

MUHASEBE BİLİMİNİN ÇEVRESİ: ANGLO SAKSON VE KITA AVRUPA KARŞILAŞTIRMASI

Doç. Dr. Cemal ELİTAŞ* Yrd. Doç. Dr. Feyyaz YILDIZ** Yrd. Doç. Dr. Mustafa ÜÇ***

ÖZ

Bu çalışma ile muhasebe biliminin çevresi belirlenmeye bu çevre içerisinde muhasebe konumlandırılmaya çalışılacaktır. Bu konumlandırma gayreti içinde muhasebe biliminin çevresinde Anglo-Sakson muhasebe anlayışı ile Kıta Avrupa'sı muhasebe anlayışları karşılaştırılarak farkların ortaya konulması amaçlanmıştır. Böylece muhasebe biliminin çevresi özelinde, Anglo-Sakson ve Kıta Avrupa'sı muhasebe anlayışları analiz edilecektir. Yapılan sezgisel analiz sonucunda muhasebe biliminin çevresinde en etkili olan iki çevre unsuru tespit edilmiştir. Bunlar; uluslararası ilişkiler ve finansman kaynaklarıdır.

Anahtar Kelimeler: *Muhasebe Bilimi, Anglo-Sakson Muhasebe, Kıta Avrupa Muhasebesi, Muhasebe Çevresi.*

ENVIRONMENT OF ACCOUNTING SCIENCE: A COMPARATIVE BETWEEN ANGLO-SAXON AND CONTINENT EUROPE

ABSTRACT

In this study, environment of accounting science is tried to be determine and accounting is positioned in this environment. With this aim accounting systems of Anglo-Saxon and Continent Europe is compared and differences are revealed. Hence, Anglo-Saxon and Continent Europe accounting systems are analyzed with specifying environment of accounting science. Two most effective environmental factors are determined as a conclusion of intuitive analysis. Those are international relations and financial resources.

Keywords: *Accounting Science, Anglo-Saxon Accounting, Continent Europe Accounting, Accounting Environment.*

* Universität Bremen Lehrstuhl Unternehmensrechnung und Controlling ve Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, e-posta: celitas@aku.edu.tr

** Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, e-posta: feyyaz.yildiz@gmail.com

*** Epoka Üniversitesi, Rruga e Durrësit, e-posta: mustafauc@epoka.edu.al



1. GİRİŞ

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

2. MUHASEBEYİ ETKİLEYEN ÇEVRESEL FAKTÖRLER

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

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

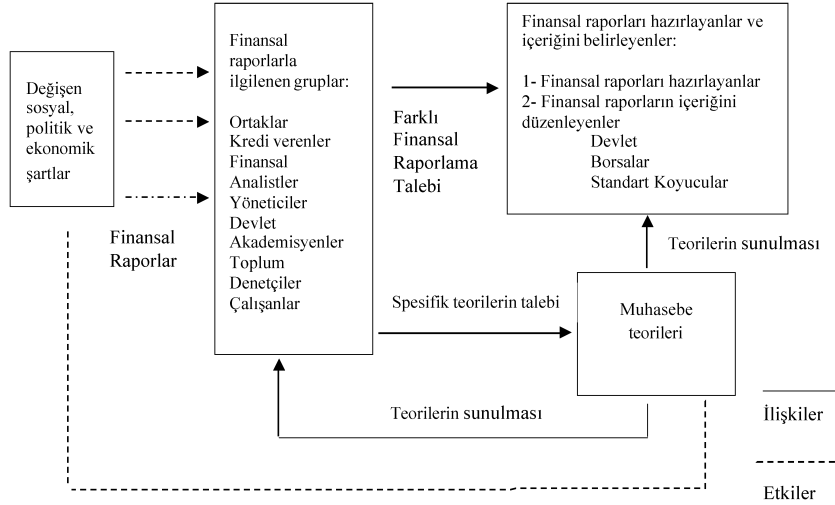
Diğer yandan 1929 yılında Amerika Birleşik Devletlerinde (ABD) yaşanan büyük buhran sonucu, ABD'nin ekonomik politikalarının temelini oluşturan ve kapitalizmin parola cümlesi olan, devletin ekonomiden uzak durması yaklaşımı, *laissez faire* (bırakınız yapınlar) büyük ölçüde yara almış ve eleştiriye tabi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

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

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

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

Muhasebe, işletmelerin varlık veya kaynaklarında değişme yaratan para ile ifade edilebilen olayların kayıt edilmesi, sınıflandırılması, mali raporlar halinde özetlenmesi ve yorumlanarak ilgililerin yararına sunulmasıdır. İlgililerin, sayılan muhasebe sürecinde üzerinde durdukları en önemli kısım muhasebe bilgilerinin mali raporlar halinde özetlenmesi olan muhasebe sürecinin son aşamasıdır. Finansal raporlama olarak anılabilecek bu kısımda bilgilerin mali tablolar aracılığıyla özetlenmesinin yanı sıra kullanıcıların yararına sunulması da yer almaktadır (disclosure). Finansal raporlamaya etki eden faktörler ile muhasebe teorisi ve uygulamaları arasındaki ilişkinin aşağıdaki şekil yardımıyla anlaşılması daha kolay olacaktır.



Kaynak: Underdown ve Taylor, 1985:7

Şekil 1. Finansal Raporlamaya Etki Eden Faktörler ve Aralarındaki İlişki

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

Örneğin; devlet, mükelleflerden (işletmeler) doğal hakkı olan vergi gelirinin mümkün olduğunca yüksek gösterildiği finansal tabloların hazırlanmasını talep ederken yöneticiler veya ortaklar ise vergi gelirini mümkün olduğunca düşük gösteren finansal raporların hazırlanmasını talep etmektedirler. Diğer yandan mali tabloları yorumlayarak analiz eden finansal analistlerin talep ettiği bilgiler işletme yöneticilerinin veya finansal raporları hazırlayanların ifşa etmekten kaçınabileceği türden bilgilerde olabilmektedir.

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

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

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



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

Tablo 1. Muhasebe’de Uluslararası Farklılaşmaya Neden Olan Faktörler

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

Kaynak: Nobes, 1998:163

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

2.1. Ekonomi

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

Sanayi çağının başlamasıyla gelişme gösteren bir diğer alan ise maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesidir. Üretim sürecine tarım ekonomisinde geçerli olan üretim faktörleri insan ve toprağa ek olarak makineler (sermaye¹) dâhil olmuştur. Bunun sonucunda doğru fiyatlandırmanın yapılabilmesinin önkoşulu olan doğru maliyetlerin saptanması için maliyet ve yönetim muhasebesi alanındaki çalışmalar üzerinde yoğunlaşmıştır (Choi ve Meek, 2005, s.48).

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

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

Diğer yandan, bilgi çağı olarak adlandırılan günümüzde birçok ülkede maddi duran varlıklardan ziyade maddi olmayan duran varlıkların üretimde önem kazandığı hizmet ekonomisinin büyümesi sonucunda; marka, insan kaynakları ve soyut varlıkların muhasebeleştirilmesi problemi önem kazanmaktadır. Ayrıca günümüzde bilgi ekonomilerinin gelişimi şirketlerin defter değerleri ile satın alınmaları sırasında teklif edilen fiyatlar arasında ortaya çıkan büyük farklar muhasebe dünyasında gerçek değer (fair value) tartışmalarını gündeme taşımıştır. Gelişen ve değişen ekonominin muhasebe dünyasına çözümü için sunduğu en son konular ise türev araçların muhasebeleştirilmesine ilişkin konular olmaktadır (Radebaugh ve Gray, 2002, s.22).

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

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

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

Bu bağlamda muhasebe ekonominin her bir sektöründeki işletmelerin ekonomik faaliyetlerini ölçerek performanslarını ortaya koyduğu için içerisinde bulunduğu ekonomik sisteme uygun gelen bir yapıya sahip olmaktadır. Ekonomik sistemde yaşanacak değişim muhasebe sistemini de değişime zorlayacaktır (Belkaoui, 1994, s.56-57).

Buraya kadar anlatılanlarda ekonominin veya ekonomik sistemlerin muhasebeye etkilerinden bahsedilmiştir. Ancak literatür incelendiğinde ilginç bir biçimde bu etkileşimin ters yönde olduğuna ilişkin görüşlerinde var olduğu görülmektedir. Bu konuda en güçlü görüşleri belirten kişi Alman sosyolog Werner Sombart olmuştur. Sombartın görüşleri gerek aynı yönde gerekse de tersi yönde, Max Weber'in de içinde olduğu, Basil Yamey, James O. Winjum, Yannick Lemarchand, Bruce G. Carruthers, Nelson Espeland, Robert Bryer, gibi bir çok seçkin bilim adamı tarafından değerlendirmeye alınmış ve geliştirilmiştir. Sombart "Modern Kapitalizm"²(Der moderne Kapitalismus) isimli, kapitalizmin gelişimini anlatan eserinde muhasebe ve kapitalizm arasında güçlü bir ilişkinin varlığına dikkat çekerek günümüz muhasebe sisteminin temelini oluşturan çift taraflı kayıt usulünün (ÇTK) veya muzaaf muhasebe'nin keşfinin kapitalizmin doğuşunun temelini oluşturduğunu iddia etmektedir.

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



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

- 1- ÇTK hesapları, belirli bir düzene ve açıklığa sahiptir. Bunun sonucu olarak tüm ticari işlemler nicel olarak ifade edilebilmekte ve matematiksel bir düzene tabi tutulmaktadır.
- 2- ÇTK'nın kümülatif yapıyı desteklemesi ve üretim süreci içerisinde varlıkların değerlemesine ve amortizasyonuna izin vermesidir.
- 3- ÇTK ticari işlemlerin rasyonelleştirilmesini mümkün kılmaktadır. Bunun anlamı, ticari işlemlerin kayıt, sınıflandırma safhalarından sonra raporlamaya tabi tutularak rasyonel bilgiler haline gelmesidir.
- 4- ÇTK bir işletmenin tüm ticari faaliyetlerini son olarak işletme sermayesi ile ilişkilendirdiği için kapitalizme isim veren "sermaye ya da kapital" kavramının pratikte anlam kazanmasını sağlamıştır.
- 5- Son olarak Sombart kapitalist işletmenin varlığının ve faaliyetlerinin onu kuran ve yöneten işletme sahiplerinininkinden ayrı olması gerektiğini vurgulamaktadır. ÇTK'nın temel kavramlarının en önemlilerinden ve en başta gelenlerinden birisi bu olguyu aynen kabul eden "kişilik" kavramıdır (Chiapello, 2007, s.264-267).

2.2. Politik Sistem

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

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

Oysa liberal sistemin hakim olduğu toplumlarda muhasebe standart ve uygulamaları muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyan tarafların çıkarları doğrultusunda sürekli ve ciddi şekilde değişimlere maruz kalmaktadır. Meselâ; son yıllarda muhasebe biliminde temel tartışma konularından birisi olan "gerçek değer (fair value)" konusunda ABD'de yaşanan gelişimler buna somut örnektir. Varlıkların bilançoda piyasanın o varlıklar için ödemeye istekli olduğu fiyat üzerinde değerlendirilmesi şeklinde ki muhasebe kuralı olan gerçek değer yöntemi ABD'de finans kesimindeki kuruluşlar tarafından uygulanmakta iken 2008 mortgage krizinden sonra bankacılık ve sigorta şirketleri temsilciler meclisindeki milletvekillerinin seçim kampanyalarına bağışlarda bulunmuş ve seçilmelerine yardımcı oldukları milletvekilleri, Financial Accounting Standards Board (FASB)'a baskı yaparak, gerçek değer uygulamasının, piyasaların işlevselliğinin arızalandığı zaman terk edilerek yerine varlıklarının değerlemesinde işletmelerin kendi oluşturdukları modeli kullanabilmelerine izin veren bir tasarı³ üzerinde çalıştırmaya başlatmışlardır (*Bilanço dergisi Temmuz 2009 sayısı*).

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

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

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

2.3. Hukuk Sistemi

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

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

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

Başta kıta Avrupa sistemi olmak üzere muhasebe kurallarında ve uygulamalarında devletin baskın bir role sahip olduğu hukuki sistemlerde, muhasebe mesleğinin etkisinin zayıf olduğu görülmektedir. Ayrıca Anglo-Sakson hukuk sisteminin benimsendiği ülkelerin muhasebe sistemlerine göre daha az



finansal bilgi raporlanarak sunulmaktadır. Bunun tam tersine, Anglo-Sakson hukuk sisteminin benimsendiği ülkelerde ise, muhasebeye ilişkin düzenlemeler ile uygulamalar yasa yapıcılar veya yasalar yerine muhasebe meslek örgütlerince belirlenmektedir ve kullanıcılara daha çok muhasebe bilgisi sunulmaktadır (Schoerer, 2005, s.72; Kang, 2003, s.123).

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

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

Kıta Avrupa hukuk sistemi muhasebeyi Ticaret Kanunları sayesinde şekillendirmektedir. İlk ticaret kanunu Osmanlı Devleti zamanında çıkarılmıştır. 1850 yılında uygulanmaya başlanan ve Fransa Ticaret Kanunu (1807) temel olarak hazırlanan *Kanunname-i Ticaret*'tir. Bu kanun Cumhuriyetin kurulmasından sonra 1926 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Son olarak ise 1956 yılında kabul edilen ve 1 Ocak 1957 yılından beri yürürlüğünü sürdüren Alman bilim adamı Ernst. E. Hirsch başkanlığında hazırlanmış olan Türk Ticaret Kanunu devreye girmiştir (Alexander ve Archer, 2001, s.1411; Hirsch, 1997, s.376).

2.4. İşletmelerin Finansman Yapısı (Finansman Kaynakları)

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

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

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

İşletmelerin varlıklarının finansmanında ortaya çıkan bu ayırım, finansal raporlamanın amacını ve muhasebe sistemlerinde uluslararası farklılıkların ortaya çıkmasını belirleyen en önemli faktörlerden birisidir. Diğer bir ifadeyle finansal raporlamada uluslararası farkların oluşmasının temel nedeni; bu raporların kredi veren (yabancı kaynak sunanlar) ile yatırımcıların (özkaynak sunanlar) ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanması nedeniyle farklı olmasıdır (Nobes, 1998, s.166).

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

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

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

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

İşletme varlıklarının finansmanında özkaynakların ya da banka gibi yabancı kaynakların tercih edilme durumu işletme bilânçolarının kompozisyonunu da etkilemektedir. Aşağıdaki tabloda Avrupa ülkelerindeki işletmelerin finansal kaldıraç (Toplam Borç/ Toplam Aktif) oranlarına göre yapılmış bir sıralaması yer almaktadır.

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

Sıralama	Ülke	Finansal Kaldıraç Oranı
1	İsviçre	0,55
2	Belçika	0,51
3	İtalya	0,45
4	İrlanda	0,40
5	Danimarka	0,34
6	Fransa	0,34
7	Almanya	0,30
8	İsveç	0,27
9	Hollanda	0,26
10	İspanya	0,25
11	İngiltere	0,20

Kaynak: Nobes ve Parker, 2002, s.22

Tablo 2'de görülebileceği gibi İngiltere çok ortaklı şirketlerin yaygın olduğu bir ülkedir ve finansal kaldıraç oranı kıta Avrupa'sında yer alan diğer ülkelerin hepsinden küçüktür. Hollanda bir kıta Avrupa ülkesi olmasına rağmen istisnai bir duruma sahiptir. Dünya çapında markalara sahip olan bu ülkede



aynen İngiltere gibi halka açık şirket sayısı çok fazladır ve halka açık şirket anlayışı oldukça eskiye dayanmaktadır. Ayrıca bir Avrupa ülkesi olmadığı için tabloda yer almayan ABD'nin finansal kaldıraç oranı da İngiltere'ninkine oldukça yakın bir rakamdır.

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

Tablo 3'de hem bu benzerlik hem de finansman kaynakları açısından muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan farklılıklar iki grup halinde ve örnek ülkeler bazında gösterilmiştir.

Tablo 3. İşletmelerin Finansman Yapısı ve Muhasebede Görülen Farklılıklar

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

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

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

Ancak Ball ve diğerleri (2008) tarafından 1992-2003 yıllarına arasında 22 farklı ülkede ki 78,949 işletmenin verileri üzerinde gerçekleştirilen istatistikî çalışmada bu inanışın yanlış olduğu belirlenmiştir. Yapılan çalışmada finansal raporlamanın niteliğine ilişkin; finansal raporlamanın zamanlılığı, kârın ve zararın tespitinin zamanlılığı, zararlar için ayrılan karşılıklar üzerinde yapılan istatistikî analize göre sayılan muhasebe bilgilerinin kredi anlaşmalarında, sermaye piyasalarına göre daha fazla ihtiyaç duyulduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla bu bilgilerin üretilmesini olan talep, kredi pazarları tarafından yapılmaktadır.(Ball vd, 2008, s.200).

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

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

2.5. Vergilendirme

Vergi, devletin kamusal hizmetleri gerçekleştirmek için egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız olarak cebren özel ve tüzel kişilere ödettiği para şeklindeki ödemelerdir (Akdoğan, 2002, s.112). Muhasebe ve vergilemenin veya vergiciliğin keşiştiği nokta vergilendirme işlemlerinin ilki olan verginin tarhı⁴ kısmındadır. Bu kısımda ödenmesi gereken vergi miktarının hesaplanabilmesi için vergi oranlarının uygulanacağı bir matraha ihtiyaç duyulmaktadır. Matrahın tespitinde ise vergiyi ödeyecek olan mükellefin kendi beyanının yanı sıra vergi idaresince de ödenecek vergi miktarı belirlenebilmektedir. Modern vergicilikte matrahın bizzat yükümlüsü tarafından tespit edilerek beyan edilmesi esastır (Bayraklı, 2007, s.76).

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

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

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

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

Vergilendirmenin muhasebe standartlarının oluşumuna etkilememesi beklenen başka bir ülke olan ABD’de ise stok hareketlerinin takibi ve satılan malların maliyetinin hesaplanmasında kullanılan son giren ilk çıkar yöntemi (LIFO) ABD’de vergiciliğin, muhasebe uygulama ve standartlarını etkileyebildiğini gösteren bir kanıttır (Choi ve Meek, 2005, s.50).

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

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



Tebliğin, kanuni dayanağını ve bağlayıcılığını ise Vergi Usul Kanunu (VUK)⁵ sağlamaktadır. Bu bilgilerin ışığında, Türkiye’de finansal raporlamanın temel nedeninin vergilendirme olduğu açıkça görülmektedir. Bu durumun Türkiye’de muhasebe standartlarının belirlenmesi ve uygulanmasında tek yetkili kuruluş olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca (TMSK) belirlenen standartların devreye girmesine kadar sürmesi beklenmektedir. TMSK’nın standartları ise ancak yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın yasalaşmasıyla mümkün olacaktır. Bu tarihe kadar Türkiye’de muhasebe uygulamaları vergilendirme orjinli olmaya devam edecektir (Yalkın ve diğ., 2006, s.301).

2.6. Uluslararası İlişkiler

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

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

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

Sermaye hareketleri ile ticaretin küresel boyuta ulaşması sadece işletmeleri değil ülkeleri de çok yakından ilgilendiren bir konudur. Bu bağlamda uluslar arası alanda kabul görmüş finansal raporlamada harmonizasyonu amaç edinen standartlar setinin oluşturulması için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) gibi kurullar muhasebe meslek örgütlerince meydana getirilmiş ve hükümetlerce desteklenmiştir. Diğer yandan dünyanın en önemli bölgesel birliği olan Avrupa Birliği, muhasebe standartlarının oluşumunda ve muhasebe uygulamalarında harmonizasyonun sağlanması için muhasebe direktiflerini⁶ devreye sokmuştur (Toraman ve Bayramoğlu, 2006, s.463-467).

5 1 sıra nolu MSUGT’in giriş kısmında belirtilen ve kanuni dayanağı olan VUK 175 ve 257. maddelerinin ilgili fıkraları şöyledir.

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

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

6 Bu alanda üç adet direktif ön plana çıkmaktadır.

Birincisi mali tablolara ilişkin genel ilkelerin belirtildiği 1978 tarihli dördüncü direktiftir. İkincisi konsolidasyon işlemlerinin anlatıldığı 1983 tarihli yedinci direktiftir. Üçüncüsü ise muhasebe denetimi konularının işlendiği 1984 tarihli sekizinci direktiftir.

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

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

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

2.7. Muhasebe Mesleği ve Eğitimi

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

Literatürde muhasebe mesleğinin, bir muhasebe sistemi üzerindeki etkilerini teorik bir çerçeve oluşturarak inceleyen Harrison ve McKinnon'ın (1986) çalışmasının ön plana çıktığı görülmektedir. Bu çalışmada muhasebe sistemi, bir ülkedeki mevcut diğer sosyal sistemlerin içerisinde yer alan bir sistem olarak görülmekte ve diğer sistemleri etkilemekte ve diğer sistemlerce de etkilenmektedir. Bu bağlamda bir muhasebe sisteminin yapı taşı olan muhasebe standartlarının kim tarafından belirlendiği muhasebede yaşanan değişimlerin ve değişime yön veren taraflar önem kazanmaktadır. McKinnon önerdiği teorik çerçevede sosyal çevrenin içerisinde yer alan, yine sosyal bir sistem olarak gördüğü muhasebe sistemi üzerinde değişim yaratabilme kabiliyetine sahip unsurları dört farklı gruba ayırmıştır.

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

McKinnon'ın teorik çerçevesine göre bir muhasebe sisteminin oluşumunda muhasebe mesleği, içsel bir dinamik olarak çok önemli bir yer tutmaktadır. Ancak muhasebe sistemlerinin oluşumu veya mevcut sistemlerde yaşanan değişim ve gelişmelerde muhasebe mesleğinin etkisi her ülkede eşit seviyede



değildir. Diğer bir anlatımla muhasebe mesleği her ülkede aynı seviyede muhasebe sistemine tesir etme gücüne sahip değildir. Bazı ülkelerde profesyonel muhasebe mesleği oldukça gençtir ve uygulayıcısı oldukları muhasebe standartlarının belirlenmesinde etkileri pek azdır.

Mesela; Türkiye’de muhasebe mesleği ancak 1989 yılında kurulabilmiştir. Türkiye’de muhasebe mesleğinin muhasebe standartlarının oluşumunda aktif olarak yer alması Türkiye Muhasebe Standartlarının Kurulunun (TMSK) 2002 yılında faaliyete geçmesiyle gerçekleşmiştir. Hatta bu kurulun üye kompozisyonu değerlendirildiğinde meslek örgütünün hak ettiği duruma kavuştuğunu söylemek yanlış olmayacaktır (TMSK faaliyet raporu 2007, s.14)⁷. Muhasebeciler muhasebe standartlarının uygulayıcılarıdır. Dolayısıyla çıkarılacak standartların oluşumunda en önemli katkının onlar tarafından verilmesi gayet doğaldır.

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

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

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

2.8. Kültür

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

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

⁷ TMSK dokuz üyeden oluşmakta olup yedi farklı kurum birer üye ile yönetimde yer alırken sadece Türkiye serbest muhasebeci ve mali müşavirler odaları ve yeminli mali müşavirler odaları birliği (TÜRMOB) iki üye ile yönetimde yer almaktadır.

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

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

- Profesyonellik- Statükoculuk (Professionalism versus Statutory Control):

Muhasebe mesleği icra edilirken, diğer bir ifadeyle muhasebe uygulamalarında muhasebecinin katkısının birebir yazılı halde bulunan kuralların üzerinde olması halinde profesyonellikten bahsedilirken muhasebecinin her türlü durumda ve katı bir şekilde standartlara başvurması statükoculuk olarak nitelendirilmektedir. Bu durum bir ülkede muhasebe standartlarının oluşturulmasında devletin mi yoksa meslek örgütlerinin mi etkin olduğunun irdelenmesinde de paralel sonucu verecektir. Muhasebe uygulamalarının gerçekleştirilmesinde muhasebecinin yargısının daha etkin olduğu İngiltere ve ABD'de muhasebe meslek örgütlerinin ömürleri kıta Avrupası ülkeleri ile az gelişmiş ülkelerdekilerden çok daha uzundur.

- Tekdüzecilik ve Esneklik (Uniformity versus Flexibility):

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

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

- İyimserlik-Tutuculuk (Conservatism versus Optimism):

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

- Şeffaflık- Gizlilik (Secrecy versus Transparency):

Şeffaflık dönem sonunda elde edilen muhasebe bilgilerinin ya da mali raporların daha fazla kişiye ve daha hacimli olarak ifşa (iletme) edilmesini, gizlilik ise mümkün olduğu kadar az kimseyle, az bilginin paylaşılmasını anlamlarına gelmektedir. Kıta Avrupası ülkelerde muhasebe bilgilerinin sır olarak görülmesi yaygındır. Anglo Sakson gelenekte ise finansmanda halka gitme anlayışı hakim olduğu için ve bunun sonucunda gelişen sermaye piyasaları nedeniyle muhasebe bilgileri daha geniş kitlelerle paylaşılmalıdır (Güvemli, 2008, s.87-88; Gray, 1988, s.8-11).

Yukarıda yer alan bilgiler her ne kadar bir yazarın çalışmalarına dayansa da, kültür ve muhasebe sistemlerinin oluşumu konusunda teoriyi oluşturacak seviyeye gelmiştir. Bu bağlamda Gray'in çalışmasında kullanılan model birçok ülkeye adapte edilmeye çalışılmıştır. Bunlardan birisi de Türkiye



için Karabınar'ın yaptığı (2007) çalışmadır. Karabınar Türkiye'nin en büyük 500 sanayi işletmesi üzerinde anket yöntemiyle bir araştırma gerçekleştirilmesi hedeflenmiş bu bağlamda gönderilen anket formlarından 200 tanesi işletmelerce cevaplandırılarak geri gönderilmiştir. Gerçekleştirilen istatistiki analizler sonucunda işletmelerin mali raporlamada statükoculuğa karşı profesyonelliği benimsediği ve tek düzeliği kabul ettikleri anlaşılmıştır (Karabınar, 2007).

3. SONUÇ

Yukarıda sayılan faktörlerin bir ülkenin muhasebe sisteminin oluşumu ve gelişimine etki dereceleri birbirinden farklı olmaktadır. Ancak, bu faktörlerin etki derecelerini ampirik olarak ölçmeye yönelik bir amaç bu çalışmanın kapsamı içerisinde olmadığından kanaatimizi sezgisel olarak yapacağımızı, kanaatimizi oluştururken mevcut literatürü referans kabul edeceğimizi belirtmemiz yararlı olacaktır.

Buraya kadar verilen bilgiler ile bu alandaki genel literatürün ışığında özellikle iki faktörün muhasebe sisteminin oluşumu ve gelişimine etki dereceleri açısından ön plana çıktığı söylenebilir. Bunlar; uluslararası ilişkiler ve finansman kaynaklarıdır. Bu iki faktörün bir muhasebe sisteminin oluşum ve gelişiminde yukarıda sayılan diğer faktörlere nazaran etkileme gücünün daha yüksek olduğu sezgisel kanaatimiz olarak düşünülmektedir.

Ancak bu sonuç sezgisel bir çıkarım olup ampirik olarak desteklenememektedir. Bu nedenle ifadenin genel kabul göreceği yönünde bir ifade de bulunmak doğru olmayacaktır. Bu nedenle muhasebe sisteminin oluşumu ve gelişimine etki eden faktörlerin az veya çok tamamının etkili olduğu söylemek daha doğru olacaktır.

Ulaştığımız sezgisel kanaatimizi desteklemek adına şu hususların belirtilmesinin yararlı olacağı inancındayız. Buna göre uluslararası ilişkilerin ön planda yer aldığını düşünmemize neden olan sebepler ve sezgisel kanaatimiz şu şekilde açıklanabilir; (a) ülkelerin dış ticaretlerinin çeşitlenmesi (ticari anlamda ilişkide bulunulan ülke sayısının artması), (b) küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki fiili sınırların adeta kalkmış olması ve isteyen istediği ülkeden alış-veriş yapabilmesinin kolaylaşması ve (c) büyüyen sermaye olanakları sayesinde birçok çok uluslu şirketin oluşması ve birçok ülkede şubeler açmaları gibi temel gerekçeler muhasebe uygulamalarının ülkelere özgü oluşunu bir sorun olarak karşımıza çıkmasına neden olmuştur. Bunun aşılabilmesi için günümüzde de cari olarak içinde bulunduğumuz yoğun bir muhasebe iş ve işlemlerinin standartlaştırılması çalışmalarının doğmasını, genişlemesini ve hatta neredeyse zorunlu hale gelmesine kadar etki yaratmıştır.

Yine sezgisel olarak öne çıktığını düşündüğümüz ikinci faktör ise finansman kaynakları idi. Buna göre finansman kaynaklarının ön planda yer aldığını düşünmemize neden olan sebepler ve sezgisel kanaatimiz şu şekilde açıklanabilir; (a) varlıkların finansmanında ortaya çıkan ayırım, (b) ülke sermaye piyasalarının gücü (borsa tabanlı – kredi tabanlı olması açısından) ve (c) işletmelerin yapılarıdır. Bu bağlamda işletme varlıklarının ayırımında ortaya çıkan ayırım varlıkların özkaynaklarla mı yoksa yabancı kaynaklarla mı finanse edildiği konusunun önemini arttırmaktadır ki bu da işletmelerin hazırlayacağı/hazırladığı finansal raporların uluslararası uygulama farklılıklarından da kaynaklanan nedenlerden ötürü kredi verenlerin mi, yoksa özkaynak sunanların mı ihtiyacına odaklı olacaktır. İkinci olarak ülke sermaye piyasalarının gücü de önemli bir ayırımdır. Çünkü İngiltere, ABD (Anglo Sakson ülkeler) gibi ülkelerde sermaye piyasasının borsa tabanlı yönde gelişmiş olduğu, İsviçre, Japonya ve Almanya gibi ülkelerde ise sermaye piyasalarının kredi tabanlı sisteme dayalı olduğu ve bu yönde gelişmiş olduğu bilinmektedir. Son olarak da işletme yapılarına bakacak olursak İngiltere ve ABD gibi ülkelerde sermayenin tabana yaygın olduğu, ancak Almanya, Fransa ve İtalya (Kıta Avrupası ülkeleri) gibi ülkelerde ise sermayenin tabana yaygın olmadığı ve aile türü işletmelerde toplandığı görülmektedir.

Yukarıda sayılan nedenlerden ötürü sezgisel kanaatimize göre uluslararası ilişkiler ve finansman kaynakları faktörlerinin muhasebenin gelişiminde diğer faktörlere oranla daha etkin olabileceği belirtilmiştir. Ancak tekrar vurgulamak da fayda vardır ki bu sezgisel tespit ampirik olarak sınanmamış ve desteklenmemiştir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N., Aydın, H. (1987).** *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniversitesi İİBF Yayın No: 44, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- Alexander, D. ve Archer, S. (2001).** *European Accounting Guide*, Harcourt Professional Publishing, UK.
- Alexander, D., ve Nobes, C. (2004).** *Financial Accounting An International Introduction*, Second Edition, Financial Times Prentice Hall, UK.
- Altuğ, O. (1999).** *Muhasebe Hukuk İlişkileri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Anayurt, Ö. (2002).** *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, 4. Basım, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Ball, R., Robin, A., ve Sadka, G. (2008).** Is financial reporting shaped by equity market sor by debt markets? An international study of timeliness and conservatism, *Review of Accounting Studies*, 13(2-3):168-205.
- Bayraklı, H. H. (2007).** *Genel Vergi Hukuku*, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Belkaoui A.R. (1994).** *International and Multinational Accounting*, Dryden Pres, London.
- Bilanço Dergisi**, Temmuz-2009.
- Chiapello, E. (2007).** Accounting and the birth of notion of capitalism, *Critical Perspectives on Accounting*, 18 (3): 263-296.
- Choi, F., Meek, G. (2005).** *International Accounting*, Fifth Edition, Pearson Prentice Hall, USA.
- Gray, S.J. (1988).** Towards of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus*, 24(1): 1-15.
- Güvemli, B. (2008).** *Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri ile Etkileşimi ve Türkiye Örneği*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Güvemli, O. ve Güvemli, B. (2005)** The First Period of the Double Entry Accounting System in the Socialist Order, *Academy of Accounting Historians Research Conference*, USA.
- Harrison, G. L. ve Mc Kinnon, J. L. (1986).** Culture and Accounting Change: A New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulatin, *Accounting Organization and Society*, No: 3.
- Hirsch, E. E. (1997).** Anılarım; Kayzer Dönemi Weimar Cumhuriyeti Atatürk Ülkesi, Çev. Fatma Suphi, TÜBİTAK Popüler Bilim Kitapları, Ankara.
- Hofstede, G. (1980).** *Culture's consequences: International differences in work-related values*. Beverly Hills, Cal., and London.



- Hofstede, G. (1983).** The Cultural Relativity of organizational Practices and Theories, *Journal of International Business Study*, 1983, 75-89.
- http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C/ProjectUpdatePage&cid=1176154534254, Erişim tarihi:20.07.2009
- Kang, T. (2003).** The association between legal regime and the value-relevance of accounting information: a Japan-UK comparison, *Journal of International Accounting & Auditing Taxation*,(12):121-130
- Karabınar S. (2007).** An Empirical Assesment of Gray's Accounting Subculture Values in Turkey's Top-500 *Industrial Enterprises*, *International Conference Series II*, The Future of Accounting and Accounting Profession, 30 Mayıs-03 Haziran 2007, İstanbul.
- Lawrance, S. (1996).** *International Accounting*, Thomsan Business Press, USA.
- Mathews, R. (2001).** Whither (or wither) accounting education in the new millenium, *Accounting Forum*, 24 (4): 380-394.
- Nobes C. ve Parker R. (2002).** Comparative International Accounting, 7th ed. London, UK: *Financial Times Prentice Hall*.
- Nobes, C. (1998).** Towards a Genaral Model of the Reasons for the International Differences in Financial Reporting, *Abacus*, 34 (2):162-187.
- Radebaugh, H., Gray, S. (2002).** International Accounting and Multinational Enterprises, Fifth Edition, *John Wiley & Sons, Inc*, USA.
- Schroeder, R. Clark, M., Cathey, J. (2005).** Financial Accounting Theory and Analysis, Eighth Edition, *Wiley Corp.* USA.
- Sevilengül, O. (2005).** *Genel Muhasebe*, 12. Baskı, Gazi Kitabevi Ankara.
- Shoental, R. (1989).** Classification of Accounting Systems Using Competencies As a Discriminating Variable: A Great Britain – United States Study, *Journal of Business Finance & Accounting*, 16 (4):549-563.
- Toraman, C. ve Bayramoğlu, F. (2006).** Avrupa Birliği Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, 17. Worl Congress of Accounting *Mali Çözüm Dergisi Özel Sayı*, İstanbul SMMMO yayını, İstanbul.
- Underdown, B. ve Taylor, P. (1985).** Accounting Theory and Policy Making, *Heinemann Publishing*, London.
- Verma, S. ve Gray, S. (2006).** Creation of Institute of Chartered Accountants of India: First Steps in the Development of An Indigenous Accounting Profession Post-Independence, *Accounting Historians Journal*, 33 (2):131-156.
- Volmer, P., Werner, R. ve Zimmermann, J. (2007).** New governance modes for Germany's financial reporting system: another retreat of the nation state?, *Socio-Economic Review*, 5 (4): 437-465.
- Wolk, H., Francis, J. ve Tearney, M. (1984).** Accounting Theory A Conceptual and Institutional Approach, *Kent Publishing Company*, USA.
- Yalkın Y.K., Demir, V. ve Demir., D. (2006).** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, 17. Worl Congress of Accounting *Mali Çözüm Dergisi Özel Sayı*, İstanbul SMMMO Yayını, İstanbul.
- Yılmaz, H. (2008).** Adaptation Capabality of Turkish Financial System into The European Financial Integration, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt.10 Sayı.4, İstanbul.