilirken hem uluslararası faktörler hem de Türkiye'nin kendine özgü şartları dikkate alınmaya başlanmıştır. Muhasebe farklı büyüklüğe sahip, farklı alanlarda faaliyet gösteren, farklı mülkiyet yapısına sahip işletmelerde veya kurumlarda farklı şekillerde uygulanmaya başlanmıştır. Kısacası, uluslararası faktörler muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde çok güçlü etki göstermeye başlamıştır.

Yeniden Yapılanma Döneminde, yasal faktörlerin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etkilerinin geçmiş dönemlere kıyasla daha belirgin olduğu ifade edilebilir. Muhasebe ile ilgili kanunların zamanın şartlarına göre yeniden ele alınmaları ve revize edilmeleri yeni muhasebe düzenlemelerinin yapılması ihtiyacını doğurmuştur. Bu durum anılan dönemde muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde yasal etkilerin daha üst düzeyde olduğunu göstermesi bakımından önemlidir.

Kültürel faktörlerin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi üzerindeki etkilerinin muhasebe standartları değerlendirildiğinde daha belirgin bir şekilde ortaya çıktığı belirtilebilir. Ancak hemen ifade etmek gerekmektedir ki, kültürel faktörlerin etkileri ekonomik ve uluslararası faktörlerin etkileri ile karşılaştırıldığında sınırlı düzeyde kalmıştır.

Eğitim, yeniden düzenlenen muhasebe sisteminin benimsenmesinde ve yerleştirilmesinde yararlanılan önemli bir araç haline gelmiştir. Öğrencilerin ve meslek mensuplarının eğitimi yeni oluşturulan muhasebe standartları ile muhasebe sisteminin ihtiyaçlarına göre güncellenmiş, standartlarla uyumlu hale getirilmiştir. Bu durumun muhasebe sisteminin uygulanmasını garanti altına aldığı gibi benimsenmesini de kolaylaştırdığı belirtilebilir. Ayrıca muhasebe eğitiminin sadece politik ve ekonomik gelişmenin ihtiyaçlarını karşılamaya çalışan bir araç olmadığı aynı zamanda muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine çok önemli katkılar sağladığı daha net olarak

anlaşıldığı ifade edilebilir. Gelinen noktada, eğitimle ilgili faktörlerin muhasebe sistem ve uygulamaları üzerindeki etkileri doğru bir biçimde algılanmaya başlanmıştır.

Yeniden Yapılanma Döneminde meslekle ilgili faktörlerin de muhasebe standartları aracılığıyla muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine etki ettiği ileri sürülebilir. Uluslararası muhasebe uygulamaları ile muhasebe teorilerinden, muhasebeye ilişkin uluslararası kurullar veya organizasyonlardan (FEE, FASB, IASB vb.) öğrenilenler aracılığıyla ülkedeki muhasebe uygulamaları geliştirilmiş ve çağın ihtiyaçlarına cevap verecek bir nitelik kazanmıştır. Yaşanan bu gelişmelerin Türk muhasebe uygulamalarının daha uluslararası bir nitelik kazanmaları sonucunu doğurduğu ifade edilebilir.

Yeniden Yapılanma Döneminde Türkiye'deki muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi üzerinde birçok faktörün etkili olduğu belirtilebilir. Yukarıda açıklandığı üzere, iktidardaki siyasi partinin görüşleri ile kararları muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminin yönünü belirlerken ekonomik ve uluslararası faktörler de muhasebe sistemi ile uygulamalarının içeriğinin belirlenmesinde rol oynamışlardır. Bunların dışında kültürel faktörler Türk muhasebe standartlarının ayrıntılarının belirlenmesinde, meslekle ilgili faktörler muhasebe uygulamalarının standartlaştırılması ve uluslararası uygulamalarla uyumlu bir nitelik kazanmalarında, eğitimle ilgili faktörler ise muhasebe sisteminin benimsenmesini ve uygulanmasını kolaylaştırma ile muhasebeye ilişkin yasal düzenlemelerin muhasebe sistemine derece derece kanuni bir nitelik kazandırmasında etkili olmuştur. Tüm bu açıklamalar Yeniden Yapılanma Döneminde, Türkiye'de muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde çevresel faktörlerin rolünü ortaya koyması bakımından önemli olarak değerlendirilebilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. TÜRKİYE'DE MUHASEBENİN GELİŞİMİNİ ETKİLEYEN ÇEVRESEL FAKTÖRLERİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

40. Genel Açıklama

Hızlı bir değişimin yaşandığı günümüz dünyasında, muhasebenin de bu değişimden etkilenmediği söylenemez. Muhasebe, çevresel faktörlerden kaynaklanan bu değişimlere ayak uydurabilmek ve ihtiyaçlara cevap verebilmek için kendini sürekli olarak yenilemektedir. Bu sebeple, muhasebenin boşlukta gelişmediği aksine yaşadığı yerin özelliklerine göre şekillendiği söylenebilir. Sözkonusu şekillenmede çevresel faktörler olarak isimlendirilebilecek değişkenlerin belirleyici olduğu ileri sürülebilir. Diğer bir ifadeyle, çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimini etkilediği ve muhasebenin de bu etkilenmeye bağlı olarak şekillendiği ifade edilebilir.

Türkiye'de muhasebenin gelişiminin çevresel faktörlerden ayrı düşünülmesi mümkün değildir. Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak Türkiye'de muhasebenin gelişiminde çevresel faktörlerin etkisini istatistiksel olarak belirlemeye yönelik yapılan anket çalışmasının sonuçları ortaya konulmuştur. Daha sonra ise sözkonusu sonuçlarının yorumlanmasına ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

41. Araştırmanın Önemi ve Amacı

Çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimine etkileri konusunda yapılan çalışmaların birçoğu konuyu teorik olarak ele almaktadır. Ayrıca yapılan çalışmaların pekçoğunda muhasebenin gelişimini etkileyen çevresel faktörler sınırlı olarak ele alınmış ve sözkonusu çalışmaların tamamında benzer faktörler açıklanmıştır. Konu, Türkiye açısından

değerlendirildiğinde, literatürde Türkiye'de çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimine etkileriyle ilgili çalışma sayısı yok denecek kadar azdır. Araştırmanın bu açıdan önemli olduğu ifade edilebilir.

Çalışmanın amacı, bu konuda Türkiye muhasebe literatüründeki boşluğu doldurmaya yönelik bulgular elde etmek ve akademisyenlerin dikkatini anılan konuya çekmektir. Bu çalışmanın yapılmasında araştırmacının amacı ve varmak istediği nokta ise Türkiye'de muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde çevresel faktörlerin etkilerini ortaya koyarak, muhasebe eğitimi ile mesleğinin ne kadar işlevsel olduğunu saptamaktır. Bu araştırma, çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimi üzerindeki etkisini ortaya koymaya, çevresel faktörlerin önemini daha net vurgulamaya ve araştırma kapsamındaki kişilerin çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimine etkisi konusundaki görüşlerini yansıtmaya yöneliktir.

42. Araştırmanın Yöntemi

Tanımlayıcı bir nitelik taşıyan araştırmanın amacını gerçekleştirmek için öncelikle çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimine etkilerine ilişkin literatür taraması yapılmıştır. Daha sonra mevcut durumu betimlemek amacı ile Türk üniversitelerinde görev yapan muhasebe öğretim elemanları ile muhasebe meslek odalarının başkanlarına yüz yüze görüşme yöntemi ile anket uygulanmıştır[7]. Araştırmanın amacını gerçekleştirebilmek için anket formundaki soruların hazırlanmasında Frank (1979), Belkaoui (1983), Nobes (1983), Gray (1988), Adhikari-Tondkar (1992), Hassabelnaby-Epps-Said (2003), Zhang (2005), Radebaugh (2005) ve Zengal-Mhedhbi (2006)'nin çalışmalarından faydalanılmıştır. Hazırlanan anket formu üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcılara, demografik özelliklerin belirlenmesine yönelik 5 soru, ikinci bölümde, muhasebenin gelişimini ölçmede yararlanılabilecek olası değişkenlerin belirlenmesine yönelik 13 soru, üçüncü bölümde ise muhasebenin gelişimine etki eden olası değişkenlerin belirlenmesine yönelik 36 soru sorulmuştur. İkinci ve üçüncü bölümdeki soruların 5'li Likert ölçeğine

[7] Hazırlanan taslak anket formu, konunun uzmanı muhasebe öğretim elemanlarından yaklaşık 30 kişi tarafından gözden geçirilmiş, eleştiri ve önerileri alınmıştır. Bu öneri ve eleştiriler doğrultusunda bazı ifadeler düzeltilerek tekrar yazılmış ve anket formu yeniden düzenlenmiştir. Sözkonusu değişikliklerden sonra son halini alan anket formu uygulanmıştır.

göre cevaplandırılması istenmiştir. Sorulara verilen cevaplar "5.Kesinlikle katılıyorum"dan, "1. Kesinlikle katılmıyorum"a uzanan bir aralıktan oluşmaktadır.

Çalışmanın ana materyalini, Türkiye üniversitelerinde görev yapan muhasebe öğretim elemanları ve muhasebe meslek odalarının başkanları ile yapılan anketten elde edilen veriler oluşmaktadır. Araştırmada örnek büyüklüğü, formüle dayalı hesaplamalar sonucu en az 198 olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda, daha gerçekçi ve anlamlı sonuçlar elde edebilmek amacıyla 78 oda başkanından 50'sine yani % 64'üne, muhasebe öğretim elemanlarının ise 149'una yani % 46'sına ulaşılmış olup toplam geçerli anket sayısı 199'a çıkarılmıştır. Meslek odalarının başkanlarına ulaşmada normal posta yolu tercih edilirken, muhasebe öğretim elemanlarının büyük bir çoğunluğu ile yüz yüze görüşme yöntemiyle veriler toplanmıştır[8].

Çalışma için hazırlanan anketin, Türk üniversitelerinin ilgili bölümlerinde görev yapan muhasebe öğretim elemanları ile meslek mensuplarının temsilcileri olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ile Yeminli Mali Müşavir odaları başkanlarına uygulandığı yukarıda belirtilmişti. Araştırmada muhasebe öğretim elemanları ile meslek odası başkanlarının seçilme sebebi sözkonusu kişilerin hem akademik hem de uygulama anlamında Cumhuriyetin kuruluşundan günümüze kadar muhasebenin geçirdiği gelişim evreleri hakkında daha kapsamlı bilgilere sahip olabilecekleri varsayımıdır.

Anketteki sorulara verilen cevaplar SPSS 13.00 paket programı kullanılarak değerlendirilmiş ve analizlere uygun hale getirilmiştir.

43. Araştırmanın Sınırları

Bu çalışmada iki tür sınırlandırma yapılmıştır. **Birincisi** seçilen örnekle ilgilidir. Seçilen örnekle ilgili sınırlandırmaya, sadece üniversitelerin ilgili bölümlerinde görev yapan muhasebe öğretim elemanları ile muhasebe meslek odalarının başkanlarının

[8] Yüz yüze görüşme yoluyla yapılan anketlere ek olarak Türkiye'deki bazı üniversitelere bizzat araştırmacılar ve aracılar vasıtasıyla ulaşılmıştır. Dokuz Eylül Üniversitesi, İnönü Üniversitesi ve Çukurova Üniversitesi bu üniversitelere örnek olarak verilebilir.

seçilmesi, bağımsız çalışan meslek mensupları ile işletmelerde bağımlı çalışmakta olan muhasebecilerin çalışma dışında bırakılması örnek olarak verilebilir. Bunun sebebi bağımsız çalışan meslek mensupları ile işletmelerde bağımlı çalışan muhasebecilerin pratik anlamda muhasebeye hâkim olmalarına karşın teorik anlamda muhasebenin gelişim süreci hakkında ayrıntılı bilgi sahibi olmadıkları görüşüdür. Ayrıca, İstanbul Sanayi Odası verilerine göre ilk 500'de yer alan işletmelerden muhasebe ile ilgili geri dönüşüm almak oldukça güçtür. **İkincisi** anket soruları ile ilgilidir. Anket sorularıyla ilgili sınırlandırmaya ise muhasebe gelişimi ile bu gelişimini etkileyen faktörlerin belirlenmesinde, çalışmanın amacına uygun olarak, bazı gelişim ölçütleri ve faktörlere anket soruları arasında yer verilmemesi örnek olarak verilebilir.

Yukarıda belirtilen sınırlandırmalar dışında araştırmamızda bazı kısıtlamalarla karşılaşılmıştır. Öncelikle**,** literatürde bu çalışmada açıklananların dışında muhasebenin gelişimini etkilediği kabul edilen bazı çevresel faktörler de mevcut olduğu halde sözkonusu faktörler çalışmaya dâhil edilmemiştir. Bu durum çalışmanın bir kısıtı olarak belirtilebilir. Diğer taraftan, çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimine etkileri konusunda yapılmış ulusal çalışmaların çok az olması uluslararası çalışmalardan yararlanma zorunluluğunu getirmiş ve ölçekler oluştururken büyük ölçüde uluslararası çalışmalardan faydalanılmıştır. Bu ölçekler gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin kendilerine özgü yapıları dikkate alınarak geliştirildiği için Türkiye uygulamasında bazı noktaların gözden kaçırılmasına neden olabilir. Bu durum da çalışmanın bir kısıtı olarak belirtilebilir.

Çalışmanın diğer bir kısıtı ise ana kütlenin tamamına ulaşmak finansal ve teknik açıdan güç olduğu için araştırmanın 199 kişi ile sınırlı tutulmuş olmasıdır. Diğer bir ifade ile, zamanın çok fazla olmaması ve maddi boyutun büyük bir tutarda olması sebebiyle ankete katılan Türkiye'deki üniversitelerde görev yapan muhasebe öğretim elemanları ile meslek odalarının başkanlarının sayısı biraz daha artırılamadığı gibi işletmelerde bağımlı çalışan muhasebe meslek elemanlarının çalışmanın dışında bırakılması zorunluluğu ile yüz yüze kalınmıştır.

44. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın bağımlı (açıklanan) değişkeni muhasebenin gelişimi iken bağımsız (açıklayan) değişkenleri muhasebenin gelişimini etkileyen çevresel faktörlerdir. Bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklayıcı gücünü test etmek için çeşitli hipotezler oluşturulmuştur. Aşağıda her bir hipotezin oluşturulma süreci literatürden elde edilen bilgiler ışığında kısaca açıklanmış daha sonra da araştırmanın hipotezleri ortaya konulmuştur.

Çıkar gruplarına ilişkin faktörler ile muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi arasında etkileşim olduğu literatürde inceleme konusu yapılmıştır. Nobes (1984) ve Radebaugh (2005)'un çalışmaları çıkar gruplarına ilişkin faktörler ile muhasebenin gelişimi arasındaki ilişkiyi ele almıştır. İşletmelerle ilgili çıkar gruplarının sayıca artması, sözkonusu çıkar gruplarının beklentileri ve talep edilen bilgilerin kapsamı bir ülkede muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine olumlu katkılar sağlaması beklenen faktörlerdir. Ayrıca, çalışanlara danışma ve onlara bilgi verme ile çevresel duyarlılıkların karşılanmasına yönelik faaliyetler de muhasebe sisteminin niteliğini etkileyebilir. Bu bağlamda, Avrupa'da çıkar gruplarına yönelik açıklayıcı faaliyetlerinin Amerika Birleşik Devletleri'ndeki uygulamalarla karşılaştırıldığında daha üst düzeyde olduğu belirtilebilir. Çıkar gruplarına ilişkin faktörler muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini etkilemektedir. Yukarıdaki açıklamalardan hareketle çalışmanın birinci hipotezi aşağıdaki biçimde kurulabilir.

H_1: Çıkar gruplarına ilişkin faktörler ile muhasebenin gelişimi arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

Bir ülkede muhasebe mesleğinin gelişmişlik düzeyi muhasebe biliminin gelişimini etkileyebilir. Özellikle, gelişmiş bir muhasebe mesleğinin olduğu ülkelerde, merkezileştirilmiş ve tekdüze bir muhasebe sistemi yerine, uygulayanların veya ilgililerin muhakeme ve yargılarına göre şekillenen bir muhasebe sisteminin bulunma olasılığının yüksek olduğu ileri sürülebilir (ZHANG, 2005, s. 46). Benzer şekilde bir ülkenin eğitim sisteminden kaynaklanan faktörler de, ilgili ülkede muhasebenin gelişiminde önemli bir

etkiye sahiptir. Radebaugh (1985, 1997) ile Arpan ve Radebaugh (1985)'un çalışmaları meslek ve eğitimle ilgili faktörler ile muhasebenin gelişimi arasındaki ilişkiyi ele almıştır. Anılan çalışmaların sonuçlarına göre toplumdaki eğitimli insanların sayıca artmasının daha az muhasebe problemiyle karşılaşılması sonucunu doğurduğu ve daha kapsamlı bir muhasebe sisteminin uygulanabilirliğini artırdığı tespit edilmiştir (ARPAN-RADEBAUGH, 1985, s. 18). Yukarıdaki açıklamalardan hareketle çalışmanın ikinci hipotezi aşağıdaki biçimde kurulabilir.

H_2: Muhasebe mesleği ve eğitimine ilişkin faktörler ile muhasebenin gelişimi arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

1980'li yıllardan günümüze kadar yapılmış birçok çalışmada bir ülkenin sahip olduğu kültürel özelliklerin o ülkedeki muhasebe sisteminin gelişimini etkileyen önemli bir faktör olduğu vurgulanmıştır. Jaggi (1975), Violet (1984), Choi ve diğerleri (1984), McKinnon (1986), Bloom ve Naciri (1989), Belkaoui (1989, 1994) ve Verma (2005)'nın çalışmaları kültürel faktörler ile muhasebenin gelişimi arasındaki ilişkiyi ele almıştır. Jaggi; gelişmiş ülkelerle az gelişmiş ülkeleri kültürel açıdan karşılaştırmış ve kültürel faktörlerden kaynaklanan farklılıklar nedeniyle muhasebedeki kamuoyunu bilgilendirme yöntemlerinin gelişmiş ülkelerden az gelişmiş ülkelere aktarılamayacağını vurgulamıştır (JAGGI, 1975, s.25). Choi ve diğerleri, bazı Kore ve Japon işletmelerinin finansal tablolarını Amerikanın Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına göre yeniden düzenlemişlerdir. Ancak bu düzenlemeye rağmen sözkonusu işletmelere ait bazı finansal oranlar ile Amerikan şirketlerinin aynı finansal oranları arasındaki farklılığın giderilemediği sonucuna ulaşmışlardır (CHOI-MUELLER, 1984, s.17). Bu sonucun, incelenen işletmelerin finansal tabloları ile oranlarının ilgili ülkedeki kültürel faktörlerden etkilendiğini göstermesi bakımından önemli olduğu belirtilebilir. Violet, uluslararası muhasebe standartlarının gelişimini antropolojik bir bakış açısıyla yeniden ele almış ve uluslararası muhasebe standartlarının başarısının kültürel faktörler nedeniyle sınırlı kalacağı sonucuna ulaşmıştır (VIOLET, 1983, s.57). Kültürel faktörlerin muhasebenin gelişimine etkileri alanındaki diğer çalışmaların bulguları da benzer sonuçlar sağlamaktadır. Bu bilgiler çerçevesinde çalışmanın üçüncü hipotezi aşağıdaki biçimde kurulabilir.

H $_3$: Kültürel faktörler ile muhasebenin gelişimi arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

Muhasebe literatüründe, gelişmekte olan ülkelerde muhasebenin gelişimi ile ekonomik gelişme arasında yakın ilişki olduğuna dair bir kanı vardır (LARSON-KENNY, 1995, s. 134). Bu sebeple, ekonomik faktörlerin muhasebenin gelişimi üzerindeki etkisi muhasebe literatüründe geniş bir şekilde tartışılmıştır. Frank (1979), Nair ve Frank (1980), Belkaoui (1983), Choı ve Mueller (1984), Arpan ve Radebaugh (1985), Cook ve Wallace (1990), Adhikari ve Tondkar (1992), Doupnik ve Salter (1995) ile Williams (1999)'ın çalışmaları ekonomik faktörlerle muhasebenin gelişimi arasındaki ilişkiyi ele almıştır. Muhasebenin gelişimi ile ilgili yapılmış olan çalışmaların birçoğunda ekonomik faktörlerin muhasebe ve raporlama uygulamalarının gelişiminde belirleyici bir role sahip olduğu belirtilmiştir (CHOI-MUELLER, 1984, s. 13; BELKAOUI, 1983, s. 211; ARPAN-RADEBAUGH, 1985, s.69). Benzer şekilde, ekonomik faktörlerin gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasındaki muhasebeye ilişkin mevcut farklılıklarının sebeplerini açıklamakta kullanılabileceği ileri sürülebilir (NOBES, 1988, s. 13). Bu açıdan değerlendirildiğinde, daha ileri düzeydeki ekonomik gelişme, daha yüksek oranda kamuoyunu bilgilendirme ve raporlama uygulaması ile ilişkilidir. Ekonomik açıdan az gelişmiş veya gelişmemiş bir ülkede ekonomik ve sosyal aktivite sayısı arzu edilenin çok altında olduğundan, bu durumun bir sonucu olarak muhasebenin ve muhasebe mesleğinin gelişimi de oldukça alt düzeyde kalacaktır (DOUPNIK-SALTER, 1995, s.51). Ekonomi geliştikçe muhasebenin sosyal fonksiyonu yani ekonomik bilgilerin ölçülmesi ve iletilmesinin çok daha önemli bir hale geldiği belirtilebilir (ADHIKARI-TONDKAR, 1992, s.82). Yukarıdaki açıklamalardan hareketle çalışmanın dördüncü hipotezi aşağıdaki biçimde kurulabilir.

H $_4$: Ekonomik faktörler ile muhasebenin gelişimi arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

Politik ve yasal faktörlerin muhasebenin gelişimini hem doğruca hem de dolaylı olarak etkilediği ileri sürülebilir. Gray (1982), Sutton(1984), Choi ve Mueller (1984), Burchell ve diğerleri (1985), Watts ve Zimmerman (1986), Baro (1991), Larson ve Kenny (1995), Pourjalali ve Meek (1995), Amat ve diğerleri (2000), Verma (2005) politik faktörlerle

muhasebenin gelişimi arasındaki ilişkiyi ele almışlardır. Bir ülkede, genelde politik ortamın özelde ise sahip olunan politik haklar ve sivil özgürlüklerin muhasebe sistemi ve uygulamalarının gelişiminde önemli bir etkiye sahip olduğu ileri sürülebilir (BELKAOUI, 1983, s.209). Diğer bir ifadeyle, bir ülkede sahip olunan politik özgürlükler muhasebe, raporlama ve bilhassa kamuoyunu bilgilendirme uygulamalarının gelişiminde önemlidir. Ayrıca politik faktörler bir ülkenin ekonomik sistemini belirleyebileceği gibi buradan hareketle sözkonusu ekonomik sistemin kullanacağı muhasebe modelinin tespitinde de rol oynayabilir (ZHANG, 2005, s.34). Politik faktörlere benzer şekilde yasal faktörler de muhasebenin gelişiminde belirli etkilere sahiptir. Yasal faktörlerle muhasebenin gelişimi arasındaki ilişkiyi ele alan çalışmalara Seidler (1967) ve Arpan (1985) örnek olarak verilebilir. Ülkeler incelendiğinde, içtihat hukukunu temel alan ve yazılı hukuku temel alan yasal sistemler biçiminde temelde iki farklı yasal sisteme sahip olabilecekleri görülebilir. Muhasebe mevzuatı sözkonusu yasal sistemlerden güçlü bir şekilde etkilendiğinden, muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin kuralları oluşturma biçimi ülkeden ülkeye farklılaşabilmektedir. Yukarıdaki açıklamalardan hareketle çalışmanın beşinci hipotezi aşağıdaki biçimde kurulabilir.

H_5: Politik ve yasal faktörler ile muhasebenin gelişimi arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

Finansal piyasaların gelişiminin herhangi bir ülkede muhasebenin gelişimini önemli düzeyde etkilediği belirtilebilir (HASSABELNABY-EPPS-SAID, 2003, s.280). Örneğin; bir ülkede sermaye piyasalarına kote olan işletmelerin sayıca artması muhasebe ve denetim hizmetlerine yönelik talebi artırabilmektedir. Benzer şekilde finansal piyasalardaki ticaret hacmi arttıkça hem alıcılar hem de satıcıların daha fazla bilgi açıklamaları hususunda işletmelere baskı yaptıkları belirtilebilir (DOUPNIK-SALTER, 1995, s.56). Gelişmiş ve etkin sermaye piyasalarının bulunduğu ülkelerde sermaye piyasasının gelişmediği veya az geliştiği ülkelere kıyasla kamuoyuna açıklanacak bilgilerin niteliği ve niceliğinin daha üst düzeyde olması beklenilebilir. Böylesine bir ortamda yatırımcılar yüksek kalitede ve kullanışlı finansal ve finansal olmayan bilgiler talep etmektedirler. Ayrıca, finansal piyasaların gelişimi hem yerli hem de yabancı yatırımcıların ihtiyaçlarına cevap verebilecek muhasebe standartlarının geliştirilmesine ilişkin talebi de artırabilmektedir. Gray ve diğerleri (1984), Adhikari ve Tondkar (1992), Doupnik ve Salter (1995), Zengal

ve Mhedhbi (2006) finansal piyasalar ile muhasebenin gelişimi arasındaki ilişkiyi ele alan diğer çalışmalara örnek olarak verilebilir. Yukarıdaki açıklamalardan hareketle çalışmanın altıncı hipotezi aşağıdaki biçimde kurulabilir.

H_6: Finansal piyasaların gelişimi ile muhasebenin gelişimi arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

Günümüzde uluslararası muhasebe alanında yaşanan hızlı değişim işletmeler üzerindeki baskıyı artırmaktadır. Sözkonusu baskı uluslararası alanda yaşanan politik ve ekonomik dayanışmalar, çok uluslu işletmelerin stratejilerinde yaşanan değişiklikler, uluslararası piyasaların hızlı bir şekilde gelişmesi, işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesi ve uluslararası düzenleyici kurulların faaliyetleri vb. gelişmelerden kaynaklanmaktadır. Yaşanan gelişmeler muhasebeyi global ölçekte etkilemeye başlamıştır. Örneğin, Avrupa Birliği gibi resmi bölgesel ekonomik gruplar muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini etkileyebilecek kararlar almaktadır. Arpen ve Radebaugh (1985), Talaga ve Ndubizu (1986), Haller ve Walton (1997), Baker ve Barbu (2005) ile Zengal ve Mhedhbi (2006) uluslararası faktörler ile muhasebenin gelişimi arasındaki ilişkiyi ele alan çalışmalardır. Yukarıdaki açıklamalardan hareketle çalışmanın yedinci hipotezi aşağıdaki biçimde kurulabilir.

H_7: Uluslararası faktörler ile muhasebenin gelişimi arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

Etkin ve kullanışlı muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasının da muhasebenin gelişimi açısından önemli olduğu belirtilebilir. Muhasebe standartları güvenilir bilgiler içeren finansal raporların hazırlanmasında yol gösterici niteliktedir. Bu şekilde hazırlanmış finansal tablolardaki bilgilerden hareketle yatırımcılar işletmelerin finansal performanslarını doğru bir şekilde analiz edebilirler (HASSABELNABY-EPPS-SAID, 2003, s.285). Bir ülkede muhasebeye ilişkin standartlarının varlığı ve bunların uluslararası alanda uyumuna yönelik çalışmalar muhasebenin gelişiminde etkilidir. Günümüzde bu yönde yapılan çalışmaların önemi artmıştır. Muhasebe çevresinde yaşanan değişimler uluslararası alanda uyumlaştırma ve yakınsama gibi faaliyetlerin önem

kazanmasına katkıda bulunmaktadır. Bölgesel ekonomilerin birbirleriyle uyumlu hale getirilmeleri de muhasebe alanındaki uyumlaştırma çalışmalarını desteklemektedir. Ayrıca, mevcut muhasebe standartlarının yasal bir nitelik taşıyıp taşımaması da muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini etkileyebilir. Bu bağlamda, muhasebe standartlarının yasal nitelik taşıdığı veya uygulanmalarının zorunlu olduğu ülkelerde muhasebe uygulamalarının kalitesi ve etkinliği artmaktadır. Muhasebe standartlarının yasal nitelik taşımadığı aksine sadece yol gösterici olduğu ülkelerde muhasebe uygulamalarının gelişiminin istenilen düzeyde olmadığı ifade edilebilir. American Accounting Association (1977) ve Hassabelnaby, Epps ve Said (2003) standartlara ilişkin faktörler ile muhasebenin gelişimi arasındaki ilişkiyi ele alan çalışmalardır. Yukarıdaki açıklamalardan hareketle çalışmanın sekizinci hipotezi aşağıdaki biçimde kurulabilir.

H_8: Standartlara ilişkin faktörler ile muhasebenin gelişimi arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

Serbestleşmeye ilişkin faktörler de muhasebenin gelişiminde belirli bir öneme sahiptir. Bu faktörlere özelleştirme çalışmaları ile yabancı sermaye girişlerindeki artış örnek olarak verilebilir. Özelleştirme faaliyetleri hükümetlerin işletme sahibi veya yönetici olarak rolünü azalttığı gibi mülkiyet haklarının devletten bireylere transferine de olanak tanımaktadır. Kısacası, özelleştirme devletin faaliyetlerini azaltıcı bir gelişmedir. Özelleştirme muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimini olumlu yönde etkileyebilir. Şöyleki; özelleştirme çalışmaları neticesinde hantal yapıda birçok kamu işletmesi özel sektöre devredilmektedir. Kamu işletmelerinde zararlar büyük ölçüde devlet tarafından finanse edildiğinden faaliyetlerin etkinliği üzerinde durulmamaktadır. Ancak özel sektörde bakış açısı ve amaçlar farklıdır. Öncelikli hedef karlılığı artırmaktır. Bu nedenle maliyetlerin mümkün olduğunca düşürülmesi ve gelirlerin artırılması hedeflenir. Maliyetlerin ve gelirlerin etkin bir şekilde takip edilmeleri ve denetimi içinde muhasebe kayıtlarına gereksinim duyulmaktadır. Diğer bir ifade ile muhasebe kayıtları olmaksızın özel sektör işletmelerinin varlıklarını devam ettirmeleri güçleşmektedir. İlave olarak işletmeler özelleştirildikçe sermaye ihtiyacı hissedarlarca karşılanacağından işletmenin faaliyetleri ve muhasebe uygulamaları ile ilgili kamuoyuna ayrıntılı açıklamalar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla işletmelerin özelleştirilmesinin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine olumlu katkıları olması beklenmektedir.

Özelleştirme çalışmaları gibi, bir ülkeye giren yabancı sermaye miktarı arttıkça muhasebeyle ilgili çıkar grupları ve bu çıkar gruplarının talepleri de değişmektedir. Ayrıca mali tabloların konsolidasyonu gibi yeni yeni uygulamalar muhasebe alanına girmeye başlamaktadır. Kısaca bir ülkeye giren yabancı sermaye miktarındaki artışın o ülkedeki muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimine olumlu katkılar sağlaması beklenmektedir. Cook ve Wallace (1990) ile Zengal ve Mhedhbi (2006) serbestleşmeye ilişkin faktörler ile muhasebenin gelişimi arasındaki ilişkiyi ele alan çalışmalara örnek olarak verilebilir. Yukarıdaki açıklamalardan hareketle çalışmanın dokuzuncu hipotezi aşağıdaki biçimde kurulabilir.

H_9: Serbestleşmeye ilişkin faktörler ile muhasebenin gelişimi arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

Buraya kadar açıklanan hipotezlerin test edilmesinde kullanılan istatistiksel teknikler aşağıda açıklanmıştır.

45. Verilerin Değerlendirilmesinde Kullanılan İstatistiksel Teknikler

Muhasebe literatürü incelendiğinde çevresel faktörler ile muhasebenin gelişimi arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmaların büyük çoğunluğunun ilişkiyi teorik açıdan ele aldığı görülmektedir. Bu sebeple, anılan konuda yapılmış olan uygulamalı çalışma sayısı azdır. Uygulamalı çalışmaların bazılarında da çevresel faktörler ile muhasebenin gelişimi arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişkiler bulunamamıştır. Bu bağlamda, sözkonusu alanda yapılmış olan uygulamalı çalışmaların çok azında çevresel faktörler ile muhasebenin gelişimine arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişkiler bulunduğu ifade edilebilir.

Aşağıda bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama gücünü belirleyebilmek için uygulamalı çalışmalara atıf yapılmış ve bu çalışmalara ilişkin kısa açıklamalara yer verilmiştir.

Frank, 38 ülkeden elde edilen 233 farklı muhasebe ilkesi ve raporlama uygulamalarından yola çıkarak bir faktör analizi yapmıştır. Sözkonusu analiz sonucunda 38 ülkeyi 4 gruba ayırmıştır. Daha sonra çoklu regresyon analizi yardımıyla ekonomik ve kültürel faktörlerin muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisini 4 farklı ülke grubu için tespit etmeye çalışmıştır. Frank bu çalışması sonucunda ekonomik ve kültürel faktörlerin bir gruba üye ülkelerdeki muhasebe ilkeleri ve raporlama uygulamalarını etkilediğine dair bulgular elde etmiştir (FRANK, 1979, s. 604).

American Accounting Association Committe 1977 yılında hazırlamış olduğu raporunda ülkeleri tanımak ve temel özelliklerini açıklayabilmek için bir sosyo-ekonomik faktörler seti ortaya koymuştur. Bu çalışma sonucunda sosyo-ekonomik faktörler ile muhasebedeki farklı hesaplar ve finansal bilgiler arasında şekilsel olarak bir ilişki kurulmaya çalışılmıştır.

Belkaoui, çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimine etkisini inceleyen çalışmasında, raporlama ve kamuoyunu bilgilendirme faaliyetlerinin etkinliğini bağımlı değişken olarak kabul etmişken, politik, ekonomik ve demografik faktörleri de bağımsız değişken olarak kabul etmiştir. Daha sonra yukarıda sıralanan bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi çoklu regresyon analizi ile test etmiştir. Böylelikle, muhasebenin gelişiminde çevresel faktörlerin etkisini istatistiksel olarak açıklamaya çalışmıştır (BELKAOUI, 1983, s. 213).

Gray, kültürel faktörlerin muhasebe sisteminin gelişimi üzerindeki etkisini belirlemeye yönelik bir teori geliştirmeye çalışmıştır. Kültürel faktörlerle muhasebenin gelişimi, muhasebe mesleğine ilişkin düzenlemeler ve finansal açıklama davranışları arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla 4 adet hipotez ileri sürmüştür. Fakat bu hipotezleri istatistiksel çalışmalarla test etmemiştir (GRAY, 1988, s. 4).

Verma ve Gray, kültürel faktörlerin muhasebenin gelişimi üzerindeki etkisine ilişkin teorik nitelikli açıklayıcı bir model önermişlerdir. Daha sonra önerdikleri bu modeli Hindistan'da muhasebe alanında yaşanan değişimlerin tarihsel gelişimini inceleyerek test etmeye çalışmışlar fakat istatistiksel olarak anlamlı sonuçlar elde edememişlerdir (VERMA-GRAY, 1988, s.24).

Cook ve Wallace, bir ülkede ekonomik olarak dışa açıklık (serbestleşme) düzeyi ile muhasebenin gelişimi arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Bu bağlamda, bir ülkenin ekonomisi dışa ne kadar açılırsa o ülkenin maruz kalacağı muhtelif dış baskıların artacağını ve bu baskıların uluslararası muhasebe standartlarının kabul edilmesi sonucunu ortaya çıkaracağını ifade etmişlerdir (COOK-WALLACE, 1990, s.105).

Hassabelnaby, Epps ve Said yaptıları çalışmada öncelikle faktör analizi kullanmış, sonra zaman serisi regresyon testi ile t-testi, z-testi ve Voung's non-nested testi aracılığıyla çevresel faktörlerin Mısır'da muhasebenin gelişimine etkileri incelenmiştir. Çalışmada, çevresel faktörlerle muhasebenin gelişimi arasında güçlü bir ilişki tespit edilmiştir. Ampirik sonuçlardan yola çıkarak, ekonomik ve politik faktörler ile muhasebenin gelişiminde arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif bir ilişki olduğu ileri sürülmüştür (HASSABELNABY-EPPS-SAID, 2003, s.274).

Zengal ve Mhedhbi (2006), çevresel faktörlerin ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarını kabul edip etmemeye ilişkin kararları üzerindeki etkisini incelemişledir. Anılan yazarlar çalışmalarında, gelişmekte olan 64 ülkeden elde edilen verilere lojistik regresyon analizi uygulamışlardır. Sözkonusu çalışma sonucunda, eğitim düzeyi, kültürel ilişkiler ve gelişmiş bir sermaye piyasasının varlığı ile uluslararası muhasebe standartlarının kabulü arasında 0,10 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif bir ilişki olduğunu belirtilmiştir. Fakat ekonomik büyüme ve serbestleşme düzeyi ile uluslararası muhasebe standartlarının kabulü arasında pozitif bir ilişki olmasına rağmen bu ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olmadığını ifade etmişlerdir (ZENGAL-MHEDHBI, 2006, s.384).

Ekonomik faktörlerin muhasebenin gelişimine etkileri incelendiğinde, Frank (1979), Nair ve Frank (1980) ile Salter (1998)'in çalışmaları sözkonusu ilişkiyi doğrulayan kanıtlar sağlamışken, Belkaoui (1983), Belkaoui ve Maksy (1985) ile Williams (1999)'ın çalışmaları böyle bir ilişkinin olmadığını ortaya koymuştur. Bu sebeple, ekonomik faktörlerin muhasebenin gelişimi üzerindeki etkisi ile ilgili yeterli ve geçerli istatistiksel kanıtların sağlanamadığı belirtilebilir (HASSABELNABY-EPPS-SAID, 2003, s.278).

Politik faktörlerin muhasebenin gelişimine etkisi incelendiğinde ise günümüze kadar yapılmış olan çalışmaların daha çok grup çalışmaları biçiminde olduğu görülebilir. Goordich, öncelikle ülkeleri muhasebe uygulamalarına göre belirli gruplara ayırmış daha sonra muhasebe grupları ile grubun temel aldığı politik sistem ve üye olduğu uluslararası organizasyonlar arasında önemli bir istatistiksel ilişki bulunduğunu ileri sürmüş ve bu ilişkiyi test etmiştir (GOORDICH, 1986, s.42–60). Williams, politik faktörlerin isteğe bağlı çevresel ve sosyal muhasebe açıklamaları üzerindeki etkisini incelemiş ve politik faktörlerin muhasebe raporlamalarını etkilediğini destekleyen bulgular elde etmiştir (WILLIAMS, 1999, s.233). Pourjalai ve Meek, İran'da muhasebenin gelişiminin 1979 İran Devrimi'nden etkilendiğini ileri sürmüşlerdir (POURJALAI-MEEK, 1995, s.14). Yine Amat ve diğerleri, İspanya'nın 1975 yılından sonraki demokrasiye geçiş sürecini incelemişlerdir. Anılan çalışmanın bulgularına göre, artan demokrasi ile birlikte, hem finansal hem de yönetim muhasebesi alanında daha yüksek düzeyde profesyonelleşme sağlanmış, daha az tutuculuk ve gizlilik sözkonusu olmuştur. Benzer şekilde, diktatörlük dönemi ile karşılaştırıldığında demokrasiye geçişle birlikte finansal muhasebe alanındaki uygulamalarda daha düşük düzeyde bir tekdüzelik sağlandığı ifade edilmiştir (AMAT ve diğerleri, 2000, s.25). Tüm bu bulguların, politik faktörlerin muhasebenin gelişimini etkilediği görüşünü desteklemesi bağlamında önemli olduğu belirtilebilir.

Öteyandan, Gernon-Meek-Mueller, eğitim düzeyi ile profesyonel muhasebecilerin yeterlilikleri arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif bir ilişki tespit etmiştir (GERNON-MEEK-MUELLER, 1987, s.122). Benzer şekilde Doupnik ve Salter, eğitim düzeyi ile belirli bir muhasebe sisteminin benimsenmesi arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif bir ilişki belirlemiştir (DOUPNIK-SALTER, 1995, s.199).

Literatüre ilişkin bilgiler ışığında bu konudaki çalışmalarda daha sıklıkla faktör ve regresyon analizinin kullanıldığı tespit edilmiştir. Bu yüzden araştırmada elde edilen bulguların analizinde sözkonusu iki yöntem kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan diğer istatistiksel teknikler; Anlamlılık (Significance) Düzeyi (p), Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), ve Barlett's Test of Sphericity'dir. Aşağıda bu istatistiksel teknikler kısaca açıklanmıştır.

Anlamlılık (Significance) Düzeyi (p): yapılan analizlerin istatistiksel olarak anlamlı ve kabul edilebilir olup olmadığını ortaya koyan istatistiksel bir tekniktir.

Araştırılmak istenen konu herhangi bir analize tabi tutulduktan sonra bu değer elde edilir. Eğer bu değerin sonucu 0,05'ten küçük ise iddia edilen husus kabul edilmektedir.

Güvenirlilik analizi; bir ölçme aracında bütün soruların birbirleriyle tutarlılığını, ele alınan oluşumu ölçmede yeterliliğini ortaya koyan istatistiksel bir tekniktir.

Yapılan çalışmalarda verilerin güvenirliliği önem taşımaktadır. Güvenirlilik analizinin ise bazı varsayımları vardır. Bunlar; gözlem birimlerinin birbirinden bağımsız olması ve ölçeği oluşturan sorular arasındaki hataların birbirleri ile ilişkili olmaması, her soru çiftinin iki değişkenli normal dağılıma sahip olması ve ölçeğin toplanabilir özelliğe sahip olmasıdır. Yukarıdaki varsayımlara ek olarak analizi yapabilmek için gerekli **k** sorudan oluşan ölçeğe ve ölçeğin uygulandığı **n** birimden oluşan gruba ait dikkat edilmesi gereken koşul ise k>30, n>50 olmasıdır. En yaygın kullanılan güvenirlilik ölçme yöntemi Cronbach Alpha istatistiğidir.

Faktör analizi; aralarında ilişki bulunduğu düşünülen çok sayıdaki değişken arasındaki ilişkilerin anlaşılmasını ve yorumlanmasını kolaylaştırmak, daha az sayıdaki temel boyuta indirgemek veya özetlemek amacıyla kullanılan istatistiksel bir tekniktir.

Faktör analizi, aralarında ilişki bulunan çok sayıda değişkenden oluşan bir veri setine ait temel faktörlerin ortaya çıkarılarak araştırmacı tarafından veri setinde yer alan kavramlar arasındaki ilişkilerin daha kolay anlaşılmasına yardımcı olmaktadır (ALTUNIŞIK ve diğerleri, 2005, s.212; KALAYCI, 2005, s.321). Faktör analizinde temel mantık, karmaşık bir olgunun daha az sayıda faktörler (temel değişkenler) yardımıyla açıklanabileceği düşüncesidir. Diğer bir ifadeyle faktör analizi yoluyla araştırmacı, elinde bulunan çok sayıda değişkenden oluşan değişkenler setini daha az sayıda yeniden oluşturulmuş faktörler cinsinden ifade etme ve anlama imkânına sahip olmaktadır. Faktör analizi terimi, birbirinden farklı fakat aynı zamanda birbiriyle ilişkili teknikleri içerir. Bunlar; Principal Component Analysis, Principal Factor Analysis, Image Factoring,

Maximum Likelihood Factoring, Alpha Factoring, Unweighted Least Squares Factoring, Generalized veya Weighted Least Squares Factoring'dir (KALAYCI, 2005, s.321). Burada sıralanan faktör analizi yöntemlerinden, faktörlerin elde edilmesinde en yaygın kullanılanı, Temel Bileşenler Analizi (Principal Component Analysis-PCA)'dir (BAYRAM, 2004, s.132). Bu sebeple çalışmada faktörlerin elde edilmesinde bu yöntemden yararlanılmıştır.

Faktör analizinde elde edilen faktörlerin bağımsızlık ve kavramsal anlamlılık şartlarını sağlaması gerekmektedir. Kavramsal anlamlılığın sağlanmasında, faktör döndürme yöntemlerinden yararlanılır. Faktörlerin daha iyi yorumlanmasına yönelik yapılan döndürme işlemlerinde Varimax, Quartimax, Orthomax, Biquartimax, Equamax gibi dik döndürme, Oblimax, Quartimin, Oblimin gibi eğik döndürme tekniklerinden yararlanılmaktadır (BAYRAM, 2004, s.132; ALTUNIŞIK ve diğerleri, 2005, s.226). Bu çalışmada, Varimax döndürme tekniğinden yararlanılarak faktörlerin hangi değişkenlerden oluştuğu belirlenmiştir. Daha sonra döndürülmüş çözüme göre faktörler isimlendirilmiş ve faktör yükü 0,5 ve üzerinde olan değişkenler dikkate alınarak açılamalarda bulunulmuştur.

Veri setinin faktör analizi için uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla literatürde üç yöntem kullanılmaktadır. Bunlar: korelasyon matrisinin oluşturulması, Barlett testi ve Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testleridir (KALAYCI, 2005, s.322). Bu çalışmada, dikkate alınacak değişkenlerin faktör analizine uygunluğunu test edebilmek amacıyla Barlett testi ve Kaiser-Meyer-Olkin testlerinin kullanımı tercih edilmiştir. Aşağıda sözkonusu iki yöntem kısaca açıklanmıştır.

Barlett testi (Barlett Test of Sphericity); korelasyon matrisinde değişkenlerin en azından bir kısmı arasında yüksek oranlı korelasyonlar olduğu olasılığını test etmeye yönelik istatistiksel bir tekniktir.

Analize devam edilebilmesi için "Korelaston matrisi birim matristir" sıfır hipotezinin reddedilmesi gerekmektedir. Sıfır hipotezinin reddedilmesi değişkenler arasında yüksek korelasyon olduğunu, başka bir ifade ile veri setinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir (KALAYCI, 2005, s.322).

Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) örneklem yeterliliği ölçütü; gözlenen korelasyon katsayıları büyüklüğü ile kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğünü karşılaştıran istatistiksel bir tekniktir.

Analize devam edilebilmesi için KMO oranının 0,5'in üzerinde olması gerekir. Oran ne kadar yüksek olursa veri setinin faktör analizi yapmak için o kadar uygun olduğu kabul edilmektedir (KALAYCI, 2005, s.322). Aşağıda Tablo 11'de bazı KMO değerlerine bu değerlerin yorumlarına yer verilmiştir.

Tablo : 11

Kaiser - Meyer - Olkin Değerleri ve Yorumları

KMO DEĞERİ	YORUM
0.90	Mükemmel
0,80	Çok İyi
0,70	İyi
0,60	Orta
0,50	Zayıf
0,50'nin altı	Kabul Edilemez

KAYNAK: SHARMA, 1996, s.116.

Regresyon analizi; bir bağımlı değişken ile bir veya daha fazla bağımsız değişken arasındaki ilişkileri incelemek amacıyla kullanılan istatistiksel bir teknik veya matematiksel eşitlik sürecidir (ALTUNIŞIK ve diğerleri, 2005, s.212; KÜÇÜKSİLLE, 2005, s.199).

Tek bir bağımsız değişkenin kullanıldığı regresyon *tek değişkenli regresyon analizi*, birden fazla bağımsız değişkenin kullanıldığı regresyon ise *çok değişkenli regresyon analizi* biçiminde isimlendirilir. Çok değişkenli regresyon analizinde bağımsız değişkenler eşzamanlı olarak (aynı anda) bağımlı değişkendeki değişimi açıklamaya çalışmaktadır. Bu çalışmada dokuz tane bağımsız değişken yer aldığı için çok değişkenli regresyon analizi kullanılmıştır.

Çok değişkenli regresyon analizinin sonucunda elde edilen Çoklu Korelasyon Katsayısı R (Multiple R), Belirlilik Katsayısı (R^2), Düzeltilmiş Belirlilik Katsayısı (Adjusted R^2), ß Katsayılarının ve F İstatistiğinin yorumlanması önemlidir. Çoklu Korelasyon Katsayısı R, bir bağımlı değişkendeki değişim ile eşzamanlı olarak ele alınan birden fazla bağımsız değişkendeki değişim arasındaki ilişkinin derecesini göstermektedir. Daha basit bir ifade ile, bağımlı değişken ile birlikte ele alınan bir grup bağımsız değişkendeki değişimin ilişkisinin (korelasyonunun) bir göstergesidir. Benzer şekilde, Belirlilik Katsayısı olan R^2 değeri de birlikte ele alınan bir grup bağımsız değişkendeki değişimin bağımlı değişkendeki değişimin yüzde olarak ne kadarını açıkladığının bir göstergesidir (ALTUNIŞIK ve diğerleri, 2005, s.210). Ancak, çoklu regresyon analizinde dikkat edilmesi gereken noktalardan biri; modele dâhil edilen bağımsız değişken sayısı artıkça, bu değişkenler açıklayıcı olsun ya da olmasın, R^2 değerinin büyümesine sebep olacağıdır (ÖZTÜRK, 2005, s.259). Bu olumsuzluğu ortadan kaldırmak için R^2 değerinin değişken sayısına göre yeniden düzenlenmesi kaçınılmaz olmaktadır. Sözkonusu düzenleme sonucunda ortaya çıkan R^2 değerine düzeltilmiş R^2 değeri denilmektedir. Bu değerin yüksek çıkması istenilen bir durumdur. Çok değişkenli regresyon analizinde her bir bağımsız değişkene ait ß katsayısı ise diğer bağımsız değişkenlerin etkisi sabit tutularak, ilgili değişkenin bağımlı değişkeni belirlemedeki etkisini göstermektedir. Diğer bir ifade ile, spesifik bir bağımsız değişkenin, diğer bağımsız değişkenlerin etkisini sabit tutarak, bağımlı değişen üzerine olan etkisidir. ß katsayısının işareti ilgili bağımsız değişkenle bağımlı değişken arasındaki ilişkinin yönünü de göstermektedir. Bu bağlamda, negatif işaretli bir ß katsayısı, bağımsız değişkenle bağımlı değişken arasında ters yönlü bir ilişkinin olduğunu göstermektedir. F istatistiği ise regresyon analizi sonucunda elde edilen modelin açıklayıcılığının istatistiksel açıdan önemli olup olmadığını göstermektedir. F istatistiğine karşılık gelen p değerinin % 0,05'den küçük olması ($p<0,05$) modelin açıklayıcılığının istatistiksel açıdan önemli olduğunu göstermektedir (ALTUNIŞIK ve diğerleri, 2005, s.211).

46. Araştırmanın Bulguları

Çalışmanın bu kısmında öncelikle araştırmaya katılan kişilerle ilgili genel bilgilerin değerlendirilmesi yer almaktadır. Sonra muhasebenin gelişmişliği ile ilgili bulgular değerlendirilmiş, daha sonra çevresel faktörler ile ilgili bulgulara yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Son olarak ise çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimine etkilerine ilişkin bulgular değerlendirilmiştir.

460. Araştırmaya Katılanlarla İlgili Genel Bilgilerin Değerlendirilmesi

Tablo 12'de araştırmanın örneklemini oluşturan 199 kişinin genel özelliklerine ilişkin sayısal ve yüzdesel dağılım yer almaktadır.

Tablo : 12

Örneklem Profilinin Sayısal ve Yüzdesel Dağılımı

	Sayı (N)	Yüzde (%)		Sayı (N)	Yüzde (%)
Cinsiyet			**Grup**		
Kadın	40	20,1	Öğretim Elemanı	149	74,9
Erkek	159	79,9	Oda Başkanı	50	25,1
Toplam	199	100	Toplam	199	100
Yaş			**Unvan**		
20–29	21	10,6	Prof. Dr.	34	22,8
30–39	60	30,2	Doç. Dr.	29	19,5
40–49	60	30,2	Yrd. Doç. Dr.	43	28,9
50–59	46	23,1	Öğr. Gör. Dr.	27	18,2
60 ve üzeri	12	6,0	Okutman	7	4,6
Toplam	199	100	Araş. Gör.	9	6,0
			Toplam	149	100
Tecrübe					
5 yıldan az	24	12,1			
6–10 yıl	39	19,6			
11–15 yıl	66	33,2			
16–20 yıl	27	13,6			
21 yıl ve üzeri	43	21,6			
Toplam	199	100			

Tablo 12'de görüldüğü üzere, örneklem 40 kadın, 159 erkekten oluşmakta olup, kadınların toplam içindeki payı % 20,1'i iken erkeklerin payı % 79,9'dur. Katılımcıların 149'u öğretim elemanı olup toplam içinde payı % 74,9'dur. Oda başkanlarının sayısı ise 50 kişi olup toplam içindeki payı % 25,1'dir. Ankete katılan kişiler yaş değişkenine göre incelendiğinde, yaş grupları içinde en yüksek paya 30–39 ile 40–49 yaş aralığının sahip olduğu ifade edilebilir. Sözkonusu her iki yaş grubunun toplam içindeki payının % 30,2 olduğu Tablo 12'de görülmektedir. En düşük yüzdeye sahip yaş grubu ise 60 yaş ve üzeri olup toplam içindeki payı % 6,0'dır. Ankete katılanlar mesleki unvan açısından değerlendirildiğinde, en fazla katılımın yardımcı doçent doktor düzeyinde, en az katılımın ise okutman düzeyinde gerçekleştiği görülmektedir. Yardımcı doçentlerin toplam içindeki payı % 28,9 iken okutmanların payı % 4,6'dır. Benzer şekilde, anketi 34 profesör ile 29

doçentin cevaplandırdığı ve profesörlerin toplam içindeki payının % 22,8, doçentlerin payının % 19,5 olduğu görülmektedir. Ankete katılan araştırma görevlilerinin sayısı 9 olup toplam içindeki payı ise % 6,0'dır. Sözkonusu araştırma görevlilerinin tamamı doktora ders veya tez aşamasındaki kişilerden oluşmaktadır. Ayrıca, meslek odalarının başkanları akademik anlamda bir unvan taşımamaları sebebiyle bu değerlendirmeye sadece akademisyen olan 149 kişi dâhil edilmiştir. Diğer bir ifade ile, meslek odalarının başkanlarına uygulanan anket formunda mesleki unvanla ilgili bir soruya yer verilmemiştir. Ankete katılanlar tecrübe açısından değerlendirildiğinde, toplam içinde en yüksek payın % 33,2 ile 11–15 yıl aralığında olduğu görülmektedir. Bu tecrübe düzeyini sırasıyla 21 yıl ve üzeri (% 21,6), 6–10 yıl arası (% 19,6), 16–20 yıl arası (% 13,6) ve 5 yıldan az tecrübe düzeyi aralığının (% 12,1) izlediği görülmektedir.

461. Muhasebe Gelişmişliği ile İlgili Bilgilerin Değerlendirilmesi

Çalışmada, muhasebenin gelişmişliği ölçmede kullanılabilecek olası değişkenlere ilişkin 13 adet soru sorulmuştur. Muhasebenin gelişmişliğini belirlemeye yönelik sözkonusu sorulara verilen cevaplara ait frekanslar aşağıda Tablo 13'de yüzde biçiminde gösterilmiştir.

Tablo : 13

Muhasebe Gelişmişliğine İlişkin Yüzdesel Dağılım (%)

Muhasebe Gelişmişliğine İlişkin Değişkenler	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Katılıp Katılmama Oranım Eşit	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Muhasebe eğitimi veren yükseköğretim kurumlarından mezun olan öğrencilerin toplam nüfus içindeki payı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	8,5	33,2	27,1	25,6	5,5
Muhasebe meslek elemanlarının (SM, SMMM ve YMM) toplam nüfus içindeki payı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	13,6	44,7	22,1	17,1	2,5
Muhasebe bürolarının sayısı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	9,0	35,7	23,6	28,6	3,0
Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği çıktı sayısı (beyanname, bildirge vb.) muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	11,1	42,7	21,6	21,1	3,5
SMMM ve YMM sınavlarına başvuranların sayısı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	15,6	39,7	24,6	17,1	3,0
Muhasebe eğitimi veren yükseköğretim kurumlarının sayısı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	17,6	46,2	19,6	12,1	4,5
Vergi dairelerindeki mükellef sayısı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	8,5	19,1	28,6	33,2	10,6
İşletmelerde kullanılan belge sayısı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	11,1	31,7	28,6	21,6	7,0
SMMM ve YMM sınavlarının kapsamı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	27,6	41,7	21,6	8,5	0,5
Ülkenin okur – yazar oranı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	5,5	18,6	26,1	33,7	16,1
Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü muhasebe gelişiminin bir göstergesidir (olumlu veya olumsuz).	14,6	10,1	16,1	28,1	31,2
Ülke standartlarıyla karşılaştırıldığında muhasebecilerin ortalama gelirleri muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	11,6	34,2	24,1	25,1	5,0
Toplam vergi gelirleri içinde işletmelerden alınan vergilerin payı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	11,6	33,7	25,6	23,6	5,5

Tablo 13'de görüldüğü üzere, "muhasebe eğitimi veren yükseköğretim kurumlarından mezun olanların toplam nüfus içindeki payı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir" değişkenine ankete katılan kişilerden % 8,5'i "kesinlikle katılıyorum", % 33,2'si "katılıyorum", % 27,1'i "katılıp katılmama oranım eşit", % 25,6'sı "katılmıyorum", % 5,5'i ise "kesinlikle katılmıyorum" biçiminde cevap vermişlerdir. Benzer şekilde, "muhasebe eğitimi veren yükseköğretim kurumlarının sayısı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir" değişkenini ankete katılan 199 kişinin % 17,6'sı "kesinlikle katılıyorum", % 46,2'i "katılıyorum", % 19,6'sı "katılıp katılmama oranım eşit", % 12,1'i "katılmıyorum" ve % 4,5'i "kesinlikle katılmıyorum" biçiminde cevaplandırmıştır. Tablo 13 incelendiğinde, muhasebenin gelişimine ilişkin yargılar arasında "kesinlikle katılıyorum" cevabı en yüksek olan değişkenin % 27,6'lık oranla "SMMM ve YMM sınavlarının kapsamı" iken "kesinlikle katılmıyorum" cevabı en yüksek olanın ise % 31,2'lik orana sahip "kayıtdışı ekonominin büyüklüğü" olduğu görülmektedir. Benzer şekilde,

“katılıyorum” cevabı en yüksek olan değişken % 46,2’lik oranla “muhasebe eğitimi veren yüksek öğretim kurumlarının sayısı” iken “katılmıyorum” cevabı en yüksek olan ise % 33,7’lik orana sahip “ülkenin okur-yazar oranı”dır.

Çalışmanın yapılma amaçlarından birisi de muhasebenin gelişiminin hangi değişkenle ölçülebileceğinin belirlenmesidir. Bu sebeple, ankete katılan kişilere yöneltilen 13 adet soruya “kesinlikle katılıyorum” veya “katılıyorum” biçiminde verilen cevapların yüzdeleri toplamının alınmasının yararlı olacağı ileri sürülebilir. Diğer bir ifade ile, “kesinlikle katılıyorum” veya “katılıyorum” biçiminde verilen cevapların yüzdelerinin toplanarak ayrı bir sütunda gösterilmesi çalışmanın amaçları için daha uygun olacaktır. Daha sonra “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” biçimindeki cevapların yüzdeleri toplamı en büyük olandan başlayarak kendi içinde 1’den 13’e kadar sıralanabilir. Böylelikle daha anlamlı ve kullanışlı veriler elde edilebilir.

Aşağıda Tablo 14’de muhasebenin gelişmişliğine ilişkin değişkenlere “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” biçiminde verilen cevapların yüzdeleri toplamı ile bu yüzdelere göre sıra numaralarına yer verilmiştir.

Tablo : 14

Muhasebe Gelişmişliğine İlişkin Değişkenlerinin Katılıyorum ve Kesinlikle Katılıyorum Cevaplanma Yüzdeleri ve Sıralaması

Muhasebe Gelişmişliğine İlişkin Değişkenler	%	Sıra
Muhasebe eğitimi veren yükseköğretim kurumlarından mezun olan öğrencilerin toplam nüfus içindeki payı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	41,7	10
Muhasebe meslek elemanlarının (SM, SMMM ve YMM) toplam nüfus içindeki payı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	58,3	3
Muhasebe bürolarının sayısı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	44,7	8
Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği çıktı sayısı (beyanname, bildirge vb.) muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	53,8	5
SMMM ve YMM sınavlarına başvuranların sayısı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	55,3	4
Muhasebe eğitimi veren yükseköğretim kurumlarının sayısı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	63,8	2
Vergi dairelerindeki mükellef sayısı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	27,6	11
İşletmelerde kullanılan belge sayısı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	42,8	9
SMMM ve YMM sınavlarının kapsamı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	69,3	1
Ülkenin okur – yazar oranı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	24,1	13
Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü muhasebe gelişiminin bir göstergesidir (olumlu veya olumsuz).	24,7	12
Ülke standartlarıyla karşılaştırıldığında muhasebecilerin ortalama gelirleri muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	45,8	6
Toplam vergi gelirleri içinde işletmelerden alınan vergilerin payı muhasebe gelişiminin bir göstergesidir.	45,3	7

Tablo 14'de görüldüğü üzere, muhasebenin gelişmişliğini ölçmeye yönelik değişkenlere "kesinlikle katılıyorum" ve "katılıyorum" biçiminde verilen cevapların yüzdeleri toplamı içinde ilk sırada % 69,3 oranla "SMMM ve YMM sınavlarının kapsamı" bulunmaktadır. Diğer bir ifade ele, ankete katılan eğitimciler ile meslek odası başkanları, muhasebenin gelişmişliğine ilişkin en temel göstergenin "SMMM ve YMM sınavlarının kapsamı" olduğu biçiminde bir düşünceye sahiptirler. Muhasebe gelişmişliğinin ikinci derece göstergesi % 63,8'lik oranı ile "muhasebe eğitimi veren yükseköğretim kurumlarının sayısı"dır. Üçüncü derece gösterge % 58,3'lük oranı ile "muhasebe meslek elemanlarının toplam nüfus içindeki payı" iken dördüncü derece gösterge % 55,3'lük oranı ile "SMMM ve YMM sınavlarına başvuranların sayısı"dır. Beşinci derece gösterge ise % 53,8'lik oran ile "muhasebe bilgi sisteminin ürettiği çıktı sayısı"dır. Tablo 14'deki bilgilere göre, muhasebenin gelişmişliğinin göstergesi olarak kullanılabilecek en düşük yüzdeye sahip değişken % 24,1'lik oranla "ülkenin okur-yazar oranı"dır. Diğer bir ifade ile, ankete katılan 199 kişinin % 75,9'u ülkenin okur-yazar oranının muhasebenin gelişmişliğinin bir

göstergesi olmadığı yönünde bir görüşe sahiptir. Katılımcılara göre muhasebenin gelişmişliğini en alt düzeyde gösteren değişkenlerden bir diğerinin ise % 24,7'lik oranla "kayıtdışı ekonominin büyüklüğü" olduğu belirtilebilir.

462. Çevresel Faktörler ile İlgili Bilgilerin Değerlendirilmesi

Çalışmada, muhasebenin gelişimine etki eden olası çevresel faktörlere ilişkin 36 adet soru sorulmuştur. Muhasebenin gelişimini etkileyen çevresel faktörleri belirlemeye yönelik sözkonusu sorulara verilen cevaplara ait frekanslar Tablo 15'de yüzde biçiminde gösterilmiştir.

Tablo : 15[9]

Çevresel Faktörlere İlişkin Yüzdesel Dağılım (%)

Muhasebenin Gelişimini Etkileyen Çevresel Faktörler	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Katılıp Katılmama Oranım Eşit	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Mevcut yasal sistem muhasebenin gelişiminde etkilidir.	35,7	38,7	13,6	9,0	3,0
Vergi oranları muhasebenin gelişiminde etkilidir.	8,5	28,1	32,7	25,1	5,5
Vergilerin tür olarak fazla olması (sayıca fazla olması) muhasebenin gelişiminde etkilidir.	7,0	31,7	25,1	31,2	5,0
Geçerli olan muhasebe mevzuatı muhasebenin gelişiminde etkilidir.	33,2	44,2	14,6	6,5	1,5
İdari yönetim şekli muhasebenin gelişiminde etkilidir.	15,6	43,2	27,6	9,5	4,0
Sahip olunan politik haklar ve sivil özgürlükler muhasebenin gelişiminde etkilidir.	13,1	31,7	37,7	13,6	4,0
Ekonomik gelişmişlik düzeyi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	42,7	47,7	5,0	2,5	2,0
Gelişmiş bir Pazar ekonomisi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	41,7	46,2	8,0	3,0	1,0
Özelleştirme çalışmaları muhasebenin gelişiminde etkilidir.	14,6	33,2	29,1	18,6	4,5
Refah düzeyinin yükselmesi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	26,6	49,2	17,6	4,5	2,0
Kişi başına düşen gayri safi milli hâsılanın artması muhasebenin gelişimini etkiler.	24,1	41,7	23,6	9,0	1,5
Yabancı sermaye girişlerindeki artış muhasebenin gelişimini etkiler.	29,6	48,2	17,6	3,5	1,0
İşletmelerle ilgili çıkar gruplarının sayıca artması muhasebenin gelişimini etkiler.	40,2	45,2	8,5	5,5	0,05
İşletmelerle ilgili çıkar gruplarının beklentileri muhasebenin gelişimini etkiler.	43,2	43,7	7,5	4,5	1,0
İşletmelerle ilgili çıkar gruplarınca talep edilen bilgilerin kapsamı, şekli muhasebenin gelişimini etkiler.	51,8	37,7	7,5	3,0	-
Muhasebe standartları ile ilgili uyum çalışmaları muhasebenin gelişiminde etkilidir.	53,3	42,7	3,5	0,5	-
Küreselleşme faaliyetleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.	43,7	45,7	8,0	2,0	0,05
Çok uluslu işletmelerin sayıca artması muhasebenin gelişiminde etkilidir.	44,2	40,2	13,6	1,5	0,05
Mevcut muhasebe standartlarının kaynağı ve yasal altyapısı muhasebenin gelişimini etkiler.	36,2	52,3	10,0	1,5	-
İş alanında yapılan yeniliklerin hızı muhasebenin gelişiminde etkilidir	29,6	47,7	20,6	1,5	0,05
Muhasebe ile ilgili mesleki örgüt ve organizasyonlar muhasebenin gelişiminde etkilidir.	51,8	40,2	6,5	1,5	-
Muhasebe mesleğinin sahip olduğu prestij muhasebenin gelişiminde etkilidir.	38,2	44,7	13,1	2,5	1,5
Muhasebe mesleğinin profesyonelleşmesi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	49,7	43,7	4,5	2,1	-
Teknolojik değişim hızı muhasebenin gelişiminde etkilidir.	39,2	52,8	6,0	1,5	0,05
Kültürel yapı (örf, adet ve gelenekler) muhasebenin gelişimde etkilidir.	15,6	44,2	27,6	11,6	1,0
Toplumun demografik özellikleri (yaş, cinsiyet vb.) muhasebenin gelişiminde etkilidir.	7,5	32,2	36,7	20,6	3,0
Toplumun dil, din ve inanç düzeyi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	7,0	23,1	37,7	24,1	8,0
İşletmelerin sahip olduğu örgüt kültürleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.	20,6	53,8	18,6	6,5	0,5
İşletmelerin organizas. yapıları ve kullanılan karar modelleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.	28,1	55,3	12,1	4,0	0,5
Sermaye piyasasının gelişmişliği muhasebenin gelişiminde etkilidir.	62,3	33,7	3,0	1,0	-
Düzenleyici kurullarca (SPK, BDDK vb.) yapılan yasal düzenlemeler muhasebenin gelişimini etkiler.	60,3	34,2	4,0	1,5	-
Finans kaynaklarının çeşitliliği muhasebenin gelişiminde etkilidir.	33,7	46,7	15,6	4,0	-
Finans kaynaklarının gelişmişlik düzeyleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.	35,7	47,2	15,1	2,0	-
Eğitimli insanların sayısının artması muhasebenin gelişiminde etkilidir.	38,7	44,7	13,1	3,5	-
Muhasebe araştırmalarının durumu muhasebenin gelişimini etkiler.	41,7	51,8	6,0	0,5	-
Eğitim sistemi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	38,7	49,7	9,0	2,6	-

[9] Tablo 15'de yer alan "-" işareti, ankete katılan kişiler arasında ilgili soruya "kesinlikle katılmıyorum" biçiminde cevap veren olmadığını göstermektedir.

Tablo 15'de görüldüğü üzere, "mevcut yasal sistem muhasebenin gelişiminde etkilidir" değişkenine ankete katılan kişilerden % 35,7'si "kesinlikle katılıyorum", % 38,7'si "katılıyorum", % 13,6'sı "katılıp katılmama oranım eşit", % 9,0'ı "katılmıyorum" ve % 3,0'ı "kesinlikle katılmıyorum" biçiminde cevap vermiştir. Benzer şekilde, "özelleştirme çalışmaları muhasebenin gelişiminde etkilidir" değişkenini ankete katılanların % 14,6'sı "kesinlikle katılıyorum", % 33,2'si "katılıyorum", % 29,1'i "katılıp katılmama oranım eşit", % 18,6'sı "katılmıyorum" ve % 4,5'i "kesinlikle katılmıyorum" biçiminde cevaplandırmıştır. Muhasebenin gelişimini etkileyen çevresel faktörlere ilişkin değişkenler arasında "kesinlikle katılıyorum" cevabı en yüksek olan % 62,3'lük oranla "sermaye piyasasının gelişmişliği" iken "kesinlikle katılmıyorum" cevabı en yüksek olanın ise % 8,0'lık orana sahip "toplumun dil, din ve inanç düzeyi" olduğu görülmektedir. Benzer şekilde, "katılıyorum" cevabı en yüksek olan değişken % 55,3'lük oranla "işletmelerin organizasyon yapıları ve kullandıkları karar modelleri" iken "katılmıyorum" cevabı en yüksek olan değişken % 31,2'lik oranı ile "vergilerin tür olarak fazla olması"dır.

Çalışmanın yapılma amaçlarından birisi de muhasebenin gelişimine etki eden çevresel faktörlerin belirlenmesi olduğundan ankete katılan kişilere yöneltilen 36 adet soruya "kesinlikle katılıyorum" veya "katılıyorum" biçiminde verilen cevapların yüzdeleri toplamı alınmıştır. "Kesinlikle katılıyorum" veya "katılıyorum" biçiminde verilen cevapların yüzdelerinin toplanarak ayrı bir sütunda gösterilmesi çalışmanın amaçlarına daha uygun olduğundan bu şekilde bir yol izlenmiştir. Daha sonra "kesinlikle katılıyorum" ve "katılıyorum" biçimindeki cevapların yüzdeleri toplamı en büyük olandan başlayarak kendi içinde 1'den 36'ya kadar sıralanmıştır. Böylelikle daha anlamlı ve kullanışlı veriler elde edilebilir.

Aşağıda Tablo 16'da muhasebenin gelişimini etkileyen değişkenlere "kesinlikle katılıyorum" ve "katılıyorum" biçiminde verilen cevapların yüzdeleri toplamı ile bu yüzdelere göre sıra numaralarına yer verilmiştir.

Tablo : 16

Muhasebenin Gelişimini Etkileyen Değişkenlerin Katılıyorum ve Kesinlikle Katılıyorum Cevaplanma Yüzdeleri ve Sıralaması

Muhasebenin Gelişimini Etkileyen Değişkenler	%	Sıra
Mevcut yasal sistem muhasebenin gelişiminde etkilidir.	73,4	23
Vergi oranları muhasebenin gelişiminde etkilidir.	36,6	31
Vergilerin tür olarak fazla olması (sayıca fazla olması) muhasebenin gelişiminde etkilidir.	38,7	30
Geçerli olan muhasebe mevzuatı muhasebenin gelişiminde etkilidir.	77,4	19
İdari yönetim şekli muhasebenin gelişiminde etkilidir.	58,8	26
Sahip olunan politik haklar ve sivil özgürlükler muhasebenin gelişiminde etkilidir.	44,8	28
Ekonomik gelişmişlik düzeyi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	90,4	6
Gelişmiş bir Pazar ekonomisi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	87,9	11
Özelleştirme çalışmaları muhasebenin gelişiminde etkilidir.	47,8	27
Refah düzeyinin yükselmesi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	75,8	21
Kişi başına düşen gayri safi milli hâsılanın artması muhasebenin gelişimini etkiler.	65,8	24
Yabancı sermaye girişlerindeki artış muhasebenin gelişimini etkiler.	77,8	18
İşletmelerle ilgili çıkar gruplarının sayıca artması muhasebenin gelişimini etkiler.	85,4	13
İşletmelerle ilgili çıkar gruplarının beklentileri muhasebenin gelişimini etkiler.	86,9	12
İşletmelerle ilgili çıkar gruplarınca talep edilen bilgilerin kapsamı ve şekli muhasebenin gelişimini etkiler.	89,5	7
Muhasebe standartları ile ilgili uyum çalışmaları muhasebenin gelişiminde etkilidir.	96,0	1
Küreselleşme faaliyetleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.	89,4	8
Çok uluslu işletmelerin sayıca artması muhasebenin gelişiminde etkilidir.	84,4	14
Mevcut muhasebe standartlarının kaynağı ve yasal altyapısı muhasebenin gelişimini etkiler.	88,5	9
İş alanında yapılan yeniliklerin hızı muhasebenin gelişiminde etkilidir	77,3	20
Muhasebe ile ilgili mesleki örgüt ve organizasyonlar muhasebenin gelişiminde etkilidir.	92,0	5
Muhasebe mesleğinin sahip olduğu prestij muhasebenin gelişiminde etkilidir.	82,9	16
Muhasebe mesleğinin profesyonelleşmesi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	93,4	4
Teknolojik değişim hızı muhasebenin gelişiminde etkilidir.	92,0	5
Kültürel yapı (örf, adet ve gelenekler) muhasebenin gelişimde etkilidir.	59,8	25
Toplumun demografik özellikleri (yaş, cinsiyet ve eğitim durumu) muhasebenin gelişiminde etkilidir.	39,7	29
Toplumun dil, din ve inanç düzeyi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	30,1	32
İşletmelerin sahip olduğu örgüt kültürleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.	74,4	22
İşletmelerin organizasyon yapıları ve kullandıkları karar modelleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.	83,4	15
Sermaye piyasasının gelişmişliği muhasebenin gelişiminde etkilidir.	96,0	1
Düzenleyici kurullarca (SPK, BDDK vb.) yapılan yasal düzenlemeler muhasebenin gelişimini etkiler.	94,5	2
Finans kaynaklarının çeşitliliği muhasebenin gelişiminde etkilidir.	80,4	17
Finans kaynaklarının gelişmişlik düzeyleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.	82,9	16
Eğitimli insanların sayısının artması muhasebenin gelişiminde etkilidir.	83,4	15
Muhasebe araştırmalarının durumu muhasebenin gelişimini etkiler.	93,5	3
Eğitim sistemi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	88,4	10

Tablo 16'da görüldüğü üzere, muhasebenin gelişimini etkileyen değişkenlere "kesinlikle katılıyorum" ve "katılıyorum" biçiminde verilen cevapların yüzdeleri toplamı içinde ilk sırada % 96,0 oranı ile "muhasebe standartlarıyla ilgili uyum çalışmaları" ile "sermaye piyasasının gelişmişliği" yer almaktadır. Diğer bir ifade ele, ankete katılan

eğitimciler ile meslek odası başkanları muhasebenin gelişimini en fazla etkileyen çevresel değişkenin "muhasebe standartlarıyla ilgili uyum çalışmaları" ile "sermaye piyasasının gelişmişliği" olduğunu düşünmektedirler. Muhasebenin gelişimini ikinci derece etkileyen çevresel değişken % 94,5'lik oranı ile "düzenleyici kurullarca (SPK, BDDK vb.) yapılan yasal düzenlemeler"dir. Üçüncü derece etkileyen değişken % 93,5'lik oranla "muhasebe araştırmalarının durumu" iken dördüncü derecede ise % 93,4'lük oranla "muhasebe mesleğinin profesyonelleşmesi"nin etkili olduğudur. Tablo 16'ya göre, muhasebenin gelişimini en az etkileyen çevresel değişken % 30,1'lik oranla "toplumun dil, din ve inanç düzeyi"dir. Diğer bir ifade ile, ankete katılan 199 kişinin % 69,9'u "toplumun dil, din ve inanç düzeyi"nin muhasebenin gelişimini etkilemediği yönünde bir görüşe sahiptir. Katılımcılara göre muhasebenin gelişimini en alt düzeyde etkileyen değişkenlerden bir diğeri ise % 36,6'lık oranla "vergi oranları" dır.

463. Çevresel Faktörlerin Muhasebenin Gelişimi Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu kısmında bağımlı ve bağımsız değişkenlerine ilişkin faktör ve güvenirlik analizi sonuçlarına yer verilmiştir.

4630. Bağımlı Değişkenin Faktör ve Güvenirlik Analizi Bulguları

Çalışmanın bağımlı değişkeni muhasebenin gelişimidir. Sözkonusu bağımlı değişkeni anlamlı bir şekilde yorumlayabilmek için anketten elde edilen veriler faktör analizi yardımıyla sadeleştirilmiştir. Fakat öncelikle anket sonucu elde edilen verilerin faktör analizi yapmaya uygun olup olmadığının belirlenmesi için veri setindeki her bir değişkenin çarpıklık ve basıklık değerlerine bakılmıştır. Çarpıklık ve basıklık değerleri ± 2 aralığında yer alırsa veri setinin faktör analizine uygun olduğu varsayılmaktadır(EROĞLU, 2005, s.209). Bu amaçla oluşturulan bağımlı değişkene ilişkin normal dağılım tablosu Tablo 17'de gösterilmiştir.

Tablo : 17

Bağımlı Değişkenin Normal Dağılım Tablosu

Muhasebe Gelişmişliğine İlişkin Değişkenler	Ortalama	Standart Sapma	Çarpıklık	Basıklık
Muhasebe eğitimi veren yükseköğretim kurumlarından mezun olan öğrencilerin toplam nüfus içindeki payı muhasebe gelişmişliğinin bir göstergesidir.	3,135	1,066	-0,123	-0,812
Muhasebe meslek elemanlarının (SM, SMMM ve YMM) toplam nüfus içindeki payı muhasebe gelişmişliğinin bir göstergesidir.	3,497	1,009	-0,469	-0,481
Muhasebe bürolarının sayısı muhasebe gelişmişliğinin bir göstergesidir.	3,191	1,046	-0,069	-0,977
Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği çıktı sayısı (beyanname, bildirge vb.) muhasebe gelişmişliğinin bir göstergesidir.	3,366	1,045	-0,379	-0,701
SMMM ve YMM sınavlarına başvuranların sayısı muhasebe gelişmişliğinin bir göstergesidir.	3,477	1,043	-0,384	-0,575
Muhasebe eğitimi veren yükseköğretim kurumlarının sayısı muhasebe gelişmişliğinin bir göstergesidir.	3,603	1,053	-0,720	-0,032
Vergi dairelerindeki mükellef sayısı muhasebe gelişmişliğinin bir göstergesidir.	2,819	1,122	0,276	-0,691
İşletmelerde kullanılan belge sayısı muhasebe gelişmişliğinin bir göstergesidir.	3,180	1,108	-0,185	-0,741
SMMM ve YMM sınavlarının kapsamı muhasebe gelişmişliğinin bir göstergesidir.	3,874	0,931	-0,542	-0,340
Ülkenin okur – yazar oranı muhasebe gelişmişliğinin bir göstergesidir.	2,638	1,123	0,298	-0,720
Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü muhasebe gelişiminin bir göstergesidir (olumlu veya olumsuz).	2,487	1,399	0,601	-0,915
Ülke standartlarıyla karşılaştırıldığında muhasebecilerin ortalama gelirleri muhasebe gelişmişliğinin bir göstergesidir.	3,221	1,101	-0,151	-0,889
Toplam vergi gelirleri içinde işletmelerden alınan vergilerin payı muhasebe gelişmişliğinin bir göstergesidir.	3,221	1,101	-0,174	-0,828

Tablo 17'de görüldüğü üzere, bağımlı değişkene ilişkin her bir yargının çarpıklık ve basıklık değerleri ± 2 aralığında yer almaktadır. Bu sonuç bağımlı değişkenle ilgili verilerin faktör analizine uygun olduğunu göstermesi bakımından önemlidir.

Bağımlı değişkene ilişkin faktör analizi sonuçları aşağıda Tablo 18'de gösterilmiştir.

Tablo : 18

Bağımlı Değişkene İlişkin Faktör Analizi Sonuçları

Muhasebe Gelişmişliğine İlişkin Değişkenler	FAKTÖRLER		
	Mesleki Niceliksel	**Muhasebe Bilgi Sistemi**	**Sosyo - Ekonomik**
Muhasebe eğitimi veren yükseköğretim kurumlarından mezun olan öğrencilerin toplam nüfus içindeki payı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	**0,845**		
Muhasebe meslek elemanlarının (SM, SMMM ve YMM) toplam nüfus içindeki payı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	**0,862**		
Muhasebe bürolarının sayısı muhasebe gelişmişliğinin bir göstergesidir.	**0,816**		
Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği çıktı sayısı (beyanname, bildirge vb.) muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.		**0,695**	
SMMM ve YMM sınavlarına başvuranların sayısı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	**0,637**		
Muhasebe eğitimi veren yükseköğretim kurumlarının sayısı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	**0,543**		
Vergi dairelerindeki mükellef sayısı muhasebe gelişmişliğinin bir göstergesidir.		**0,660**	
İşletmelerde kullanılan belge sayısı muhasebe gelişmişliğinin bir göstergesidir.		**0,816**	
SMMM ve YMM sınavlarının kapsamı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.		**0,505**	
Ülkenin okur – yazar oranı muhasebe gelişmişliğinin bir göstergesidir.			**0,851**
Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir (olumlu veya olumsuz).			
Ülke standartlarıyla karşılaştırıldığında muhasebecilerin ortalama gelirleri muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.			**0,503**
Toplam vergi gelirleri içinde işletmelerden alınan vergilerin payı muhasebe gelişmişliğinin bir göstergesidir.			**0,647**
Faktördeki Değişken Sayısı	5	4	**3**
Özdeğer	3,272	2,377	1,730
Açıklanan Varyans (%)	27,270	19,806	14,414
Kümülatif Varyans (%)	27,270	47,077	61,491
KMO Yeterlilik Ölçütü	0,855		
Bartlett's Testi	X^2 = 897,921, sd:66, p: ,000		
Tüm Değişkenlerin Cronbach Alphası	0,859		
Faktörlerin Cronbach Alphası	0,853	0,723	0,601

Tablo 18'de görüldüğü üzere, bağımlı değişkene ilişkin 13 adet yargı faktör analizine dâhil edilmiş ve sözkonusu analiz sonucunda bu değişkenler üç faktör altında toplanmıştır. Diğer bir ifade ile, faktör analizi sonucunda 13 değişken üç faktör olarak ifade edilmiştir. Ancak, "kayıtdışı ekonominin büyüklüğü muhasebenin gelişmişliğinin (olumlu veya olumsuz) bir göstergesidir" değişkeninin faktör yükü her üç faktör için 0,5'in altında kaldığından bu değişken analiz dışında bırakılmıştır. Ayrıca, güvenilirlik analizinin 13 değişkene göre yapılması durumunda tüm değişkenlerin Cronbach Alfa değeri 0,844 olarak tespit edilmektedir (Bkz. Ek 1). Yukarıda belirtilen değişkenin çıkarılması durumunda ise

tüm değişkenler için Cronbach Alfa değerinin 0,859'a yükseldiği görülmüştür. Bu sebeple "kayıt dışı ekonominin büyüklüğü muhasebenin gelişmişliğinin (olumlu veya olumsuz) bir göstergesidir" değişkeninin analiz dışı bırakılmasının yararlı olacağı ileri sürülebilir.

Tablo 18 incelendiğinde, muhasebenin gelişmişliği ile ilgili öz değeri 1'den büyük olan üç faktörün olduğu görülebilir (Bkz. Ek 2). Bu faktörler sırasıyla, mesleki niceliksel açıdan gelişim, muhasebe bilgi sistemindeki gelişim ve sosyo-ekonomik açıdan gelişim faktörleridir. Tablo 18'den, mesleki niceliksel açıdan muhasebenin gelişimi faktörünün 5 değişkenden oluşurken muhasebe bilgi sistemindeki gelişim faktörünün 4 değişkenden, sosyo-ekonomik açıdan gelişim faktörünün ise 3 değişkenden oluştuğu görülmektedir. Sözkonusu üç faktörün muhasebenin gelişmişliğinin kümülatif olarak % 61,491'ini açıkladığı Tablo 18'de görülmektedir. Ayrıca faktör analizine ilişkin KMO yeterlilik ölçütü 0,855 olarak elde edilmiştir. Bu sonucun örnek yeterliliğinin çok iyi olduğunu göstermesi bakımından önemli olduğu ifade edilebilir. Bartlett's testinin sonucuna göre de ($p < 0,05$) değişkenler arasında yüksek korelasyon olduğu, başka bir ifade ile veri setinin faktör analizi için uygun olduğu belirtilebilir ($X^2 = 897,921$).

Muhasebe literatürü incelendiğinde, muhasebenin gelişimini ölçmede kullanılabilecek en yararlı ve etkin ölçütün belirlenmesi noktasında bilim adamları arasında herhangi bir fikir birliği olmadığı görülebilir. Çevresel faktörler ile muhasebenin gelişimi arasındaki ilişkiyi inceleyen birçok çalışmada raporlama uygulamaları veya kamuoyuna açıklanan bilgilerin düzeyinin muhasebenin gelişimini ölçmede kullanıldığı belirtilebilir (HASSABELNABY-EPPS-SAID, 2003, s.284). Ancak, bu iki ölçüt uluslararası alanda ülkelerin muhasebe gelişimlerini belirlemede kullanılabilecekken, tek bir ülkede muhasebenin gelişimini inceleyen çalışmalarda güvenilir bilgiler elde edilmesi mümkün değildir. Bu sebeple çalışmada muhasebenin gelişimi, faktör analizi sonuçlarından hareketle üç açıdan incelenmiştir. Bunlar sırasıyla; mesleki-niceliksel açıdan gelişim, muhasebe bilgi sistemindeki gelişim ve sosyo-ekonomik açıdan gelişimdir. Sözkonusu farklılığın örneklemde yer alan kişilerin bakış açısından kaynaklandığı ileri sürülebilir.

4632. Bağımsız Değişkenlerin Faktör ve Güvenirlik Analizi Bulguları

Çalışmanın bağımsız değişkenleri muhasebenin gelişimine etki eden çevresel faktörlerdir. Sözkonusu bağımsız değişkenlerin muhasebenin gelişimi üzerindeki etkisini anlamlı bir şekilde yorumlayabilmek için anketten elde edilen veriler faktör analizi yardımıyla sadeleştirilmiştir. Fakat öncelikle anket sonucu elde edilen verilerin faktör analizi yapmaya uygun olup olmadığının belirlenmesi için veri setindeki her bir değişkenin çarpıklık ve basıklık değerlerine bakılmıştır. Bu amaçla oluşturulan bağımsız değişkenlere ilişkin normal dağılım tablosu Tablo 19'da gösterilmiştir.

Tablo : 19

Bağımsız Değişkenin Normal Dağılım Tablosu

Muhasebenin Gelişimini Etkileyen Değişkenler	Ortalama	Standart Sapma	Çarpıklık	Basıklık
Mevcut yasal sistem muhasebenin gelişiminde etkilidir.	3,949	1,062	-0,971	0,316
Vergi oranları muhasebenin gelişiminde etkilidir.	3,090	1,045	-0,022	-0,670
Vergilerin tür olarak fazla olması muhasebenin gelişiminde etkilidir.	3,045	1,055	0,013	-0,925
Geçerli olan muhasebe mevzuatı muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,010	0,937	-0,949	0,676
İdari yönetim şekli muhasebenin gelişiminde etkilidir.	3,567	0,997	-0,622	0,124
Sahip olunan politik haklar ve sivil özgür. muhasebenin gelişiminde etkilidir.	3,361	1,004	-0,234	-0,285
Ekonomik gelişmişlik düzeyi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,266	0,831	-1,652	1,904
Gelişmiş bir pazar ekonomisi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,246	0,806	-1,293	1,963
Özelleştirme çalışmaları muhasebenin gelişiminde etkilidir.	3,346	1,080	-0,241	-0,660
Refah düzeyinin yükselmesi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	3,939	0,896	-0,941	1,141
Kişi başına düşen gayri safi milli hâsılanın artması muhasebenin gelişiminde etkilidir.	3,778	0,964	-0,566	-0,141
Yabancı sermaye girişlerindeki artış muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,020	0,840	-0,811	0,866
İşletmelerle ilgili çıkar gruplarının sayıca artması muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,191	0,849	-1,126	1,218
İşletmelerle ilgili çıkar gruplarının beklentileri muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,236	0,852	-1,314	1,971
İşletmelerle ilgili çıkar gruplarınca talep edilen bilgilerin kapsamı ve şekli muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,381	0,755	-1,190	1,183
Muhasebe standartları ile ilgili uyum çalışmaları muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,487	0,593	-0,830	0,509
Küreselleşme faaliyetleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,301	0,745	-1,146	1,996
Çok uluslu işletmelerin sayıca artması muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,261	0,786	-0,939	0,856
Mevcut muhasebe standartlarının kaynağı ve yasal altyapısı muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,231	0,686	-0,618	0,366
İş alanında yapılan yeniliklerin hızı muhasebenin gelişiminde etkilidir	4,045	0,780	-0,530	0,272
Muhasebe ile ilgili mesleki örgüt ve organizasyonlar muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,422	0,683	-1,056	1,016
Muhasebe mesleğinin sahip olduğu prestij muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,155	0,853	-1,142	1,771
Muhasebe mesleğinin profesyonelleşmesi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,412	0,674	-1,119	1,607
Teknolojik değişim hızı muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,286	0,691	-1,096	1,902
Kültürel yapı (örf, adet ve gelenekler) muhasebenin gelişimde etkilidir.	3,618	0,918	-0,393	-0,304
Toplumun demografik özellikleri (yaş, cinsiyet ve eğitim durumu) muhasebenin gelişiminde etkilidir.	3,206	0,954	-0,107	-0,481
Toplumun dil, din ve inanç düzeyi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	2,969	1,039	0,006	-0,488
İşletmelerin sahip olduğu örgüt kültürleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.	3,874	0,828	-0,677	0,450
İşletmelerin organizasyon yapıları ve kullandıkları karar modelleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,065	0,778	-0,892	1,301
Sermaye piyasasının gelişmişliği muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,572	0,605	-1,384	1,995
Düzenleyici kurullarca (SPK, BDDK vb.) yapılan yasal düzenlemeler muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,532	0,649	-1,407	1,982
Finans kaynaklarının çeşitliliği muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,100	0,804	-0,656	0,007
Finans kaynaklarının gelişmiş. düzeyleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,165	0,750	-0,572	-0,127
Eğitimli insanların sayısının artması muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,185	0,791	-0,776	0,202
Muhasebe araştırmalarının durumu muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,346	0,615	-0,511	0,083
Eğitim sistemi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	4,246	0,721	-0,817	0,728

Tablo 19'da görüldüğü üzere, bağımsız değişkenle ilgili her bir yargının çarpıklık ve basıklık değerleri ± 2 aralığında yer almaktadır. Bu sonuç bağımsız değişkenle ilgili verilerin faktör analizine uygun olduğunu göstermesi bakımından önemlidir.

Bağımsız değişkene ilişkin faktör analizi sonuçları aşağıda Tablo 20'de gösterilmiştir.

Tablo : 20

Bağımsız Değişke İlişkin Faktör Analizi Sonuçları

Muhasebenin Gelişimini Etkileyen Değişkenler	FAKTÖRLER								
	Çıkar Grupları	Muhasebe Mesleği ve Eğitimi	Kültürel	Ekonomik	Politik ve Yasal	Finansal Piyasalar	Uluslararası	Standartlar ile İlgili	Serbestleşme ile İlgili
Mevcut yasal sistem muhasebenin gelişiminde etkilidir.					**0,737**				
Vergi oranları muhasebenin gelişiminde etkilidir.					**0,710**				
Vergilerin tür olarak fazla olması (sayıca fazla olması) muhasebenin gelişiminde etkilidir.					**0,728**				
Geçerli olan muhasebe mevzuatı muhasebenin gelişiminde etkilidir.					**0,684**				
İdari yönetim şekli muhasebenin gelişiminde etkilidir.					**0,508**				
Sahip olunan politik haklar ve sivil özgürlükler muhasebenin gelişiminde etkilidir.				**0,507**					
Gelişmiş bir pazar ekonomisi muhasebenin gelişiminde etkilidir.				**0,539**					
Ekonomik gelişmişlik düzeyi muhasebenin gelişiminde etkilidir.				**0,645**					
Özelleştirme çalışmaları muhasebenin gelişiminde etkilidir.									**0,590**
Kişi başına düşen gayri safi milli hâsılanın artması muhasebenin gelişimini etkiler.				**0,782**					
Refah düzeyinin yükselmesi muhasebenin gelişiminde etkilidir.				**0,774**					
Yabancı sermaye girişlerindeki artış muhasebenin gelişiminde etkilidir.									**0,796**
İşletmelerle ilgili çıkar gruplarının sayıca artması muhasebenin gelişiminde etkilidir.	**0,874**								
İşletmelerle ilgili çıkar gruplarının beklentileri muhasebenin gelişiminde etkilidir.	**0,904**								
İşletmelerle ilgili çıkar gruplarınca talep edilen bilgilerin kapsamı ve şekli muhasebenin gelişiminde etkilidir.	**0,846**								
Muhasebe standartları ile ilgili uyum çalışmaları muhasebenin gelişiminde etkilidir.								**0,573**	
Küreselleşme faaliyetleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.							**0,804**		
Çok uluslu işletmelerin sayıca artması muhasebenin gelişiminde etkilidir.							**0,798**		

Mevcut muhasebe standartlarının kaynağı ve yasal altyapısı muhasebenin gelişimini etkiler.								**0,640**	
İş alanında yapılan yeniliklerin hızı muhasebenin gelişiminde etkilidir									
Muhasebe ile ilgili mesleki örgüt ve organizasyonlar muhasebenin gelişimini etkiler.		**0,683**							
Muhasebe mesleğinin sahip olduğu prestij muhasebenin gelişiminde etkilidir.		**0,647**							
Muhasebe mesleğinin profesyonelleşmesi muhasebenin gelişiminde etkilidir.		**0,572**							
Teknolojik değişim hızı muhasebenin gelişiminde etkilidir.									
Kültürel yapı (örf, adet ve gelenekler) muhasebenin gelişimde etkilidir.			**0,689**						
Toplumun demografik özellikleri (yaş, cinsiyet ve eğitim durumu) muhasebenin gelişiminde etkilidir.			**0,720**						
Toplumun dil, din ve inanç düzeyi muhasebenin gelişiminde etkilidir.			**0,800**						
İşletmelerin sahip olduğu örgüt kültürleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.			**0,646**						
İşletmelerin organizasyon yapıları ve kullandıkları karar modelleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.			**0,501**						
Sermaye piyasasının gelişmişliği muhasebenin gelişiminde etkilidir.						**0,510**			
Düzenleyici kurullarca (SPK, BDDK vb.) yapılan yasal düzenlemeler muhasebenin gelişiminde etkilidir.									
Finans kaynaklarının çeşitliliği muhasebenin gelişiminde etkilidir.						**0,831**			
Finans kaynaklarının gelişmişlik düzeyleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.						**0,796**			
Eğitimli insanların sayısının artması muhasebenin gelişiminde etkilidir.		**0,609**							
Muhasebe araştırmalarının durumu muhasebenin gelişiminde etkilidir.		**0,753**							
Eğitim sistemi muhasebenin gelişiminde etkilidir.		**0,669**							
Faktördeki Değişken Sayısı	3	6	5	5	5	3	2	2	2
Öz Değer	3,143	3,134	3,054	2,893	2,732	2,489	1,998	1,934	1,567
Açıklanan Varyans (%)	9,243	9,218	8,982	8,508	8,035	7,322	5,878	5,688	4,607
Kümülatif Varyans (%)	9,243	18,462	27,443	35,951	43,986	51,308	57,186	62,874	67,481
KMO Yeterlilik Ölçütü	0,831								
Bartlett's Testi	X^2 = 3375,374, sd:561, p: ,000								
Tüm Değişkenlerin Cronbach Alphası	0,901								
Faktörlerin Cronbach Alphası	0,917	0,796	0,774	0,793	0,769	0,796	0,793	0,737	0,611

Tablo 20'de görüldüğü üzere, muhasebenin gelişimini etkileyen çevresel faktörlere ilişkin 36 adet değişken faktör analizine dâhil edilmiş ve sözkonusu analiz sonucunda bu değişkenler dokuz faktör altında toplanmıştır. Diğer bir ifade ile, faktör analizi sonucunda 36 değişken dokuz faktör olarak ifade edilmiştir. Ancak, "düzenleyici kurullarca (SPK, BDDK vb.) yapılan yasal düzenlemeler muhasebenin gelişiminde etkilidir", "iş alanında

yapılan yeniliklerin hızı muhasebenin gelişiminde etkilidir" ve "teknolojik değişim hızı muhasebenin gelişiminde etkilidir" değişkenlerinin faktör yükü her 9 faktör için 0,5'in altında kaldığından bu değişkenler analiz dışında bırakılmıştır. Güvenilirlik analizi yukarıda belirtilen değişkenler çıkarıldıktan sonra kalan 33 değişkene göre yapılmış ve çevresel faktörlerin tamamı için Cronbach Alfa değeri 0,901 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 20 incelendiğinde, çevresel faktörler ile ilgili öz değeri 1'den büyük olan dokuz faktör ortaya çıktığı görülebilir (Bkz. Ek 3). Bu faktörler sırasıyla; çıkar grupları, muhasebe mesleği ve eğitimi, kültürel, ekonomik, politik ve yasal, finansal piyasalar, uluslararası, standartlarla ilgili ve serbestleşme ile ilgili faktörlerdir. Tablo 20'den, çıkar grupları faktörünün 3 değişken, muhasebe mesleği ve eğitimi faktörünün 6 değişken, kültürel faktörün 5 değişken, ekonomik faktörün 5 değişken, politik ve yasal faktörün 5 değişken, finansal piyasalar faktörünün 3 değişken, uluslararası faktörün 2 değişken, standartlarla ilgili faktörün 2 değişken ve serbestleşme ile ilgili faktörün 2 değişkenden oluştuğu görülebilir. Sözkonusu dokuz faktörün muhasebenin gelişimine etki eden çevresel değişkenlerin etkilerinin kümülatif olarak % 67,481'ini açıkladığı Tablo 20'de görülmektedir. Ayrıca faktör analizine ilişkin KMO yeterlilik ölçütü 0,831 olarak elde edilmiştir. Bu sonucun örnek yeterliliğinin çok iyi olduğunu göstermesi bakımından önemli olduğu ifade edilebilir. Bartlett's testinin sonucuna göre de ($p < 0,05$) değişkenler arasında yüksek korelasyon olduğu, başka bir ifade ile veri setinin faktör analizi için uygun olduğu belirtilebilir ($X^2 = 3375,374$).

Çalışmada faktör analizi sonucu elde edilen politik ve yasal faktör literatürde genellikle iki ayrı faktör biçiminde ele alınmaktadır. Bu farklılığın örneklemde yer alan kişilerin bakış açısından kaynaklandığı ileri sürülebilir. Diğer bir ifade ile, sözkonusu farklılık ankete katılanların politik ve yasal değişkenleri birbirine çok yakın görmelerinden kaynaklandığı ifade edilebilir. Ayrıca, literatürde teknolojik faktör olmasına rağmen bu örneklem çerçevesinde böyle bir faktör ortaya çıkmamıştır. Esasen anket formunda teknoloji ile ilgili iki değişkene yer verilmiştir. Ancak, teknoloji ile ilgili sözkonusu iki değişken için hem ankete katılanların algılamalarında benzerlik olmadığı hem de mevcut 9 faktörle bir korelasyon oluşturmadıkları tespit edilmiştir.

4633. Regresyon Analizi Bulguları

Çalışmada, bağımlı ve bağımsız değişkenin belirlenebilmesi amacıyla elde edilen veri setine faktör analizi uygulanmış ve analiz sonucu araştırmanın bağımlı değişkeni; mesleki niceliksel açıdan gelişim, muhasebe bilgi sistemindeki gelişim ve sosyo-ekonomik açıdan gelişim olarak belirlenmiştir. Bağımsız değişkenler ise çıkar grupları, muhasebe mesleği ve eğitimi, kültürel, ekonomik, politik ve yasal, finansal piyasalar, uluslararası, standartlarla ilgili ve serbestleşme ile ilgili faktörler biçiminde belirlenmiştir. Çalışmanın bu kısmında, yukarıda sıralanan her bir bağımlı değişken üzerinde bağımsız değişkenlerin etkilerini belirleyebilmek amacıyla ayrı ayrı çoklu regresyon analizleri yapılmıştır.

Aşağıda verilen regresyon analizi sonuçlarındaki değişken varyans sorunu White (1980) yöntemine göre giderilmiştir. Ayrıca, bağımsız değişkenler arasındaki çoklu doğrusal bağlantı sorunu faktör analizi aracılığı ile giderilmiştir. Diğer bir ifade ile, çevresel faktörlerin kendi aralarındaki korelasyon, faktör analizi – temel bileşenler yönteminin uygulanması sonucu sıfıra indirgenmiştir. Böylece çevresel faktörler arasındaki muhtemel çoklu doğrusal bağlantı sorununun önüne geçildiği ve değişkenler açısından regresyon analizi yönteminin varsayımlarının genel olarak sağlandığı ifade edilebilir.

Aşağıda Tablo 21'de bağımlı değişkenlerden birincisi olan mesleki niceliksel açıdan gelişim üzerinde ilgili bağımsız değişkenlerin etkisini gösteren çoklu regresyon analizi tablosuna yer verilmiştir.

Tablo: 21

Mesleki Niceliksel Açıdan Gelişimin ile İlgili Çoklu Regresyon Analizi

Değişken	Katsayı	Standart Hata	t	p
Sabit	0,000	0,067	0,000	1,000
F1 - Çıkar Grupları	-0,035	0,070	-0,500	0,618
F2 - Muhasebe Mesleği ve Eğitimi	0,353	0,070	5,039	0,000
F3 - Kültürel	0,058	0,066	0,878	0,381
F4 - Ekonomik	0,133	0,076	1,754	0,081
F5 - Politik ve Yasal	0,028	0,078	0,357	0,721
F6 - Finansal Piyasalar	-0,003	0,080	-0,042	0,967
F7 - Uluslararası	0,071	0,087	0,814	0,417
F8 - Standartlar ile İlgili	0,024	0,059	0,401	0,689
F9 - Serbestleşme ile İlgili	0,053	0,074	0,710	0,479
R^2=0,166 F=3,881 p=0,000 Durbin-Watson=2,037				

Tablo 21'de görüldüğü üzere, regresyon modeli hem bir bütün olarak anlamlı (**p** <0,05) hem de değişkenler (**t** istatistiği değerleri) ayrı ayrı anlamlıdır. **R^2** değerine bakıldığında ise muhasebenin mesleki niceliksel açıdan gelişimi ile ilgili toplam varyansın % 16,6'sının kullanılan çevresel faktörler tarafından açıkladığı veya çevresel faktörlerin bağımlı değişkendeki değişkenliğin % 16,6'sını açıkladığı belirtilebilir. Ayrıca, Durbin – Watson değeri 2'ye yakın bulunduğundan elde edilen sonuçlarda ardışık bağımlılık (otokorelasyon) problemi olmadığı ifade edilebilir.

Tablo 21'deki kısmi regresyon katsayıları, regresyon denklemindeki değişkenlerin eğimlerini göstermektedir. Sözkonusu katsayılar aynı zamanda bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkene ilişkin göreli önem sıralarını yorumlamakta yardımcı olmaktadır. **t** ve **p** değerleri ise regresyon katsayılarının anlamlılığına ilişkin t testi sonuçlarını göstermektedir. Tablo 21'de yer alan katsayılar incelendiğinde, muhasebenin mesleki niceliksel açıdan gelişimi üzerinde göreli olarak en önemli çevresel faktörün muhasebe mesleği ve eğitimi faktörü olduğu görülmektedir. Diğer önemli faktör ise ekonomik faktördür. Tablo 21 değerlendirildiğinde, 0,10 anlamlılık düzeyinde muhasebe mesleği ve eğitimi faktörü ile ekonomik faktörler için regresyon katsayısı sonuçlarının kabul edilebilir oldukları görülmektedir. Bu sonuç, muhasebe mesleği ile eğitimi faktörü ve ekonomik faktörle muhasebenin mesleki niceliksel açıdan gelişimi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu göstermesi bakımından önemlidir. Çıkar grupları, kültürel, politik ve yasal, finansal piyasalar, uluslararası, standartlarla ilgili ve serbestleşme ile ilgili faktörlerin **t** ve **p** değerleri incelendiğinde, 0,10 anlamlılık düzeyinde muhasebenin mesleki niceliksel açıdan gelişimi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkilerinin olmadığı görülmektedir.

Tablo 21'deki eğim katsayılarının işaretlerine bakıldığında, katsayıların pozitif işaretli olmasından hareketle muhasebenin mesleki niceliksel açıdan gelişimiyle muhasebe mesleği ve eğitimi faktörü ile ekonomik faktör arasında aynı yönlü bir ilişki olduğu belirtilebilir. Bu ilişki daha ayrıntılı bir şekilde açıklanmak istenirse; muhasebe mesleği ve eğitimi ile ilgili faktörlerdeki bir birimlik artışın muhasebenin mesleki niceliksel açıdan gelişimini yaklaşık 0,353 birim düzeyinde etkilediği belirtilebilir. Benzer şekilde, ekonomik faktörlerdeki bir birimlik artışın muhasebenin mesleki niceliksel açıdan gelişimini yaklaşık 0,133 birim düzeyinde etkilediği ifade edilebilir.

Regresyon analizi ve sonuçlarına ilişkin değerlendirmelerden hareketle muhasebenin gelişimi mesleki niceliksel açıdan ele alındığında, H2 ile H4 hipotezlerinin kabul H1, H3, H5, H6, H7, H8 ve H9 hipotezlerinin ise reddedildiği belirtilebilir.

Aşağıda Tablo 22'de bağımlı değişkenlerden ikincisi olan muhasebe bilgi sistemindeki gelişim üzerinde ilgili bağımsız değişkenlerin etkisini gösteren çoklu regresyon analizi tablosuna yer verilmiştir.

Tablo: 22

Muhasebe Bilgi Sistemindeki Gelişim ile İlgili Çoklu Regresyon Analizi

Değişken	Katsayılar	Standart Hata	t	p
Sabit	0,000	0,064	0,000	1,000
F1 - Çıkar Grupları	0,125	0,062	2,029	0,044
F2 - Muhasebe Mesleği ve Eğitimi	0,106	0,062	1,717	0,088
F3 - Kültürel	0,130	0,069	1,888	0,061
F4 - Ekonomik	0,288	0,058	5,002	0,000
F5 - Politik ve Yasal	0,255	0,068	3,761	0,000
F6 - Finansal Piyasalar	0,177	0,066	2,678	0,008
F7 - Uluslararası	-0,047	0,073	-0,639	0,523
F8 - Standartlar ile İlgili	0,009	0,068	0,137	0,891
F9 - Serbestleşme ile İlgili	-0,040	0,064	-0,625	0,533
R^2=0,227 F=6,160 p=0,000 Durbin-Watson=2,046				

Tablo 22'den regresyon modelinin hem bir bütün olarak anlamlı olduğu (**p** <0,05) hem de değişkenlerin ayrı ayrı anlamlı oldukları görülmektedir. **R^2** değeri incelendiğinde ise muhasebe bilgi sistemindeki gelişimle ilgili toplam varyansın % 22,7'sinin kullanılan çevresel faktörler tarafından açıkladığı veya çevresel faktörlerin bağımlı değişkendeki değişkenliğin % 22,7'sini açıkladığı belirtilebilir. Ayrıca, Durbin – Watson değeri 2'ye yakın bulunduğundan elde edilen sonuçlarda ardışık bağımlılık problemi olmadığı ifade edilebilir.

Tablo 22'de yer alan katsayılar incelendiğinde, muhasebe bilgi sistemindeki gelişim üzerinde göreli olarak en önemli çevresel faktörün ekonomik faktör olduğu görülmektedir. Daha sonra önem düzeylerine göre sırasıyla politik ve yasal, finansal piyasalar, kültürel, çıkar grupları ile muhasebe mesleği ve eğitimi faktörleri yer almaktadır. Diğer bir ifade ile, muhasebe mesleği ve eğitimi faktörünün muhasebe bilgi sistemindeki gelişim üzerinde en

az göreli öneme sahip bağımsız değişken olduğu ifade edilebilir. Tablo 22 değerlendirildiğinde, 0,10 anlamlılık düzeyinde ekonomik, politik ve yasal, finansal piyasalar, kültürel, çıkar grupları ile muhasebe mesleği ve eğitimi faktörleri için regresyon katsayısı sonuçlarının kabul edilebilir oldukları görülmektedir. Bu sonuç, ekonomik, politik ve yasal, finansal piyasalar, kültürel, çıkar grupları, muhasebe mesleği ve eğitimine ilişkin faktörler ile muhasebe bilgi sistemindeki gelişim arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu göstermesi bakımından önemlidir. Uluslararası, muhasebe standartlarıyla ilgili ve serbestleşme ile ilgili faktörlerin **t** ve **p** değerleri incelendiğinde, 0,10 anlamlılık düzeyinde muhasebe bilgi sisteminin gelişimi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkilerinin olmadığı görülmektedir.

Tablo 22'deki eğim katsayılarının işaretlerine bakıldığında, katsayıların pozitif işaretli olmasından hareketle muhasebe bilgi sistemindeki gelişim ile ekonomik, politik ve yasal, finansal piyasalar, kültürel, çıkar grupları ile muhasebe mesleği ve eğitimi faktörleri arasında aynı yönlü bir ilişki olduğu belirtilebilir. Bu ilişki daha ayrıntılı bir şekilde açıklanmak istenirse; ekonomik faktörlerdeki bir birimlik artışın muhasebe bilgi sistemindeki gelişimi yaklaşık olarak 0,288 birim düzeyinde etkilediği belirtilebilir. Benzer şekilde, politik ve yasal faktörlerdeki bir birimlik artışın muhasebe bilgi sistemindeki gelişimi yaklaşık 0,255 birim düzeyinde, finansal piyasalara ilişkin faktörlerdeki bir birimlik artışın muhasebe bilgi sistemindeki gelişimi yaklaşık 0,177 birim düzeyinde, kültürel faktörlerdeki bir birimli artışın muhasebe bilgi sistemindeki gelişimi yaklaşık 0,130 birim düzeyinde etkilediği ifade edilebilir. Çıkar gruplarına ilişkin faktörlerdeki bir birimlik artışın ise muhasebe bilgi sistemindeki gelişimi yaklaşık olarak 0,125 birim düzeyinde ve meslek ile eğitimle ilgili faktörlerdeki bir birimlik artışın muhasebe bilgi sistemindeki gelişimi yaklaşık 0,106 birim düzeyinde etkilediği belirtilebilir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan hareketle muhasebenin gelişimi muhasebe bilgi sistemi açısından ele alındığında, H1, H2, H3, H4, H5 ile H6 hipotezlerinin kabul edildiği H7, H8 ve H9 hipotezlerinin ise reddedildiği belirtilebilir.

Aşağıda Tablo 23'de bağımlı değişkenlerden üçüncüsü olan sosyo-ekonomik açıdan gelişim üzerinde ilgili bağımsız değişkenlerin etkisini gösteren çoklu regresyon analizi tablosuna yer verilmiştir.

Tablo: 23

Sosyo-Ekonomik Açıdan Gelişim ile İlgili Çoklu Regresyon Analizi

Değişken	Katsayılar	Standart Hata	t	p
Sabit	0,000	0,066	0,000	1,000
F1- Çıkar Grupları	-0,040	0,064	-0,623	0,534
F2- Muhasebe Mesleği ve Eğitimi	0,177	0,072	2,450	0,015
F3- Kültürel	0,140	0,071	1,963	0,051
F4- Ekonomik	0,279	0,072	3,870	0,000
F5- Politik ve Yasal	0,130	0,075	1,735	0,084
F6- Finansal Piyasalar	0,029	0,070	0,407	0,684
F7- Uluslararası	0,149	0,086	1,735	0,084
F8- Standartlar ile İlgili	-0,057	0,066	-0,862	0,390
F9- Serbestleşme ile İlgili	0,017	0,061	0,274	0,784
R^2=0,190 F=4,303 p=0,000 Durbin-Watson=2,024				

Tablo 23'den regresyon modelinin hem bir bütün olarak anlamlı olduğu (**p** <0,05) hem de değişkenlerin ayrı ayrı anlamlı oldukları görülmektedir. **R^2** değeri incelendiğinde ise muhasebenin sosyo-ekonomik açıdan gelişimi ile ilgili toplam varyansın % 19'unun kullanılan çevresel faktörler tarafından açıkladığı veya çevresel faktörlerin bağımlı değişkendeki değişkenliğin % 19'unu açıkladığı belirtilebilir. Ayrıca, Durbin – Watson değeri 2'ye yakın bulunduğundan elde edilen sonuçlarda ardışık bağımlılık problemi olmadığı ifade edilebilir.

Tablo 23'de yer alan katsayılar incelendiğinde, muhasebenin sosyo-ekonomik açıdan gelişimi üzerinde göreli olarak en önemli çevresel faktörün ekonomik faktör olduğu görülmektedir. Daha sonra önem düzeylerine göre sırasıyla muhasebe mesleği ve eğitimi, uluslararası, kültürel ile politik ve yasal faktörler yer almaktadır. Diğer bir ifade ile, politik ve yasal faktörlerin muhasebenin sosyo-ekonomik açıdan gelişimi üzerinde en az göreli öneme sahip bağımsız değişken olduğu ifade edilebilir. Tablo 23 değerlendirildiğinde, 0,10 anlamlılık düzeyinde ekonomik, muhasebe mesleği ve eğitimi, uluslararası, kültürel ile politik ve yasal faktörler için regresyon katsayısı sonuçlarının kabul edilebilir oldukları görülmektedir. Bu sonuç, ekonomik, meslek ve eğitim, uluslararası, kültürel, politik ve

yasal faktörler ile muhasebenin sosyo-ekonomik açıdan gelişimi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu göstermesi bakımından önemlidir. Çıkar grupları, finansal piyasalar, standartlarla ilgili ve serbestleşme ile ilgili faktörlerin **t** ve **p** değerleri incelendiğinde 0,10 anlamlılık düzeyinde muhasebenin sosyo-ekonomik açıdan gelişimi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkilerinin olmadığı görülmektedir.

Tablo 23'deki eğim katsayılarının işaretlerine bakıldığında, muhasebenin sosyo-ekonomik açıdan gelişimi ile ekonomik, muhasebe mesleği ve eğitimi, uluslararası, kültürel ile politik ve yasal faktörler arasında aynı yönlü bir ilişki olduğu belirtilebilir. Çevresel faktörlerin tamamının katsayısının pozitif işaretli olmasından hareketle böyle bir sonuca ulaşılmıştır. Bu ilişki daha ayrıntılı bir şekilde açıklanmak istenirse; ekonomik faktörlerdeki bir birimlik artışın muhasebenin sosyo-ekonomik açıdan gelişimini yaklaşık olarak 0,279 birim düzeyinde etkilediği belirtilebilir. Benzer şekilde, meslek ile eğitime ilişkin faktörlerdeki bir birimlik artışın muhasebenin sosyo-ekonomik açıdan gelişimini yaklaşık 0,177 birim düzeyinde, uluslararası faktörlerdeki bir birimlik artışın muhasebenin sosyo-ekonomik açıdan gelişimini yaklaşık 0,149 birim düzeyinde etkilediği ifade edilebilir. Kültürel faktörlerdeki bir birimlik artışın ise muhasebenin sosyo-ekonomik açıdan gelişimini yaklaşık olarak 0,140 birim düzeyinde, politik ve yasal faktörlerdeki bir birimlik artışın muhasebenin sosyo-ekonomik açıdan gelişimini yaklaşık 0,130 birim düzeyinde etkilediği belirtilebilir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan hareketle muhasebenin gelişimi sosyo-ekonomik açıdan ele alındığında, H2, H3, H4, H5 ile H7 hipotezlerinin kabul H1, H6, H8 ve H9 hipotezlerinin ise reddedildiği belirtilebilir.

Regresyon analizi sonuçları ile ilgili tablolardan hareketle, her bir bağımlı değişken için bağımsız değişkenlerin etkilerine ilişkin açıklamalara yukarıda yer verilmiştir. Ancak, bağımlı değişkenler ile bağımsız değişkenlerin tamamını içeren ve aynı zamanda sözkonusu değişkenler arasındaki ilişkileri bir arada gösteren bir tablo hazırlanmasının çalışmanın amaçlarına daha uygun olacağı ileri sürülebilir. Çünkü bu şekilde bir uygulama, her bir bağımsız değişkenin bağımlı değişkenleri etkileme düzeyleri ile yönlerinin daha net bir biçimde görülmesi ve yorumlanmasına yardımcı olabilir.

Aşağıda Tablo 24'de her bir bağımsız değişkenin bağımlı değişkenleri etkileme düzeyi ile yönü bir bütün olarak gösterilmiştir.

Tablo: 24

Muhasebenin Gelişimi İle İlgili Çoklu Regresyon Analizi

Bağımlı Değişkenler (Muhasebe Gelişmişlik Düzeyleri)	Bağımsız Değişkenler (Muhasebenin Gelişimini Etkileyen Çevresel Faktörler)	Etki Düzeyi	Etki Yönü
F1 – Mesleki Niceliksel Açıdan Gelişim	F1- Çıkar Grupları	-0,035	?
	F2- Muhasebe Mesleği ve Eğitimi	0,353	+
	F3- Kültürel	0,058	?
	F4- Ekonomik	0,133	+
	F5- Politik ve Yasal	0,028	?
	F6- Finansal Piyasalar	-0,003	?
	F7- Uluslararası	0,071	?
	F8- Standartlar ile İlgili	0,024	?
	F9- Serbestleşme ile İlgili	0,053	?
F2 – Muhasebe Bilgi Sistemindeki Gelişim	F1- Çıkar Grupları	0,125	+
	F2- Muhasebe Mesleği ve Eğitimi	0,106	+
	F3- Kültürel	0,130	+
	F4- Ekonomik	0,288	+
	F5- Politik ve Yasal	0,255	+
	F6- Finansal Piyasalar	0,177	+
	F7- Uluslararası	-0,047	?
	F8- Standartlar ile İlgili	0,009	?
	F9- Serbestleşme ile İlgili	-0,040	?
F3 – Sosyo-Ekonomik Açıdan Gelişim	F1- Çıkar Grupları	-0,040	?
	F2- Muhasebe Mesleği ve Eğitimi	0,177	+
	F3- Kültürel	0,140	+
	F4- Ekonomik	0,279	+
	F5- Politik ve Yasal	0,130	+
	F6- Finansal Piyasalar	0,029	?
	F7- Uluslararası	0,149	+
	F8- Standartlar ile İlgili	-0,057	?
	F9- Serbestleşme ile İlgili	0,017	?

Tablo 24'de görüldüğü üzere, çalışmada muhasebenin gelişimi; mesleki niceliksel açıdan gelişim, muhasebe bilgi sistemindeki gelişim ve sosyo-ekonomik açıdan gelişim olmak üzere üç açıdan incelenmiştir. Muhasebenin gelişimini etkileyen faktörler ise çıkar grupları, muhasebe mesleği ve eğitimi, kültürel, ekonomik, politik ve yasal, finansal piyasalar, uluslararası, standartlarla ilgili ve serbestleşme ile ilgili faktörler biçiminde dokuz açıdan çalışmaya dâhil edilmiştir. Diğer bir ifade ile, çalışmada üç adet bağımlı

değişken, dokuz adet bağımsız değişken yer almaktadır. Regresyon analizi sonuçlarına göre, sözkonusu bağımsız değişkenlerden iki tanesi muhasebenin mesleki niceliksel açıdan gelişimine etki ederken, altı tanesi muhasebe bilgi sistemindeki gelişime, beş tanesi de sosyo-ekonomik açıdan muhasebenin gelişimine etki etmektedir. Ayrıca, Tablo 24'de yer alan (+) işareti, ilgili bağımsız değişken ile bağımlı değişken arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu gösterirken (?) işareti, ilgili bağımsız değişkenle bağımlı değişken arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunamadığını göstermektedir. Tablo 24 incelendiğinde, muhasebenin gelişimini negatif yönlü etkileyen istatistiksel olarak anlamlı herhangi bir bağımsız değişkenin olmadığı görülmektedir.

Muhasebenin gelişimi mesleki niceliksel açıdan değerlendirildiğinde; muhasebe mesleği ve eğitimi ile ekonomik faktörlerin bu gelişimi etkilediği görülmektedir. Her iki çevresel faktör ile muhasebenin mesleki niceliksel açıdan gelişimi arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Bu sonucun, ekonomik faktörler bağlamında AAA (1977), Frank (1979), Salter (1998) ile Hassabelnaby, Epps ve Said (2003)'in çalışmalarıyla, eğitimle ilgili faktörler bağlamında Gernon, Meek ve Mueller (1987) ile Doupnik ve Salter (1995)'in çalışmalarıyla uyumlu olduğu belirtilebilir. Ancak, muhasebe mesleğine ilişkin faktörler ile muhasebenin gelişimi arasındaki ilişkiyi istatistiksel olarak inceleyen bir çalışmaya literatürde rastlanmamıştır.

Regresyon analizi sonuçlarına göre; kültürel, politik ve yasal, standartlarla ilgili, serbestleşmeyle ilgili faktörler ile muhasebenin mesleki niceliksel açıdan gelişimi arasında da pozitif yönlü bir ilişki mevcuttur. Fakat bu ilişkiler istatistiksel olarak anlamlı değildir. Buna karşın, çıkar grupları ve finansal piyasalara ilişkin faktörler ile muhasebenin meslei niceliksel açıdan gelişimi arasında ise negatif yönlü bir ilişki mevcuttur. Fakat bu ilişkiler de istatistiksel olarak anlamlı değildir. Dolayısıyla, sözkonusu faktörlerin muhasebenin gelişimine etkisinin tesadüfî olduğu ifade edilebilir.

Muhasebe bilgi sistemindeki gelişime ilişkin regresyon analizi sonuçları değerlendirildiğinde, ekonomik, muhasebe mesleği ile eğitimi, politik ve yasal, finansal piyasalar, kültürel ve çıkar gruplarına ilişkin faktörler ile muhasebe bilgi sisteminin gelişimi arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu

görülmektedir. Bu sonuç ekonomik faktörler bağlamında AAA (1977), Frank (1979), Salter (1998) ile Hassabelnaby, Epps ve Said (2003)'in çalışmalarıyla, eğitimle ilgili faktörler bağlamında Gernon, Meek ve Mueller (1987) ile Doupnik ve Salter (1995)'in çalışmalarıyla, politik faktörler bağlamında Goordich (1986), Williams (1999), Amat ve diğerleri (2000), Hassabelnaby, Epps ve Said (2003) ile Verma (2005)'nın çalışmalarıyla, finansal piyasalara ilişkin faktörler bağlamında Cook ve Wallace (1990), Adhikari ve Tondkar (1992) ile Zengal ve Mhedhbi (2006)'nin çalışmaları ile, kültürel faktörler bağlamında ise Jaggi (1975), Gray (1988), Perera (1989), Abdulselam ve Weetman (2003) ile Zengal ve Mhedhbi (2006)'nin çalışmalarıyla uyumludur. Ancak, çıkar gruplarına ilişkin faktörler ile muhasebenin gelişimi arasındaki ilişkiyi istatistiksel olarak inceleyen bir çalışmaya literatürde rastlanmamıştır.

Regresyon analizi sonuçlarına göre; standartlarla ilgili faktör ile muhasebe bilgi sistemindeki gelişim arasında pozitif yönlü bir ilişki mevcuttur. Fakat bu ilişki istatistiksel olarak anlamlı değildir. Buna karşın, uluslararası ve serbestleşmeye ilişkin faktörler ile muhasebe bilgi sisteminin gelişimi arasında negatif yönlü bir ilişki mevcuttur. Fakat bu ilişkiler de istatistiksel olarak anlamlı değildir. Dolayısıyla, bu faktörlerin muhasebenin gelişimine etkisinin tesadüfî olduğu ifade edilebilir.

Muhasebenin gelişimi sosyo-ekonomik açıdan değerlendirildiğinde; ekonomik, muhasebe mesleği ve eğitimi, uluslararası, kültürel ile politik ve yasal faktörlerin bu gelişimi etkilediği görülmektedir. Sözkonusu 5 çevresel faktör ile muhasebenin sosyo-ekonomik açıdan gelişimi arasında istatistisel olarak anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Bu sonucun ekonomik faktörler bağlamında AAA (1977), Frank (1979), Salter (1998) ile Hassabelnaby, Epps ve Said (2003)'in çalışmalarıyla, eğitimle ilgili faktörler bağlamında Gernon, Meek ve Mueller (1987) ile Doupnik ve Salter (1995)'in çalışmalarıyla, politik faktörler bağlamında Goordich (1986), Williams (1999), Amat ve diğerleri (2000), Hassabelnaby, Epps ve Saıd (2003) ile Verma (2005)'nın çalışmalarıyla, kültürel faktörler bağlamında Jaggi (1975), Gray (1988), Perera (1989), Abdulselam ve Weetman (2003) ile Zengal ve Mhedhbi (2006)'nin çalışmalarıyla, uluslararası faktörler bağlamında ise Cook ve Wallace (1990)'nin çalışmasıyla uyumlu olduğu belirtilebilir.

Regresyon analizi sonuçlarına göre; finansal piyasalar ve serbestleşmeye ilişkin faktörler ile muhasebenin sosyo-ekonomik açıdan gelişimi arasında pozitif yönlü bir ilişki mevcuttur. Fakat bu ilişkiler istatistiksel olarak anlamlı değildir. Buna karşın, çıkar grupları ve standartlara ilişkin faktörler ile muhasebenin sosyo-ekonomik açıdan gelişimi arasında negatif yönlü bir ilişki mevcuttur. Fakat bu ilişkiler de istatistiksel olarak anlamlı değildir. Dolayısıyla, bu faktörlerin muhasebenin gelişimine etkisinin tesadüfî olduğu ifade edilebilir.

Muhasebenin gelişimi bir bütün olarak değerlendirildiğinde, hipotezlerden H2 ile H4'ün hem mesleki niceliksel açıdan hem de muhasebe bilgi sistemi ile sosyo-ekonomik gelişim açısından kabul edildiği belirtilebilir. Diğer bir ifade ile, muhasebe mesleği ve eğitimine ilişkin faktörler ile ekonomik faktörlerle muhasebenin mesleki niceliksel, muhasebe bilgi sistemi ve sosyo-ekonomik açıdan gelişimi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır. Bu sonuç, örnekleme göre Türkiye'de muhasebenin gelişiminde meslek ve eğitimle ilgili faktörler ile ekonomik faktörlerin belirleyici olduğunu göstermesi bakımından önemlidir. Sözkonusu sonucun muhasebe literatürü ile genel anlamda uyumlu olduğu ifade edilebilir. Çünkü literatürde birçok çalışmada ekonomik ve eğitime ilişkin faktörler ile muhasebenin gelişimi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu belirtilmiştir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Günümüz dünyasında değişim, değişimi getirmekte, küresel anlamda herkesi ve her şeyi etkilemektedir. Bu bağlamda değişim, bir bilgi sistemi olan muhasebeyi de etkilemiş ve etkilemektedir. Anılan etki ile birlikte, geleneksel muhasebe anlayışının yeniden gözden geçirilmesi ve çevredeki değişimlerin etkilerini yansıtan yeni bütünleşik bir muhasebe anlayışının geliştirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Zira çevreden kaynaklanan faktörler dinamik bir niteliğe sahip olmaları sebebiyle sürekli değişmekte, muhasebe ise sözkonusu değişime cevap vermede yetersiz kalmaktadır.

Politik, yasal, ekonomik, kültürel, teknolojik, uluslararası, meslek ve eğitimle ilgili çevrelerden kaynaklanan faktörlerin muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi üzerinde etkili olduğu ileri sürülebilir. Sözkonusu çevrelerden kaynaklanan faktörler muhasebeyi farklı açılardan etkilemekte ve gelişimine katkı sağlamaktadır. Ayrıca, bu faktörler arasında da belirli etkileşimler yaşanmakta olup bu durum da muhasebenin gelişimine olumlu yansımaktadır. Bu gelişmeler muhasebenin daha önceki dönemlerde olduğu gibi yalnızca teknik bir konu olarak görülemeyeceğini ortaya koymaktadır. Aksine, muhasebe çok boyutlu bir disiplin olup politik, ekonomik, sosyal, kültürel, teknolojik, uluslararası vb. faktörlerin etkilerini dikkate alan politikaların bir arada uygulanmasını gerektirmektedir. Yukarıda belirtilen gelişmeler, çevresel faktörlerin işletme faaliyetleri ve özellikle muhasebe fonksiyonu üzerindeki etkilerini ortaya koyacak çalışmalar yapılması ihtiyacı doğurmuştur. Gelinen noktada muhasebe sistem ve uygulamalarında uluslararası alanda görülen farklılıkların nedenleri önemli bir çalışma alanı olarak ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada muhasebenin gelişimini etkileyen çevresel faktörlerin neler olduğu, hangi faktörün muhasebeyi nasıl etkilediği ve bu etkileşimin boyutu ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Çalışmanın teorik kısmında, muhasebenin gelişimini etkileyen çevresel faktörler ayrıntılı bir şekilde açıklanmış ve tüm boyutları ile tartışılmaya çalışılmıştır.

Teorik çalışma sonucunda, ele alınan çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimi üzerindeki etkilerinin ölçülmesi amacıyla Türkiye'deki üniversitelerde görev yapan muhasebe öğretim elemanları ile muhasebe meslek odalarının başkanlarına bir anket uygulanmıştır. Yapılan anketin sonuçları çeşitli istatistiksel analizler yardımı ile değerlendirilmeye çalışılmış, bu değerlendirme sonucunda anılan konuya ilişkin çeşitli bulgulara ulaşılması amaçlanmıştır.

Çalışmada Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin kuruluşundan (1923) günümüze kadar muhasebenin gelişimi ve bu gelişimde çevresel faktörlerin etkisi Kuruluş Dönemi, Yapılanma Dönemi ile Yeniden Yapılanma Dönemi olmak üzere üç ayrı dönemde incelenmiş ve değerlendirilmiştir. Kuruluş Döneminde politik, ekonomik, kültürel, uluslararası ve eğitimle ilgili faktörlerin muhasebenin gelişiminde etkili olduğu belirtilebilir. Yapılanma Döneminde politik, yasal, ekonomik, teknolojik, kültürel, uluslararası, meslekle ilgili ve eğitimle ilgili faktörlerin muhasebenin gelişiminde etkili olduğu ileri sürülebilir. Bu dönemde, kuruluş dönemine kıyasla yasal ve uluslararası faktörlerin etkisinin artmaya başlamasına karşın kültürel faktörlerin etkisinin azaldığı ifade edilebilir. Yasal faktörlerin muhasebenin gelişimi üzerindeki etkisinin artmasında 1949 yılı Vergi Reformunun önemi büyüktür. Yeniden Yapılanma Döneminde ise politik, yasal, ekonomik faktörlerin yanında uluslararası, teknolojik ve meslekle ilgili faktörlerin de muhasebenin gelişiminde belirleyici oldukları ifade edilebilir. Bu dönemde yasal faktörlerin etkisinin arttığı ve özellikle 1990'lı yıllardan sonra yapılan yasal düzenlemeler aracılığıyla ülkede geçerli olan muhasebe sistemine uluslararası bir nitelik kazandırılmaya çalışıldığı ileri sürülebilir. Ayrıca, uluslararası faktörlerin Yeniden Yapılanma Döneminde muhasebenin gelişiminde çok güçlü bir etki göstermeye başlamasına karşın kültürel faktörlerin etkisinin sınırlı düzeyde kaldığı belirtilebilir. 1989 yılında çıkarılan meslek kanunun etkisiyle meslekle ilgili faktörlerin de bu Dönemde muhasebenin gelişiminde etkili olduğu ifade edilebilir.

Çalışmanın istatistiksel kısmında kullanılan veriler anket çalışması sonucu elde edilmiştir. Anket, üniversitelerde görevli muhasebe öğretim elemanları ile serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir odalarının başkanlarına uygulanmış olup toplam örneklem 199 kişiden oluşmaktadır. İstatistiksel kısımda ilk olarak ankete

katılanların demografik özelliklerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuş daha sonra ise frekans tablolarına yer verilmiştir.

Çalışmanın istatistiksel kısmında ikinci olarak verilerin normal dağılım gösterdikleri belirlendikten sonra faktör analizi uygulanmıştır. Bu analiz aracılığı ile ankette 13 başlık altında toplanan muhasebenin gelişimine ilişkin değişenlerin sadece 3 faktörle açıklanabileceği ortaya konulmuştur. Toplam değişimin % 61,49'unu açıklayan bu 3 faktör içerdikleri değişkenlere bakmak suretiyle; mesleki niceliksel açıdan gelişim, muhasebe bilgi sistemindeki gelişim ve sosyo-ekonomik açıdan gelişim biçiminde isimlendirilmiştir. Benzer şekilde, ankette 36 başlık altında toplanan muhasebenin gelişimine etki eden değişkenlerin 9 faktör altında açılanabileceği ortaya konulmuştur. Toplam değişimin % 67,48'ini açıklayan bu 9 faktör içerdikleri değişkenlere bakmak suretiyle; politik, yasal, ekonomik, kültürel, uluslararası, çıkar grupları, finansal piyasalar, serbestleşme ile ilgili, meslek ve eğitimle ilgili faktörler biçiminde isimlendirilmiştir.

Literatür incelendiğinde, muhasebenin gelişimini ölçmede kullanılabilecek en yararlı ve etkin ölçütün belirlenmesi noktasında herhangi bir fikir birliği olmadığı tespit edilmiştir. Bu alanda yapılan araştırmaların çoğunda muhasebenin gelişmişliğini ölçmek için raporlama uygulamaları ile ilgili kişilere işletmelerce yapılan açıklamaların kullanıldığı belirtilebilir. Ancak uluslararası alanda muhasebenin gelişimindeki farklılıklar incelenirken raporlama ve açıklama uygulamalarına ilişkin güvenilir veriler elde edilebilecekken belirli bir ülkede belirli bir zaman süresince muhasebenin gelişimi incelenmek istendiğinde sözkonusu uygulamalara ilişkin güvenilir bilgiler elde edilememektedir. Bu sebeple belirli bir ülkede muhasebenin gelişimi farklı açılardan ele alınıp belirlenmeye çalışılmıştır. Örneğin; Hassabelnaby-Epps-Said (2003) Mısır'daki çalışmalarında muhasebenin gelişimini; muhasebe mesleğinin ve eğitim sisteminin gelişim düzeyi olmak üzere 2 açıdan ele almış ve incelemişlerdir. Bu Çalışmada ise elde edilen verilere faktör analizi uygulanması sonucu muhasebenin gelişimi 3 açıdan ele alınmış ve değerlendirilmiştir. Bunlar sırasıyla; mesleki niceliksel açıdan gelişim, muhasebe bilgi sistemindeki gelişim ve sosyo-ekonomik açıdan gelişimdir. Sözkonusu farklılığın örneklemde yer alan kişilerin algılamaları ile bakış açılarından kaynaklandığı ileri sürülebilir.

Öteyandan literatürde birçok çevresel değişkenin muhasebenin gelişimini etkilediği ileri sürülmüştür. Bu alanda yapılmış temel çalışmalardan hareketle, muhasebenin gelişimine etki eden çevresel değişkenler birbiriyle ilişkili olanlar tek bir faktör altında gösterilmek suretiyle 9 olarak belirlenmiştir. Muhasebenin gelişimini teorik olarak etkilediği ileri sürülen sözkonusu çevresel faktörler; politik, yasal, ekonomik, kültürel, teknolojik, uluslararası, eğitimle ilgili, meslekle ilgili ve diğer faktörlerdir. Bu çalışmada ise elde edilen verilere faktör analizi uygulanması sonucu muhasebenin gelişimi etkileyen çevresel faktörler de 9 başlık altında toplanmıştır. Bunlar sırasıyla; politik, yasal, ekonomik, kültürel, uluslararası, çıkar grupları, finansal piyasalar, serbestleşme, meslek ve eğitimle ilgili faktörlerdir. Ancak, teorik çalışmalardan hareketle belirlenen çevresel faktörler ile faktör analizi sonucu belirlenen çevresel faktörler arasında bazı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Örneğin; çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimine etkileri teorik olarak incelenirken yasal faktör ile politik faktör birbirinden ayrı olarak ele alınıp incelenirken faktör analizi sonuçları sözkonusu iki faktörü politik ve yasal faktörler biçiminde tek bir faktör altında birleştirmiştir. Eğitimle ilgili faktör ile meslekle ilgili faktör için de aynı durumun ortaya çıktığı görülmektedir. Yine teoride diğer faktörler altında yer alan serbestleşmeye ve çıkar gruplarına ilişkin faktörlerin, faktör analizi sonucunda bağımsız birer faktör olarak ortaya çıktığı belirtilebilir. Sözkonusu farklılığın örneklemde yer alan kişilerin algılamaları ile bakış açılarından kaynaklandığı ileri sürülebilir.

Çalışmanın istatistiksel kısmında son olarak belirlenen çevresel faktörler ile muhasebenin gelişimi arasındaki ilişkiler regresyon analizi aracılığı ile ölçülmüş ve belirli ilişkiler tespit edilmiştir. Buna göre;

a. Muhasebenin gelişimi, mesleki niceliksel açıdan değerlendirildiğinde, 9 açıklayıcı faktörden meslek ve eğitimle ilgili faktör ile ekonomik faktöre ait regresyon katsayılarının 0,10 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Bu sonuç, her 2 açıklayıcı faktörün muhasebenin gelişimi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olduğunu göstermektedir. Elde edilen sonuçlar, ekonomik faktörlerin muhasebenin gelişiminde önemli bir etkiye sahip olduğunu belirten Cooke ve Wallace (1990), Doupnik ve Salter (1995) ile Salter (1998)'in çalışmalarıyla uyumlu olmasına

rağmen Belkaouı (1983) ile Adhikari ve Tondkar (1992)'ın çalışmalarıyla uyumlu değildir. Regresyon tablosundaki sonuçlar, kültürel, politik ile yasal, uluslararası, çıkar grupları, finansal piyasalar, standartlarla ve serbestleşmeyle ilgili çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimini etkilediklerine dair bir kanıt sağlamakta başarısızdır. Diğer bir ifadeyle, kültürel, politik ile yasal, uluslararası, çıkar grupları, finansal piyasalar, standartlarla ve serbestleşmeyle ilgili faktörlerin katsayıları 0,10 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı değildir. Bu durumun regresyon modelindeki diğer önemli faktörlerin varlığından kaynaklandığı belirtilebilir. Kısacası bu sonuç, kültürel, politik ile yasal, uluslararası, çıkar grupları, finansal piyasalar, standartlarla ve serbestleşmeyle ilgili çevresel faktörlerin muhasebenin gelişimini açıklamakta kullanılabilecek önemli katkılar sağlamadığını göstermektedir. Fakat elde edilen sonuçlar muhasebenin gelişimi ile sözkonusu çevresel faktörler arasında bir ilişkinin varlığını belirtmeye engel değildir. Yani bu faktörlerle muhasebenin gelişimi arasında bir ilişki vardır ancak anılan ilişki çalışmada elde edilen sonuçlara göre anlamlı değildir.

b. Muhasebenin gelişimi, muhasebe bilgi sistemi açısından değerlendirildiğinde, çıkar grupları, muhasebe mesleği ile eğitimi, kültürel, ekonomik, politik ile yasal ve finansal piyasalara ilişkin faktörlere ait regresyon katsayılarının 0,10 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Bu sonuç, her 6 açıklayıcı faktörün muhasebenin gelişimi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olduğunu göstermektedir. Regresyon analizi sonuçlarına göre, standartlarla ilgili faktörler ile muhasebenin gelişimi arasında pozitif yönlü bir ilişki olmasına rağmen bu ilişkinin 0,10 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir. Uluslararası ve serbestleşmeyle ilgili faktörler ile muhasebenin gelişimi arasında ise negatif yönlü bir ilişki tespit edilmiş olup bu ilişkilerin de 0,10 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmektedir.

c. Muhasebenin gelişimi, sosyo-ekonomik açıdan değerlendirildiğinde, muhasebe mesleği ile eğitimi, kültürel, ekonomik, politik ile yasal ve uluslararası faktörlere ait regresyon katsayılarının 0,10 anlamlılık düzeyinde istatistiksel

olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Bu sonuç, her 5 açıklayıcı faktörün muhasebenin gelişimi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olduğunu göstermektedir. Regresyon analizi sonuçlarına göre, finansal piyasalar ve serbestleşmeyle ilgili faktörler ile muhasebenin gelişimi arasında pozitif yönlü bir ilişki olmasına rağmen bu ilişkilerin 0,10 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir. Çıkar grupları ve standartlarla ilgili faktörler ile muhasebenin gelişimi arasında ise negatif yönlü bir ilişki tespit edilmiş olup bu ilişkilerin de 0,10 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmektedir.

Muhasebenin gelişimi bir bütün olarak değerlendirildiğinde (her üç bağımlı değişkene göre elde edilen sonuçlar birlikte ele alındığında) regresyon analizi sonuçlarına göre, ekonomik faktör ile meslek ve eğitime ilişkin faktörün muhasebenin gelişiminin her 3 boyutunu da etkilemekte olduğu belirtilebilir. Benzer şekilde, kültürel faktör ile politik ve yasal faktörün muhasebenin gelişiminin 2 boyutunu etkilediği ileri sürülebilir. Çıkar grupları, finansal piyasalar ile uluslararası faktörün ise muhasebenin gelişiminin sadece 1 boyutunu etkilediği belirtilebilir. Elde edilen bu sonuçlar daha önceki çalışmalarla karşılaştırıldığında ekonomik, politik, kültürel, finansal piyasalar ve eğitimle ilgili faktörler bağlamında benzer sonuçlar elde edildiği ileri sürülebilir. Çıkar gruplarına ilişkin faktörün muhasebenin gelişimine etkisi bağlamında ise önceki yıllarda yapılmış herhangi bir uygulamalı çalışma olmadığı belirtilebilir.

Öteyandan elde edilen sonuçların, örnekleme göre Türkiye'de muhasebenin gelişiminde, ekonomik faktörler ile meslek ve eğitimle ilgili faktörlerin belirleyici olduğunu göstermesi bakımından önemli olduğu belirtilebilir. Muhasebe literatürü incelendiğinde, muhasebenin gelişimine istatistiksel olarak anlamlı etki eden çevresel faktörlerin daha ziyade ekonomik ve politik faktörler olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda, AAA (1977), Frank (1979), Salter (1998) ile Hassabelnaby, Epps ve Said (2003)'in çalışmaları sonucunda ekonomik faktörlerle muhasebenin gelişimi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmişken Goordich (1986), Williams (1999), Amat ve diğerleri (2000), Hassabelnaby, Epps ve Said (2003) ile Verma (2005)'nın çalışmaları sonucunda da politik faktörlerle muhasebenin gelişimi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edildiği ifade edilebilir. Çalışmanın sonuçları literatürle

karşılaştırıldığında ekonomik faktörler bağlamında daha önceki çalışmalara benzer sonuçlar elde edilmesine rağmen politik faktörler bağlamında benzer sonuçlar elde edilmediği ifade edilebilir. Elde edilen sonuçlara göre; politik faktörlerin yerini meslek ve eğitimle ilgili faktörlerin aldığı görülmektedir. Bu farklılığın örneklemde yer alan kişilerin bakış açıları ile algılamalarından kaynaklandığı ileri sürülebilir.

Örnekleme göre; çevresel faktörlerin sırasıyla muhasebe bilgi sistemindeki gelişimi, sosyo-ekonomik açıdan gelişimi ve mesleki niceliksel açıdan gelişimi açıklama gücüne sahip oldukları belirtilebilir. Kısacası, muhasebe bilgi sistemindeki gelişimin çevresel faktörlerden etkilenme düzeyinin göreceli olarak en yüksek olmasına karşın mesleki niceliksel açıdan gelişimin çevresel faktörlerden etkilenme düzeyinin göreceli olarak en düşük olduğu ileri sürülebilir.

Aslında Türkiye'deki muhasebenin tarihsel gelişimi incelendiğinde politik ve yasal faktörlerin muhasebenin gelişiminin üç boyutunu da etkilemesi beklenmektedir. Ancak, örnekleme göre elde edilen sonuçlar incelendiğinde politik ve yasal faktörlerin muhasebe bilgi sistemindeki gelişim ile sosyo-ekonomik açıdan gelişimi etkilemesine karşın mesleki niceliksel açıdan gelişimi etkilemediği görülmektedir. Mesleki niceliksel açıdan gelişim, muhasebenin gelişiminin sayılar (muhasebe eğitimi alan öğrencilerin toplam nüfus içindeki payı, muhasebe bürolarının sayısı, muhasebe eğitimi veren yükseköğretim kurumlarının sayısı vb.) ile gösterilmesidir. Politik ve yasal faktörler ile muhasebenin mesleki niceliksel açıdan gelişimi arasında ilişki ortaya çıkmamasının sebebinin ise Türkiye'de politik görüşlerin çok sık değişmesi ve yasaların belirli boşluklar içermesi olduğu ileri sürülebilir.

Özetle, hazırlanan bu tez çalışmasında ve araştırma sonucunda, muhasebenin çevresel faktörlerden etkilenmesinin kaçınılmaz olduğu, bu etkileşimde belirleyici ve yönlendirici tarafın işletmeden ziyade işletmenin çevresinden kaynaklanan faktörler olduğu gerçeği öne çıkmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, muhasebe ile ilgili tüm kesimlere yol gösterici aşağıdaki önerilerde bulunulabilir.

- Öncelikle, muhasebenin içinde faaliyet gösterdiği çevrenin bir fonksiyonu olduğu ve çevresel faktörlerin muhasebe sistem ile uygulamalarının gelişiminde belirli etkilerinin olabileceği konuyla ilgili taraflarca kabul edilmelidir.

- Çağdaşlaşmanın gereği olarak muhasebenin gelişimi ile ilgili yapılması gereken yasal, politik, mesleki, eğitimle ilgili vb. düzenlemeler biran önce hayata geçirilmeli ve sözkonusu düzenlemeler değişen dünya koşullarına göre güncellenmelidir.

- Uluslararası muhasebe alanındaki uyumlaştırma ve standartlaştırma çabalarının başarılı olabilmesi için, çevresel faktörlerdeki değişimler yakından izlenmelidir.

- Mesleki saygınlığın sürdürülmesi ve meslek mensuplarının geleceğe daha umutlu bakabilmeleri için mesleki bilgi donanımının sağlanması kadar, içinde bulunulan işletme ve ekonomi dünyasını ilgilendiren değişim eğilimlerinden de haberdar olunması gerekmektedir.

- Teknolojik faktörlerdeki değişimler çok yakından izlenmeli ve muhasebe eğitiminin yeni teknolojik gelişmeler ışığında yeniden ele alınması sağlanmalıdır.

- Türkiye Finansal Raporlama Standartları, kültürel faktörler (ülkenin ayırt edici özellikleri) dikkate alınarak hazırlanmalıdır.

- Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının uygulanması sürecinde Türk muhasebe kamuoyundan daha fazla yararlanılmalıdır.

- Türkiye'deki muhasebe kamuoyundan ulusal birikimler sistemli bir şekilde toplanmalı ve ulusal veya uluslararası düzenleyici ya da standart yapıcı kurumlara iletilmelidir.

- Türkiye'deki üniversitelerde muhasebenin gelişimine ilişkin yapılmakta olan ampirik araştırmalar, devlet, düzenleyici kurumlar ve meslek kuruluşları tarafından desteklenmelidir.

- Türkiye'de muhasebenin gelişimini ölçmede kullanılabilecek istatistiksel bilgilerin elde edilebileceği bir veritabanı ivedili olarak oluşturulmalıdır.

Sonuç olarak, Türkiye'de muhasebenin gelişiminde çevresel faktörlerin etkilerini inceleyen istatistiksel çalışma sayısı yetersizdir. Bu bağlamda, her bir çevresel faktörün muhasebenin gelişimindeki etkisini ortaya çıkaracak daha spesifik ve uygulamalı çalışmaların yapılmasının yararlı olacağı ifade edilebilir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

a. Kitaplar

AARPEN, Jeffrey S.

RADEBAUGH, Lee H. : International Accounting and Multinational Enterprises, 2nd Edition, John, Wiley & Sons, Inc. New York, 1985.

ACAR, Yonca : Çokuluslu İşletmelerin Yatırım Kararlarını Etkileyen Çevresel Faktörler ve Ülke Riski, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1993.

AKATA, Aynur : Organizasyonel Kültür Uygulamaları ve Çevresel Faktörlerin İşletme Performansına Etkilerinin Trakya Bölgesindeki Tekstil İşletmelerindeki Analizi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Trakya Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Edirne, 2002.

AKDOĞAN, Nalân

AYDIN, Hamdi : Muhasebe Teorileri, Gazi Üniversitesi Yayınları, Nr. 98, Ankara, 1987.

ALBANESE, Robert : Management, South-Western Publishing Company, Cincinatti, Ohio, 1988.

ALTUNIŞIK ve

diğerleri[10] : Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, 4. Baskı, Sakarya Kitabevi, Sakarya, 2005.

ARIKAN, Yahya : Dünden Bugüne Türkiye'de Muhasebecilik ve İSMMMO Tarihi, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul, 2004.

BALL, Donald B.

Mc CULLOCH, W.H.Jr : International Business Introduction and Essentials, Business Pub. Inc, New York, 1988.

BAYRAM, Nuran : Sosyal Bilimlerde SPSS ile Veri Analizi, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2004.

CHOI, Frederick D.S.

MUELLER, Gerhard G. : An Introduction to Multinational Accounting, Englewood Cliffs, Prentice Hall, New Jersey, 1978.

_____ : International Accounting, Englewood Cliffs, Prentice-Hall, Inc., New Jersey, 1984.

CHOI, Frederick D.S.

MEEK, Gary K. : International Accounting, Fifth Edition, Prentice Hall, New York, 2005.

[10] 4 ve daha fazla yazarlı eserdir.

DAŞTAN, Abdulkerim : Bilgi ve Eğitim Teknolojilerinde Yaşanan Gelişmelerin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Türkiye Değerlendirmesi, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın Nr. 209, Ankara, 2008.

DAVID, R.

BRIERLY, J. E. C. : Major Legal Systems in The World Today, Stevens, New Jersey, 1985.

DELOITTE &

TOUCHE : Accounting Standards Compared Differences Between IAS, NL-GAAP and US-GAAP, Rotterdam, 2002.

DİNÇER, Ömer : Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, 6. Baskı, Beta Kitabevi, İstanbul, 2003.

DİNÇER, Ömer

FİDAN, Yahya : İşletme Yönetimine Giriş, Beta Yayınları, 3. Basım, İstanbul, 1997.

DOĞAN, Kerem Cemal : İşletmelerde Çevre Faktörlerindeki Değişmelerin İşletme Yönetimi Üzerindeki Etkileri ve İki Sanayi İşletmesinde Yapılan Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1989.

EROĞLU, Abdullah : Çok Değişkenli İstatistik Tekniklerin Varsayımları, Şeref KALAYCI (Ed.), SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri İçinde (207- 236), Asil Yayınları, Ankara, 2005.

GERNON, H.

MEEK, G.

MUELLER, G. : Accounting: An International Perspective, Irwin Inc, Homewood, Illinois, 1987.

GÜMÜŞTÜRKMEN, Meryem : Çevresel Faktörlerin İşletme Yönetimi Üzerine Etkileri, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1996.

GÜVEMLİ, Oktay : Türk Devletlerinde Muhasebe Tarihi, 3. Cilt, Proje Danış Yayınları, İstanbul, 2001.

——————— : Türk Devletlerinde Muhasebe Tarihi, 4. Cilt, Proje Danış Yayınları, İstanbul, 2001.

——————— : İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi, Proje Danış Yayınları, İstanbul, 2003.

HALLER, Axel

WALTON, Peter : Country Differences and Harmonization, International Accounting, Edited by Peter Walton et al, International Thomson Business Press, London. 1998.

HENDRIKSEN, E. S. : Accounting Theory, Third Edition, Richard D. Irwin Inc, Homewood, Illinois, 1977.

HERBERT, Hicks G. : Örgütlerin Yönetimi: Sistemler ve Beşeri Kaynaklar Açısından, Çeviren Osman TEKOK ve diğerleri, Olgaç Matbaası, Ankara, 1979.

HOFSTEDE, G. : Cultures Consequences: International Differences in Working- Related Values, Sage Publications, Beverley Hills, London, 1980.

KALAYCI, Şeref : Faktör Analizi, Şeref KALAYCI (Ed.), SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri İçinde (321- 334), Asil Yayınları, Ankara, 2005.

KARABINAR, Selahattin : Kültür-Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi, Seçkin Kitabevi, Muhasebe ve Finans Dizisi, Nr.13, Ankara, 2005.

KAZGAN, Gülten : Tanzimat'tan 21. Yüzyıla Türkiye Ekonomisi, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Yayın Nr. 22, İstanbul, 2004.

KEPEKÇİ, Celal : Sermaye Piyasasının Gelişmesinde Muhasebenin Rolü, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın Nr. 6, Eskişehir, 1983.

KOÇEL, Tamer : İşletme Yöneticiliği, Beta Yayınları, İstanbul, 1982,

——————— : İşletme Yöneticiliği, Beta Yayınları, 6. Basım, İstanbul, 1998.

KÜÇÜKSİLLE, Engin : Basit Doğrusal Regresyon, Şeref KALAYCI (Ed.), SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri İçinde (199- 206), Asil Yayınları, Ankara, 2005.

LAWRENCE, Steve : International Accounting, International Thomson Business Press, London, 1996.

LEE, Grace Meina : Three Articles on The Relevance of Cultural Factors on The Development of National Accounting Systems, Unpublished PhD Dissertation, The University of Utah, David Eccles School of Business, March, 1997.

MUCUK, İsmet : Modern İşletmecilik, 6. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1996.

MUELLER, Gerhard G. : International Accounting, The Macmillan Company, New York, 1967.

NOBES, Christopher

PARKER, Robert : Comparative International Accounting, Sixth Edition, Prentice Hall, Great Britain, 2000.

_____ : Comparative International Accounting, Ninth Edition, Prentice Hall, Great Britain, 2006.

ORTATEPE, Ahmet K. : İşletmelerin Politik, Ekonomik Çevresi ve 24 Ocak Ekonomi Politikalarının İhracata Etkileri, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1993.

ÖNER, Erdoğan : Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, Nr. 2001/359, Ankara, 2001.

ÖZTÜRK, Erdoğan : Çoklu Doğrusal Regresyon Modeli, Şeref KALAYCI (Ed.), SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri İçinde (259- 272), Asil Yayınları, Ankara, 2005.

PARASIZ, İlker : Türkiye Ekonomisi 1923'den Günümüze İktisat ve İstikrar Politikaları, 1. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1998.

RADEBAUGH, Lee H.

GRAY, Sidney J. : International Accounting and Multinational Enterprises, Fourth Edition, John Wiley & Sons Inc., New York, 1997.

RADEBAUGH, Lee H.

GRAY, Sidney

BLACK, Ervin L. : International Accounting and Multinational Enterprises, Sixth Edition, John Wiley & Sons Inc., New York, 2006.

SÖNMEZ, Ayşen : İşletme ve Çevre, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1987.

SÜRMELİ, Fevzi : Sistem Yaklaşımı Açısından Finansal Bilgi ve Maliyet Muhasebesi Alt Sistemi Uygulaması, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın Nr. 198/128, Eskişehir, 1978.

SÜRMEN, Yusuf : Muhasebe- 1, Akademi Kitabevi Yayınları Nr.12, Trabzon, 2008.

TAŞKIRAN, Necati : İşletme Stratejileri ve Politikaları, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF, İzmir, 1995.

TOSUN, Kemal : İşletme Yönetimi, Savaş Yayınevi, Ankara, 1982.

TÜRKMEN, Hilal : Çevresel Değişimlerin Örgüt Üzerindeki Etkileri ve Niğde Bölgesinde Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde, 2001.

USUL, Hayrettin : Davranışsal Muhasebe, Asil Yayınları, Ankara, 2007.

YALKIN, Yüksel K. : Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki Çalışmalar, Ankara Üniversitesi - Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Nr. 386, Ankara, 1975.

ZHANK, Guohua : Environmental Factors in China's Financial Accounting Development since 1949, Unpublished PhD Dissertation, Erasmus University Rotterdam, Netherlands, 2005.

b. Makaleler

ABDOLMOHAMADI,M.

RHODES, J.

TUCKER, R. **:** "The Influence of Accounting and Auditing on a Country's Economic Development", **Review of Accounting and Finance**, Volume 1, Issue 3 (2002), pp. 42- 53.

ADHIKARI, Ajay

TONDKAR, Rasoul H. : "Environmental Factors Influencing Accounting Disclosure Requirements of Global Stock Exchanges", **Journal of International Financial Management and Accounting**, Volume 4, Issue 2 (1992), pp. 75- 105.

AĞCA, Ahmet : "Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri", **Dumlupınar Üniversitesi - Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 8 (2003), ss.81- 92.

AĞCA, Ahmet

AKTAŞ, Rafet : "Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB'de Yer alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi", **Dumlupınar Üniversitesi - Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 18 (Ağustos 2007), ss.227- 242.

AKTAŞ, Ramazan

DOĞANAY, Mete : "Accounting Standards, Corporate Governance and Turkey", **The Balkan Countries' 1. International Conference on Accounting and Auditing**, 8–9 March 2007, Edirne-Turkey, pp. 106- 112.

AMAT ve diğerleri : "Dimensions of National Culture and the Accounting Environment: The Spanish Case", **Working Paper**, University of Pompeu Faber, 2000.

American Accounting Association (AAA) : "Report of the AAA Committe on International Accounting Operations and Education 1975- 1976", **Accounting Review**, Volume 52 (Supplement 1977), pp. 65- 101.

APAK, Sudi

ÇEVİK, Enver

YILDIZ, Fehmi : "The Development of The Chambers of Certified Public Accountants' Activities in Turkey: The Case of Edirne", **The Balkan Countries' 1. International Conference on Accounting and Auditing**, 8–9 March 2007, Edirne-Turkey, pp. 141- 149.

ARIKAN, Yahya

TORAMAN, Cengiz : "The Development of The CPA Profession in Turkey", **The Balkan Countries' 1. International Conference on Accounting and Auditing**, 8–9 March 2007, Edirne-Turkey, pp. 124- 140.

ASKARY, Saeed : "Accounting Measurement in the Religious Perspective: Conservatism or Optimism?", **http://www.caerdydd.ac.uk/carbs/news_events/events/past/conferences/ipa/ipa_papers/00141.pdf,** **(**13.01.2009).

ASLAN, Sinan : "Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:23 (Temmuz 2004), ss. 93- 100.

AYDEMİR, İsmail : "Maliyet Yönetimi Konusundaki Yeni Yaklaşımlar ve Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Yansıması", **XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe Ortamındaki Güncel Gelişmeler ve Muhasebe Eğitimine Etkileri**, 27- 30 Nisan 2005, ss. 159- 188.

AYHAN, Sinan : "Muhasebe ve Muhasebede Kültür Etkisi Üzerine", **Kardelen Dergisi**, Sayı: 56 (Temmuz/ Eylül 2007), ss.1-5.

AYSAN, Mustafa : "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:34 (Nisan 2007), ss. 51- 56.

BAKER, Richard C.

BARBU, Elena M. : "The Evolution of Research on International Accounting Harmonization: An Historical and Institutional Perspective", **Socio-Economic Review**, Volume 5, Issue 4 (October 2007), pp.603- 632.

BANAR, Kerim

ASLAN, Ümmühan : "İktisat Politikalarının, Yasal Düzenlemelerin ve Teknolojik Gelişmelerin Yüksek Öğretimde Muhasebe Eğitimine Olan Etkisi: EİTİA ve Anadolu Üniversitesi İİBF Örneği-I", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 42 (Nisan 2009), ss.90- 102.

———————— : "İktisat Politikalarının, Yasal Düzenlemelerin ve Teknolojik Gelişmelerin Yüksek Öğretimde Muhasebe Eğitimine Olan Etkisi: EİTİA ve Anadolu Üniversitesi İİBF Örneği-II", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 43 (Temmuz 2009), ss.170- 180.

BASKERVILLE, R. F. : "Hofstede Never Studied Culture", **Accounting, Organizations and Society**, Volume 28, Issue 1 (January 2003), pp. 1- 14.

BAYAZITLI, Ercan

ÇELİK, Orhan : "Muhasebe Eğitiminin Kalitesinin Artırılmasında İlk Adım: Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin Etkinliğinin Analizi", **23. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, 20-23 Mayıs 2004, Antalya, ss.1-35.

BAYDOUN, N.

WILLET, R. : "Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries", **Abacus**, Volume 31, Nr.1 (1995), pp. 67- 92.

BELKAOUI, Ahmed : "Economic, Political, and Civil Indicators and Reporting and Disclosure Adequacy: Empirical Investigation", **Journal of Accounting and Public Policy**, Volume 2 (1983), pp. 207- 219.

———————— : "Economic, Political, and Civil Indicators and Reporting and Disclosure Adequacy: Empirical Investigation": A Reply", **Journal of Accounting and Public Policy**, Volume 3 (1984), pp. 249- 250.

BLAKE, J. : "Problems in International Accounting Harmonization", **Management Accounting**, (February 1990), ss. 28- 31.

BLOOM, R.

SOLOTKO, J. : "The Foundation of Confucianism in Chinese and Japanese Accounting", **Accounting, Business Financial History**, Volume: 13, Nr. 1 (March 2003), pp. 27- 40.

BURTON, John C. : "The SEC and the Accounting Profession: Responsibility, Authority and Progress", **Accounting Colloquıun III**, May 10- 11, 1973, Kansas-USA, pp, 1- 18.

_____ : "Some General and Specific Thoughts on the Accounting Environments", **The Journal of Accountancy** (October 1973), pp. 40- 46.

CHANCHANI, S.

WILLET, R. : "An Empirical Assessment of Gray's Accounting Value Constructs", **The International Journal of Accounting**, Volume 39, Issue 2 (2004), pp. 71- 89.

CHOI, Jong-Seo : "Finacial Crisis and Accounting Reform: A Cultural Perspective", **The Third Asian Pasific Interdicipliniary Research in Accounting Conference**, 15-17 July 2001, Australia, pp. 1-30.

COOK, Terence E.

WALLACE,

R.S.Olusegun : "Financial Disclosure Regulation and Its Environment: A Review and Further Analysis", **Journal of Accounting and Public Policy**, Volume 9 (1990), pp.79- 110.

CİVAN, Mehmet

YILDIZ, Ferah : "Globalleşme Sürecinden Muhasebe Meslek Eğitiminin Etkilenmesi", **VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 16- 20 Nisan 2003, Antalya.

CİVAN, Mehmet

KÖTÜOĞLU, Ş. Gül

AKTAŞ, Hasan : "Development Process of Turkish Accounting Standards: An Investigation from the Foundation of the Republic to the Present", **12. World Congress of Accounting Historians**, Congress Proceedings Volume II, July 20- 24 2008, İstanbul-Turkey, pp.1671- 1682.

ÇİFTÇİ, Yavuz : "Türkiye'de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri, **htpp://www.mu.edu.tr/ private/yciftci/calismalar/yciftci2beiw.pdf**, (03. 05. 2008).

ÇİFTÇİ, Yavuz

ERSERİM, Alper : "International Harmonization at Accounting Standards and to Study Case of Turkey", **International Symposıum on International Capital Flow and Emerging Markets**, (2008), pp. 233- 242.

ÇONKAR, Kemalettin

KESKİN, Abdullah

KAYAHAN, Cantürk : "Banking Crises and The Financial System in Turkey", **12. World Congress of Accounting Historians**, Congress Proceedings Volume III, July 20- 24 2008, İstanbul-Turkey, pp.2171- 2186.

D'ARCY, Anne : "Accounting Classification and the International Harmonisation Debate- An Empirical Investigation", **Accounting, Organization and Society**, Volume 26 (2001), pp. 327- 349.

DEMİR, Volkan : "Yönetim Muhasebesindeki Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 26 (Ekim 2008), ss. 51- 70.

——————— : "Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı: 28 (Nisan 2009), ss.73- 92.

DOUPNIK, Timothy S.

SALTER, Stephen B. : "External Environment, Culture and Accounting Practice: A Preliminary Test of A General Model of International Accounting Development", **International Journal of Accounting Education and Research**, Volume 30 (1995), pp. 189- 207.

DOUPNIK, Timothy S. : "A Critical Review of Tests of Gray's Theory of Cultural Relevance and Suggestions for Future Research", **Journal of Accounting Literature**, Volume 23 (2004), pp. 1- 48.

ELLIOT, Robert K. : "Aspects of Behavirol Accounting", **The Journal of Accountancy** (April 1971), pp. 47- 62.

ERDOĞAN, M. ve

diğerleri : "Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe ve Muhasebe Eğitimine Etkileri", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı:4 (Aralık 2000), ss. 113- 118.

EROL, Mikail

ÖREN, Kenan : "Structural Developments in The Accounting Profession From The Otoman Empire up to Now", **The Balkan Countries' 1. International Conference on Accounting and Auditing**, 8–9 March 2007, Edirne-Turkey, pp. 580- 587.

FRANK, Werner G. : "An Empirical Analysis Of International Accounting Principles", **Journal of Accounting Research,** Vol.17, Nr.2 (Autumn 1979), pp. 593–605.

GAO, Simon S.

MORRISON, H-S. : "The Influences of Confucianism, Feng Shui and Buddhism in Chinese Accounting History", **Accounting, Business & Financial History**, Volume 13, Issue 1 (March 2003), pp. 41- 68.

GERHARDY, Peter G. : "An Extended Contingency Model of Environmental Factors Influencing National Accounting and Disclosure Practices", **http://www.ssn.flinders.edu.au/business/research/papers /02-8.pdf**, (10.08.2008).

GERNON, Helen

WALLACE, R. S. O. : "International Accounting Research: A Review of Its Ecology, Contending Theories and Methodologies", **Journal of Accounting Literature**, Volume 14 (1995), pp. 54- 106.

GOORDICH, W. C. : "Cross-National Financial Accounting Linkages: An Empirical Political Analysis", **The British Accounting Review**, Volume 18, Issue 1 (1986), pp. 42- 60.

GRANLUND, M.

LUKKA, K. : "Towards Increasing Business Orientation: Finnish Management Accountants in a Changing Cultural Context", **Management Accounting Research**, Volume 9, Issue 2 (June 1998), pp. 185- 211.

GRAY, S. J. : "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally", **Abacus**, Volume 24 (1988), pp. 1- 15.

GÜCENME, Ümit : "Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyumu", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:19 (Temmuz 2003), ss. 27- 35.

GÜCENME, Ümit

ILDIR, Ali : "Legal Regulations Which Influenced The Accounting Application in Turkey During The 20th Century And The Situation Today", **The Balkan Countries' 1. International Conference on Accounting and Auditing**, 8–9 March 2007, Edirne-Turkey, pp. 354-366.

GÜCENME, Ümit

ARSOY, Aylin P. : "Accounting Education in The History of Turkish Republic", **12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi**, 20 - 24 Temmuz 2008 İstanbul, ss.74- 93.

GÜVEMLİ, Oktay : " Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 30 (Nisan 2006), ss.46- 49.

_____ : "Türk Kayıt Kültüründe Kayıt Dışılığın Tarihi Kökenleri", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:38 (Nisan 2008), s. 32- 41.

_____ : "Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarını Etkileyen ve Yeni Yüzyılın Başlarını Biçimlendiren Gelişmeler ve Bu Gelişmelerin MUFAD'ın Faaliyetlerini Etkilemesi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 42 (Nisan 2009), ss.229- 232.

GÜZEL, Tülay

MERSİN, Zerrin : "Bilgi Teknolojilerinin İşletmelerin Muhasebe Uygulamalarında Yarattığı Değişim", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 35 (Temmuz 2007), ss.172-177.

HARRISON, G. L.

MCKINNON, J. L. : "Culture and Accounting Change: A new Perspective on Corporate Reporting, Regulation and Accounting Policy Formation", **Accounting, Organisations and Society**, Volume 11, Issue 3 (1986), pp. 233- 252.

HASSABELNABY, H.

EPPS, Ruth W.

SAID, Amal A. : "The Impact of Environmental Factors on Accounting Development: An Egyptian Longitudinal Study", **Critical Perspective on Accounting**, Volume 14, Issue 3 (April 2003), pp. 273- 292.

HOFSTEDE, G. : "Dimension of National Cultures in Fifty Countries and Three Regions", **Expiscations in Cross-Cultural Psychology**, 1983, pp. 21-54.

HOPE, A.

GRAY, R. H. : " Power and Policy Making: The Development of an R & D Standard", **Journal of Business Finance and Accounting**, Volume 9, Nr. 4 (1982), pp. 531- 558.

JAGGI, B. L. : "The Impact of the Cultural Environment on Financial Disclosures", **International Journal of Accounting** (Spring 1975).

JAGGI, B. L.

LOW, P. Y. : "Impact of Culture, Market Forces and Legal System on Financial Disclosure", **International Journal of Accounting**, Volume 35, Nr. 4 (2000), pp. 495- 519.

KALMIŞ, Halis

YILMAZ, Berna B. : "Lisans Seviyesindeki Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu ve Geliştirilmesi için Yapılması Gereken Geliştirmeler", **XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, İstanbul Üniversitesi - İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, 2004, ss. 33-47.

KARAPINAR, Aydın : "Muhasebe Uygulamalarında Uluslararası Uyumun Araştırılması", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı:2 (Haziran 2000), ss.85- 96.

KARAPINAR, Aydın

AYIKOĞLU, Figen Z.

BAYIRLI, Rıdvan : "Convergence and Harmonization to International Financial Reporting Standards: A Perspective of Turkey", **The Balkan Countries' 1. International Conference on Accounting and Auditing**, 8–9 March 2007, Edirne-Turkey, pp. 189- 207.

LA PORTA ve diğerleri : "Legal Determinants of External Finance", **Journal of Finance**, Volume 52, Nr. 3 (July 1997), pp. 1131-1150.

LARSON, Robert K.

KENNY, Sara York : "An Empirical Analysis of International Accounting Standarts, Equity Markets, and Economic Growth in Developing Countries", **Journal of International Finacial Management and Accounting**, Volume 6, Issue 2 (1995), pp. 130- 157.

MARŞAP, Beyhan

AKBULUT, Yıldız : "The Effects of The Uniform Accounting System Studies and The Development of Tax Regulations on Accounting Applications During the Period of The Turkish Republic (1923- 2006)", **The Balkan Countries' 1. International Conference on Accounting and Auditing**, 8–9 March 2007, Edirne-Turkey, pp. 367- 385.

MEEK, G. K.

SAUDAGARAN, S.M. : "A Survey of Research on Finacial Reporting in a Transnational Context", **Journal of Accounting Literature**, Volume 9 (1990), pp. 145–167.

MUELLER, G. G. : "Some Thoughts About the International Congress of Accountants", **The Accounting Review**, Volume 37 (October 1967), pp.51- 69.

———————— : "Accounting Principles Generally Accepted in the United States Versus those Generally Accepted Elsewhere", **International Journal of Accounting Education and Research** (Spring 1968), pp. 34–52.

MUGAN, Can Simga : "Accounting in Turkey", **The European Accounting Review**, Volume 4, Issue 2 (1995), pp. 351- 371.

NACIRI, A.

HOARAU, C. : "A Comparative Analysis of American and French Financial Reporting Philosophies: The Case for International Accounting Standards", **Advances in International Accounting**, Volume 14 (2003), pp. 229- 247.

NAIR, R. D.

FRANK, W. G. : "The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classification", **The Accounting Review**, Volume 55 (July 1980), pp.426–450.

NALBANTOĞLU,

Rıfat : "Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları", **htpp://archive. ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5 Oturum /RifatNalbantoglu. pdf**, (17.03.2008).

NOBES, C. W. : "A Judgemental International Classification Of Financial Reporting Practices", **Journal of Business Finance and Accounting** (Spring 1983), pp.53- 71.

ÖKSÜZ, Fuat : "Küreselleşme Çabaları Doğrultusunda Batı Ülkelerinin Muhasebe Sistemindeki Gelişmeler", **http://aktifanalizsmmm.com.tr**, (24.06.2008).

ÖRTEN, Remzi : "Development of Accounting in The First Half of 20. Century in Turkey", **XI. World Congress of Accounting Historians**, Fransa 2007, pp. 30- 55.

ÖRTEN, Remzi

BAYIRLI, Rıdvan : "Development of Accounting and Accounting Profession in The Second Half of 20. Century in Turkey", **XII. World Congress of Accounting Historians**, İstanbul 2008, pp.1- 37.

ÖRTEN, Remzi

TORUN, Salih : "Review of Accounting in the Middle East in Terms of Literature, Education and Application", **XII. World Congress of Accounting Historians**, Congress Proceedings Volume I, July 20- 24 2008, İstanbul-Turkey, pp.256- 294.

PAMUKÇU, Fatma

ÇETİN, Ayten

PAMUKÇU, Ayşe : "The Regulations on The Uniform Chart of Accounting in Turkey: A Review from 1923 Until Today", **12. World Congress of Accounting Historians**, Congress Proceedings Volume II, July 20- 24 2008, İstanbul-Turkey, pp.1661- 1670.

PARKINSON, J. M. : "Economic, Political, and Civil Indicators and Reporting and Disclosure Adequacy: Empirical Investigation"A Comment", **Journal of Accounting and Public Policy**, Volume 3 (1984), pp. 239- 248.

PERERA, M. H. B. : "Towards a Framework to Analyse The Impact of Culture on Accounting", **International Journal of Accounting**, Volume 24 (1989), pp. 42- 56.

POURJALAI, A.

MEEK, G. : "Accounting and Culture: The Case of Iran", **Research in Accounting in Emerging Economies**, Volume 3 (1995), pp. 3- 17.

PREVITS, G. J. : "On The Subject of Methodology and Models for International Accountancy", **The International Journal of Accounting**, Volume 10, Issue 2 (1975), pp. 1- 12.

SALTER, Stephen B. : "Corporate Financial Disclosure in Emerging Markets: Does Economic Development Matter?", **The International Journal of Accounting**, Volume 33, Nr. 2 (1998), pp. 211- 234.

SALTER, Stephen B.

NISWANDER, F. : "Culturel Influence on the Development of Accounting Systems Internationality: A Test of Gray's (1988) Theory", **Journal of International Business Studies**, Volume 26 (1997), pp. 379- 398.

SEIDLER, Lee J. : "International Accounting- The Ultimate Theory Course", **The Accounting Review**, Volume 42 (October 1967), pp. 775–781.

SELEK, A. Seha : "Son Teknolojik Gelişmeler Işığında Türk Muhasebe ve Kayıt Sisteminin Değerlemesi", **İzmir YMM Odası Bülteni**, Sayı 8 (2000), ss. 1–5.

SEVİM, Adnan : "Dijital Uygulamaların Muhasebe Eğitimi Üzerine Etkileri", **XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muğla 2005, ss.89- 105.

SİPAHİ, Barış

NUHOĞLU, İrem : "Influence of Turkish Republic's Revolutions on Accounting Applications (1926- 1928)", **The Balkan Countries' 1. International Conference on Accounting and Auditing**, 8–9 March 2007, Edirne-Turkey, pp. 384- 396.

SOETERS, J.

SCHREUDER, H. : "The Interaction Between National and Organizational Cultures in Accounting Firms", **Accounting, Organizations and Society**, Volume 13, Issue 1 (1988), pp. 75- 85.

SOLAS, Çiğdem

AYHAN, Sinan : "The Historical Evalution of Accounting in China: The Effects of Culture", **Spanish Journal of Accounting History**, Nr. 7 (December 2007), pp. 146- 173.

_____ : "Çin Muhasebesinin ve Defter Kayıt Tekniklerinin Oluşumu Üzerinde Kültür Etkisi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 34 (Nisan 2007), ss.189-197.

SUTTON, T. G. : "Lobbying of Accounting Standards-setting Bodies in the UK and the USA: A Downsian Analysis", **Accounting, Organizations and Society**, Volume 9, Issue 1 (1984), pp. 81- 95.

SÜRMEN, Yusuf
DAŞTAN, Abdulkerim : "The Relationship Between The Historical Development of Accounting Information System and Its Aplications and Information Technologies", **The Balkan Countries' 1. International Conference on Accounting and Auditing**, 8–9 March 2007, Edirne-Turkey, pp. 218- 232.

TALAGA, J. A.
NDUBIZU, G. : "Accounting and Economic Development: Relationships Among Paradigms", **International Journal of Accounting Education and Research**, Volume 21, Issue 2 (1986), pp.55- 68.

THOMAS, Andrew P. : "Towards a Contingency Theory of Corporate Financial Reporting Systems", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Volume 4, Nr. 4 (1991), pp.40- 57.

TÜREDİ, Hasan : "Türkiye'de Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çalışmaları ve Bugünkü Durumun Değerlendirilmesi", **Karadeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 1 (Nisan 1984), ss.1–12.

USUL, Hayrettin

DÜZENLİ, Serpil : "Muhasebe Sisteminin Oluşturulmasında Örgüt İklimi Etkisi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:32 (Ekim 2006), s. 117- 126.

ÜSTÜNEL, Bülent : "The Development of Accounting Standards in Turkey", **12. World Congress of Accounting Historians**, Congress Proceedings Volume II, July 20-24 2008, İstanbul-Turkey, pp.1649- 1660.

VELAYUTHAM, S.

PERERA, M. H. : "Accounting, Accountability, Culture and the Emotional States of Guilt and Shame", **Conference Proceeding at the Asian Academic Accounting Association Inaugural World Conference**, 28- 30 August, Singapore 2000.

VERMA, Shraddha

GRAY, S.J. : "The Influence of Culture and Politics on Accounting Development and Change: An Exploratory Framework and Application to India", **Indian Accounting Review**, Volume 2, Issue 1 (June 1988), pp.1–30.

VERMA, Shraddha : "Culture and Politics in International Accounting: An Exploratory Framework", **http://hdl.handle.net/10068/583198**, (21.04.2007).

VIOLET, W. J. : "The Development of International Accounting Standards: An Anthropological Perspective", **The International Journal of Accounting**, Volume 18, Issue 1 (1983), pp. 1- 12.

WILLIAMS, S. M. : "Voluntary Environmental and Social Accounting Disclosure Practices in the Asia-Pasific Region: An International Empirical Test of Political Economy Theory", **The International Journal of Accounting**, Volume 34, Issue 2 (1999), pp. 209- 238.

YILMAZ, Serpil

CİĞER, Ayşegül : "Küreselleşme ve Önlisans Muhasebe Eğitiminde Kalite Arayışı",**http://www.isletme.istanbul.edu.tr /surekli_yayinlar/tmes2004/bildiri13.doc**, (15.07.2007).

ZARSEKEI, M. T. : "Spontaneous Harmonisation Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices", **Accounting Horizons**, Volume 10, Issue 1 (1996), pp.18- 37.

ZEFF, S. A. : "The Rise of Economic Consequences", **Journal of Accountancy**, Volume 146, Issue 6 (December 1978), pp. 56- 63.

ZEGNAL, Daniel

MHEDHBI, Karim : "An Analysis of the Factors Affecting the Adoption of International Accounting Standarts by Developing Countries", **The International Journal of Accounting**, Volume 41, Issue 4 (2006), pp.373–386.

c. İnternet

www.altenatifymm.com

www.bote.gazi.edu.tr

www.ebso.org.tr

www.gib.gov.tr

www.osym.gov.tr

www.tmsk.org.tr

www.turmob.org.tr

www.tsrsb.org.tr

www.ukidek.org

www.vikipedia.org

www.yok.gov.tr

d. Kanunlar

DVK- Nr : 488 Tarih : 01.07.1964

GVK- Nr : 193 Tarih : 31.12.1960

KDVK- Nr : 3065 Tarih : 25.10.1984

KVK- Nr : 5520 Tarih : 13.06.2006

TTK- Nr : 6762 Tarih : 29.06.1956

VUK- Nr : 213 Tarih : 04.01.1961

SM, SMMM ve YMM

KANUNU- Nr : 3568 Tarih : 05.06. 1989

EKLER

EK : 1 Bağımlı Değişkenin Güvenirlik Analizi Bulguları

Bağımlı Değişkenin Soru-Toplam İstatistiği

	Soru Silinirse Ortalama	Soru Silinirse Varyans	Düzeltilmiş Soru-Toplam Korelasyon	Soru Silinirse Alfa
Muhasebe eğitimi veren yükseköğretim kurumlarından mezun olan öğrencilerin toplam nüfus içerisindeki payı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	38,5779	59,993	0,561	0,829
Muhasebe meslek elemanlarının (SM, SMMM ve YMM) toplam nüfus içerisindeki payı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	38,2161	58,938	0,674	0,822
Muhasebe bürolarının sayısı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	38,5226	59,988	0,575	0,828
Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği çıktı sayısı (beyanname, bildirge vb.) muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	38,3467	60,369	0,551	0,830
SMMM ve YMM sınavlarına başvuranların sayısı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	38,2362	59,686	0,597	0,827
Muhasebe eğitimi veren yükseköğretim kurumlarının sayısı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	38,1106	59,796	0,583	0,828
Vergi dairelerindeki mükellef sayısı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	38,8945	59,297	0,570	0,828
İşletmelerde kullanılan belge sayısı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	38,5327	61,078	0,467	0,835
SMMM ve YMM sınavlarının kapsamı (içeriği) muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	37,8392	62,853	0,453	0,836
Ülkenin okur – yazar oranı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	39,0754	62,464	0,376	0,841
Kayıtdışı ekonominin büyüklüğü muhasebenin Gelişmişliğinin bir göstergesidir (olumlu veya olumsuz).	**39,2261**	**63,944**	**0,201**	**0,859**
Ülke standartlarıyla karşılaştırıldığında muhasebecilerin ortalama gelirleri muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	38,4925	60,352	0,517	0,832
Toplam vergi gelirleri içinde işletmelerden alınan vergilerin payı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	38,4925	61,271	0,459	0,836
Genel Alfa = 0,844				

EK : 2 Bağımlı Değişken İçin Faktör Analizi Tablosu

Açıklanan Toplam Varyans

Bileşen	İlk Özdeğerler			Döndürülmüş Yüklerin Kareler Toplamı		
	Toplam	Varyans %	Kümülâtif %	Toplam	Varyans %	Kümülâtif %
1	4,821	40,176	40,176	3,272	27,270	27,270
2	1,503	12,524	52,700	2,377	19,806	47,077
3	1,055	8,791	61,491	1,730	14,414	61,491

KMO = 0,835 Bartlett Testi = 897,921 $p < 0,000$

Tahminleme Yöntemi: Temel Bileşenler Analizi

EK : 3 Bağımsız Değişkenler İçin Faktör Analizi Sonuçları

Açıklanan Toplam Varyans

Bileşen	İlk Özdeğerler			Döndürülmüş Yüklerin Kareler Toplamı		
	Toplam	Varyans %	Kümülâtif %	Toplam	Varyans %	Kümülâtif %
1	8,834	25,983	25,983	3,143	9,243	9,243
2	3,012	8,859	34,842	3,134	9,218	18,462
3	2,392	7,036	41,879	3,054	8,982	27,443
4	2,080	6,118	47,997	2,893	8,508	35,951
5	1,676	4,930	52,927	2,732	8,035	43,986
6	1,508	4,436	57,363	2,489	7,322	51,308
7	1,352	3,978	61,341	1,998	5,878	57,186
8	1,054	3,101	64,442	1,934	5,688	62,874
9	1,033	3,039	67,481	1,567	4,607	67,481

KMO = 0,831 Bartlett Testi = 3375,374 $p < 0,000$

Tahminleme Yöntemi: Temel Bileşenler Analizi

EK : 4 Anket Formu Örneği

Sayın Meslektaşım;

Aşağıdaki anket, Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi-İşletme Bölümünde yapılmakta olan *"**Çevresel Faktörlerin Muhasebenin Gelişimine Etkisi: Türkiye Değerlendirmesi"*** adlı Doktora Tezi için veri seti oluşturmak amacıyla hazırlanmış bir çalışmadır. Anket için göstereceğiniz özen, yapılacak araştırmanın sağlıklı sonuçlar vermesine yardımcı olacaktır. Değerli zamanınızı ayırdığınız için teşekkür ederim.

Prof. Dr. Yusuf SÜRMEN
Tez Danışmanı

Tablo 1. Aşağıdaki tabloda yer alan ifadelerden size uygun olanını işaretleyiniz!

Cinsiyetiniz	Bay ( )		Bayan ( )			
Üniversiteniz						
Yaşınız						
Mesleki Ünvanınız	Prof. Dr. ( )	Doç. Dr.( )	Yrd. Doç. Dr. ( )	Öğr. Gör. Dr. ( )	Okutman ( )	Arş. Gör. ( )
Mesleki Tecrübeniz	..... Yıl					

Tablo 2. Aşağıdaki tabloda Türkiye'de <u>muhasebenin gelişmişlik düzeyini</u> ölçmede kullanılabilecek olası değişkenlere yer verilmiştir. Bu değişkenlere katılım derecenizi gösteren seçeneği işaretleyiniz!

5:Kesinlikle Katılıyorum 4:Katılıyorum 3:Katılıp Katılmama Oranım Eşit 2:Katılmıyorum 1: Kesinlikle Katılmıyorum

	Yuvarlak içine alınız.				
Muhasebe eğitimi veren yükseköğretim kurumlarından mezun olan öğrencilerin toplam nüfus içindeki payı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	5	4	3	2	1
Muhasebe meslek elemanlarının (SM, SMMM ve YMM) toplam nüfus içindeki payı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	5	4	3	2	1
Muhasebe bürolarının sayısı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	5	4	3	2	1
Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği çıktı sayısı (beyanname, bildirge vb.) muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	5	4	3	2	1
SMMM ve YMM sınavlarına başvuranların sayısı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	5	4	3	2	1
Muhasebe eğitimi veren yükseköğretim kurumlarının sayısı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	5	4	3	2	1
Vergi dairelerindeki mükellef sayısı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	5	4	3	2	1
İşletmelerde kullanılan belge sayısı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	5	4	3	2	1
SMMM ve YMM sınavlarının kapsamı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	5	4	3	2	1
Ülkenin okur – yazar oranı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	5	4	3	2	1
Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir (olumlu veya olumsuz).	5	4	3	2	1
Ülke standartlarıyla karşılaştırıldığında muhasebecilerin ortalama gelirleri muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	5	4	3	2	1
Toplam vergi gelirleri içinde işletmelerden alınan vergilerin payı muhasebenin gelişmişliğinin bir göstergesidir.	5	4	3	2	1
Diğer (Lütfen belirtiniz):					

Tablo 3. Aşağıdaki tabloda Türkiye'de muhasebenin gelişmesine etki eden olası değişkenlere yer verilmiştir. Bu değişkenlere katılım derecenizi gösteren seçeneği işaretleyiniz!

5:Kesinlikle Katılıyorum 4:Katılıyorum 3:Katılıp Katılmama Oranım Eşit 2:Katılmıyorum 1: Kesinlikle Katılmıyorum

	Yuvarlak içine alınız.				
Mevcut yasal sistem muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Vergi oranları muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Vergilerin tür olarak fazla olması (sayıca fazla olması) muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Geçerli olan muhasebe mevzuatı muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
İdari yönetim şekli muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Sahip olunan politik haklar ve sivil özgürlükler muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Ekonomik gelişmişlik düzeyi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Gelişmiş bir pazar ekonomisi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Özelleştirme çalışmaları muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Refah düzeyinin yükselmesi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Kişi başına düşen gayri safi milli hâsılanın artması muhasebenin gelişimini etkiler.	5	4	3	2	1
Yabancı sermaye girişlerindeki artış muhasebenin gelişimini etkiler.	5	4	3	2	1
İşletmelerle ilgili çıkar gruplarının sayıca artması muhasebenin gelişimini etkiler.	5	4	3	2	1
İşletmelerle ilgili çıkar gruplarının beklentileri muhasebenin gelişimini etkiler.	5	4	3	2	1
İşletmelerle ilgili çıkar gruplarınca talep edilen bilgilerin kapsamı ve şekli muhasebenin gelişimini etkiler.	5	4	3	2	1
Muhasebe standartları ile ilgili uyum çalışmaları muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Küreselleşme faaliyetleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Çok uluslu işletmelerin sayıca artması muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Mevcut muhasebe standartlarının kaynağı ve yasal altyapısı muhasebenin gelişimini etkiler.	5	4	3	2	1
İş alanında yapılan yeniliklerin hızı muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Muhasebe ile ilgili mesleki örgüt ve organizasyonlar muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Muhasebe mesleğinin sahip olduğu prestij muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Muhasebe mesleğinin profesyonelleşmesi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Teknolojik gelişim düzeyi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Kültürel yapı (örf, adet ve gelenekler) muhasebenin gelişimde etkilidir.	5	4	3	2	1
Toplumun demografik özellikleri (yaş, cinsiyet ve eğitim durumu) muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Toplumun dil, din ve inanç düzeyi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
İşletmelerin sahip olduğu örgüt kültürleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
İşletmelerin organizasyon yapıları ve kullandıkları karar modelleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Sermaye piyasasının gelişmişliği muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Düzenleyici kurullarca (SPK, BDDK vb.) yapısal yasal düzenlemeler muhasebenin gelişimini etkiler.	5	4	3	2	1
Finans kaynaklarının çeşitliliği muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Finans kaynaklarının gelişmişlik düzeyleri muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Eğitimli insanların sayısının artması muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Muhasebe araştırmalarının durumu muhasebenin gelişimini etkiler.	5	4	3	2	1
Eğitim sistemi muhasebenin gelişiminde etkilidir.	5	4	3	2	1
Diğer (Lütfen belirtiniz):					

ÖZGEÇMİŞ

Davut AYGÜN, 25.05.1977 tarihinde Trabzon'un Yomra ilçesinde doğdu. İlkokulu anılan İlçede, orta ve lise eğitimini ise Trabzon'da tamamladı.

1998 – 1999 Eğitim – Öğretim yılında, Atatürk Üniversitesi – İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü'nde lisans eğitimine başladı. 1999 – 2000 Eğitim – Öğretim yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi – İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü'ne yatay geçiş yaptı. 2001 – 2002 Eğitim – Öğretim yılında anılan Bölümden mezun oldu. Daha sonra aynı öğretim yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı'nda yüksek lisans öğrenimine başladı. 2004 – 2005 Eğitim – Öğretim yılında yüksek lisans eğitimini başarı ile tamamladı. Ayrıca, 2003 – 2004 Eğitim – Öğretim yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne araştırma görevlisi olarak atandı.

AYGÜN, bekâr olup İngilizce bilmektedir.