

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE MUHASEBE
KÜLTÜR DEĞERLERİNE YÖNELİK BİR
ARAŞTIRMA**

DOKTORA TEZİ

Yalçın TECİMER

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

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Selahattin KARABINAR

ARALIK-2010

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE MUHASEBE
KÜLTÜR DEĞERLERİNE YÖNELİK BİR
ARAŞTIRMA

DOKTORA TEZİ

Yalçın TECİMER

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

Bu tez 14/12/2010 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU
Jüri Başkanı

- Kabul
 Red
 Düzeltme

Doç. Dr. Selahattin KARABINAR
Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

Prof. Dr. Münir ŞAKRAK
Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

Prof. Dr. Vasfi HAFTACI
Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

Yrd. Doç. Dr. Nurullah ALTUN
Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

BEYAN

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

Yalçın TECİMER

14. 12. 2010

ÖNSÖZ

Bu çalışmada Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Kültürünün nasıl konumlandığını ortaya çıkarmak için muhasebe kültür değerleri incelenmiştir. Türkiye’de var olan kültürel yapının muhasebe sistemi üzerindeki ve ülkemizdeki halka açık şirketlerin muhasebe anlayışlarına ne derece tesir ettiği yapılan anket çalışmasıyla ortaya konmuştur. Türkiye de özellikle halka açık şirketlerde muhasebe kültür değerleri hakkında yapılmış ilk çalışmalardan biridir.

Tez çalışmalarım süresince hiçbir desteğini esirgemeyen, çok değerli danışman hocam Doç.Dr. Selahattin KARABINAR’a, manevi desteğini benden esirgemeyen eşim Hilal ve oğullarım Ayberk ile Aybars’a sonsuz teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Yalçın TECİMER

14. 12. 2010

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	iv
TABLolar LİSTESİ	v
ŞEKİLLER LİSTESİ	viii
ÖZET	x
SUMMARY	xi
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: HALKA AÇIK ŞİRKETLER VE MUHASEBENİN YAPISI	5
1.1. Şirketin Tanımı	5
1.2.Şirketleşmenin Amacı	5
1.3.Şirketlerin Türleri.....	6
1.4.Şirketlerde Muhasebenin Önemi ve Çift Taraflı Kayıt Tekniği.....	7
1.5. Halka Açık Şirketler.....	8
1.5.1. Şirketler Açısından Halka Açılmanın Avantajları	9
1.5.2. Şirketler Açısından Halka Açılmanın Dezavantajları	10
1.5.3. Halka Açık Şirketlerin Yükümlülükleri	11
1.6. Muhasebenin Sosyal Yönü.....	13
1.7. Muhasebe ve Görevleri	15
1.8. Muhasebede Değişim	17
1.8.1.Kültürel Etkilerin Muhasebe İkliminde Yayılma Aşamaları	17
1.8.2.Biçim ve Öz Kavramlarının Kültürel Analizdeki Yeri	18
1.9.Muhasebe Kültür İlişkisi	19
1.9.1. Kültürün Tanımı, Öğeleri, Özellikleri, İşlevleri ve Kazanılması.....	19
1.9.1.1.Kültürün Boyutları	23
1.9.1.2.Hofstede'nin Kültürel Boyutları	24

BÖLÜM 2: MUHASEBE İKLİMİ	28
2.1. Suçlu-Çekingen Kültürler ve Muhasebe	28
2.2. Muhasebe İklimi Kavramı ve Muhasebe İklimini Etkileyen Faktörler	39
2.2.1. İşletmelerin Ortaklık ve Örgütlenme Yapıları	31
2.2.2. Kültürel Faktörler	32
2.2.3. Uluslararası Faktörler	34
2.2.4. Ekonomik Faktörler	34
2.2.5. Devlet	35
2.2.6. Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi	35
2.3. Kültürel Açıdan Muhasebe Değerleri	36
2.3.1. Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk	36
2.3.2. Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik	37
2.3.3. Tutuculuğa Karşı İyimserlik	37
2.3.4. Şeffaflığa Karşı Gizlilik	38
2.4. Kültürün Raporlamaya Etkisi	40
2.5. Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yargı	41
2.6. Türkiye’de Muhasebe İklimi	43
BÖLÜM 3 : HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE MUHASEBE KÜLTÜR DEĞERLERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA	45
3.1. Metodoloji	45
3.1.1. Evren ve Örnekleme	45
3.1.2. Verilerin Toplanması	45
3.1.3. Verilerin Analizi ve Yorumlanması	45
3.1.4. Güvenilirlik Analizi	45
3.1.5. Muhasebecilerin Demografik Yapı	46
3.1.5.1. Cinsiyet	46
3.1.5.2. Şehir	47
3.1.5.3. Yaş	48

3.1.5.4. Sektör	49
3.2. Dağılımların İncelenmesi	51
3.2.1. Önermelere Verilen Cevapların Dağılımı	51
3.3. Korelasyon Analizi.....	73
3.4. Faktör Analizi.....	76
3.4.1. Mevcut Durum Faktör Analizi	76
3.5. Muhasebe Değerleri Analizi	79
3.5.1. Muhasebe Değerleri Ortalamaları	80
3.5.2. Gizliliğe Karşı Şeffaflık	80
3.5.3. Statükoculuğa Karşı Profesyonellik	81
3.5.4. Tekdüzeliğe Karşı Esneklik	82
3.5.5. Tutuculuğa Karşı İyimserlik	83
3.5.6. Yetkinlik.....	84
3.5.7. Şehirlere Göre Muhasebe Değerleri	85
3.5.8. Sektörlere Göre Muhasebe Değerleri.....	88
3.5.9. Yaş Aralıklarına Göre Muhasebe Değerleri.....	90
3.5.10. Demografik Yapıya Göre (Cinsiyet, Şehir, Yaş ve Sektör) Varyans Analizi (Levene Testi)	90
3.6. İSO 500 Büyük Sanayi Firmaları İle Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Kültür Değerlerinin Karşılaştırılması	98
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	125
KAYNAKÇA	130
EKLER.....	134
ÖZGEÇMİŞ.....	138

KISALTMALAR

TÜRMOB	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	:Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
KİT	:Kamu İktisadi Teşebbüsü
IMF	:Uluslararası Para Fonu
SPSS	:Sosyal Bilimler için İstatistik Paketi
NATO	:Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü
KFOR	:Kosova Barış Gücü
GKMİ	:Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
KMO	:Kaiser-Meyer-Olkin Yeterlilik Değerlendirmesi
İSO	:İstanbul Sanayi Odası

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Suçlu ve Çekingen Kültürlerde Muhasebe Değerleri	28
Tablo 2: Hofstede'in Kültürel Boyutlarının Muhasebe Değerleri İle İlişkisi	39
Tablo 3: Muhasebe Değerleri-Mali Tabloların Özellikleri İlişkisi	41
Tablo 4: Cinsiyete Göre Dağılım Tablosu	46
Tablo 5: Şehirlere Göre Dağılım Tablosu	47
Tablo 6: Yaşa Göre Dağılım Tablosu	48
Tablo 7: Sektörlere Göre Dağılım Tablosu	50
Tablo 8: 1 Numaralı Önermenin Dağılımı	52
Tablo 9: 2 Numaralı Önermenin Dağılımı	53
Tablo 10: 3 Numaralı Önermenin Dağılımı	54
Tablo 11: 4 Numaralı Önermenin Dağılımı	55
Tablo 12: 5 Numaralı Önermenin Dağılımı	56
Tablo 13: 6 Numaralı Önermenin Dağılımı	57
Tablo 14: 7 Numaralı Önermenin Dağılımı	58
Tablo 15: 8 Numaralı Önermenin Dağılımı	59
Tablo 16: 9 Numaralı Önermenin Dağılımı	60
Tablo 17: 10 Numaralı Önermenin Dağılımı	61
Tablo 18: 11 Numaralı Önermenin Dağılımı	62
Tablo 19: 12 Numaralı Önermenin Dağılımı	63
Tablo 20: 13 Numaralı Önermenin Dağılımı	64
Tablo 21: 14 Numaralı Önermenin Dağılımı	65
Tablo 22: 15 Numaralı Önermenin Dağılımı	66
Tablo 23: 16 Numaralı Önermenin Dağılımı	67
Tablo 24: 17 Numaralı Önermenin Dağılımı	68
Tablo 25: 18 Numaralı Önermenin Dağılımı	69
Tablo 26: 19 Numaralı Önermenin Dağılımı	70
Tablo 27: Önermelerin Ortalamaları ve Standart Sapmaları Tablosu.....	72
Tablo 28: Pearson Korelasyon Katsayısı Yorumu	73

Tablo 29: Korelasyon Değerleri Tablosu	74
Tablo 30: KMO and Bartlett's Test	76
Tablo 31: Faktör Grupları	77
Tablo 32: Muhasebe Değerleri Ortalamaları.....	80
Tablo 33: Gizliliğe Karşı Şeffaflık Değeri Frekans ve Oran Dağılımı	81
Tablo 34: Statükoculuğa Karşı Profesyonellik Değeri Frekans ve Oran Dağılımı ...	82
Tablo 35: Tekdüzeliğe Karşı Esneklik Değeri Frekans ve Oran Dağılımı	83
Tablo 36: Tutuculuğa Karşı İyimserlik Değeri Frekans ve Oran Dağılımı.....	84
Tablo 37: Yetkinlik Değeri Frekans ve Oran Dağılımı.....	85
Tablo 38: Şehirlere Göre Muhasebe Değerleri Ortalamaları	86
Tablo 39: Sektörlere Göre Muhasebe Değerleri Ortalamaları	88
Tablo 40: Yaş Aralıklarına Göre Muhasebe Değerleri Ortalamaları	90
Tablo 41: Cinsiyet Test Değerleri	91
Tablo 42: Şehir Test Değerleri	93
Tablo 43: Yaş Test Değerleri	95
Tablo 44: Sektör Test Değerleri	96
Tablo 45: Önerme 1'in Karşılaştırması.....	98
Tablo 46: Önerme 2'nin Karşılaştırması.....	99
Tablo 47: Önerme 3'ün Karşılaştırması	100
Tablo 48: Önerme 4'ün Karşılaştırması	101
Tablo 49: Önerme 5'in Karşılaştırması	102
Tablo 50: Önerme 6'nın Karşılaştırması.....	104
Tablo 51: Önerme 7'nin Karşılaştırması.....	105
Tablo 52: Önerme 8'in Karşılaştırması.....	106
Tablo 53: Önerme 9'un Karşılaştırması	107
Tablo 54: Önerme 10'un Karşılaştırması	108
Tablo 55: Önerme 11'in Karşılaştırması	109
Tablo 56: Önerme 12'nin Karşılaştırması.....	110
Tablo 57: Önerme 13'ün Karşılaştırması	111

Tablo 58: Önerme 14'ün Karşılaştırması	112
Tablo 59: Önerme 15'in Karşılaştırması	113
Tablo 60: Önerme 16'nın Karşılaştırması	114
Tablo 61: Önerme 17'nin Karşılaştırması	115
Tablo 62: Önerme 18'in Karşılaştırması	116
Tablo 63: Önerme 19'un Karşılaştırması	117
Tablo 64: Araştırma Bulguları	118

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Çift taraflı kayıt yöntemi	8
Şekil 2. Kültür - Sosyal Değerler - Muhasebe İlişkisi	15
Şekil 3: Muhasebe İklimini Etkileyen Faktörler.....	31
Şekil 4: İnsan Davranışları.....	43
Şekil 5: Cinsiyete Göre Dağılım Grafiği	46
Şekil 6: Şehirlere Göre Dağılım Grafiği	48
Şekil 7: Yaşa Göre Dağılım Grafiği	49
Şekil 8: Sektörlere Göre Dağılım Grafiği.....	51
Şekil 9: 1 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği	52
Şekil 10: 2 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği	53
Şekil 11: 3 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği.....	54
Şekil 12 4 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği.....	55
Şekil 13: 5 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği	56
Şekil 14: 6 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği	57
Şekil 15: 7 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği	58
Şekil 16: 8 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği	59
Şekil 17: 9 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği.	60
Şekil 18: 10 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği	61
Şekil 19: 11 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği.....	62
Şekil 20: 12 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği	64
Şekil 21: 13 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği	65
Şekil 22: 14 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği	66
Şekil 23: 15 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği	67
Şekil 24: 16 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği	68
Şekil 25: 17 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği	69

Şekil 26: 18 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği	70
Şekil 27: 19 Numaralı Önermenin Dağılım Grafiği.	71

Tezin Başlığı: ”Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Kültür Değerlerine Yönelik Bir Araştırma”	
Yazar: Yalçın TECİMER	Danışman: Doç. Dr. Selahattin KARABINAR
Kabul Tarihi: 14/12/2010	Sayfa Sayısı: xi(pre text)+ 134(main body)+ 4(appendices)
Anabilimdalı: İşletme	Bilimdalı: Muhasebe ve Finansman
<p>Teknolojinin ve iletişimin gün geçtikçe ilerlemesi, dünya’yı daha da küçültmüş, toplumların, şirketlerin ve hatta bireylerin üzerinde de büyük etkileri olmuştur. Şirketler ayakta durabilmek için uluslararası iş birliğine gitmek zorunda kalmıştır. Bugün pek çok şirket dünyanın dört tarafına yayılmış ve pek çok kültürden gerek çalışan personel gerekse müşteri edinmiştir. Bu geniş yelpazede muhasebe değerlerinin de her birey ve toplumda farklı yorumlanması kaçınılmazdır. Bu çalışmanın amacı da halka açık şirketlerde muhasebe kültürünün nasıl konumlandığını ortaya koymaktır.</p> <p>Çalışmada sonucu elde edebilmek için anket yöntemi kullanılmıştır. Türkiye’ nin halka açık şirketlerinin muhasebecilerine uygulanan ve 19 sorudan oluşan anket sonuçları değerlendirmeye alınmıştır. Anket yedi ölçekli “ LİKERT ” ölçeğine göre hazırlanmıştır. Likert ölçeğinde Tamamen Katılıyorum’ dan, Hiç Katılmıyorum’a kadar yedi adet seçenek sunulmuştur. Elde edilen veriler SPSS (Statistical Package for Social Sciences) 10.0 programıyla analiz edilmiştir. Bu kapsamda elde edilen veri setine faktör analizi, varyans analizi (ANOVA), korelasyon analizi uygulanmış ve dağılım grafikleri incelenmiştir. Statükoculuğa karşı profesyonellik, Gizliliğe karşı şeffaflık, Tekdüzeliğe karşı esneklik, Tutuculuğa karşı iyimserlik ve Yetkinlik ele alınan muhasebe değerlerini oluşturan beş değerdir. Yapılan çalışma sonucunda kültür yapısı ve toplum değerlerinin verilen cevaplarda çok etkili olduğu ve bazı önermelerde en önemli kriter olduğu saptanmıştır.</p> <p>Muhasebeciler kendilerini tutucu, tekdüzeci, zaman zaman azda olsa esnek ve şeffaflıktan yana tanımlamaktadırlar. Muhasebecilerin yüksek bir profesyonellik düzeyinden bahsettiği ve mesleki yargı noktasında kendilerini eğitilmiş, tecrübeli, ehliyet sahibi ve dürüst insanlar olarak gördükleri diğer önemli bir noktadır.</p>	
Anahtar Kelimeler: Muhasebe değerleri, halka açık şirketler, kültür	

Title of the Thesis: The Survey Of The Accounting Value In Turkish Listed Company	
Author: Yalçın TECİMER	Supervisor: Assoc. Prof. Selahattin KARABINAR
Date: 14/12/2010	Number of pages: xi(pre text)+134(main body)+4(app.)
Department: Business Administration	Subfield: Accounting And Finance
<p>The improvement of technology and communication gradually has made the world smaller, and it has a big influence on companies and even on individuals. Companies have been pushed into international collaborations in order to survive. Today many companies have spread out all over the world and gained both a lot of working personnel and customers from different cultures. It is inevitable for accounting values to be interpreted differently by each individual and community in this extensive spectrum. In this study the position of the existent accounting culture in companies offered to public was investigated.</p> <p>Survey method has been used to achieve the objective in this study. The survey, composed of 19 questions, was conducted to the accountants of companies of Turkey offered to public and the results were taken into consideration for the study. This survey was prepared according to seven scaled “LIKERT” scale system. In LIKERT scale, seven choices were presented from <i>I Totally Agree</i> to <i>I Totally Disagree</i>. The data obtained has been analyzed by SPSS (Statistical Package for Social Sciences) 10.0 program. Factor analysis, variance analysis (ANOVA), correlation analysis and frequency analysis have been applied to those data and graphics were examined. In this survey study, it is determined with achieved percentages in what value of accounting system the participant declared an opinion. Professionalism versus statutory control, transparency versus Secrecy, flexibility versus Uniformity, optimism versus Conservatism and Competency are five values composing accounting values handled.</p> <p>The results of the study revealed that structure of the culture and the social values were the important parameters in the answers given and in some criterions they are the most important positions.</p> <p>Accounting profession identify themselves as conservative, uniform, some times flexible and on the side of transparency. Accountent mention about high professional levels and on the justice profession, it is an important point that accounters see themselves as well educated, expert, capable and honest people.</p>	
Key Words: Accounting Value, Turkish Listed Company, Culture	

GİRİŞ

Çalışmanın Konusu

Çalışmanın konusu Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Kültürünün nasıl konumlandığını ortaya çıkarmak için muhasebe kültür değerlerinin incelenmesidir.

Günümüzde giderek büyüyen ve bünyeleri karmaşık hale gelen işletmelerde başarılı bir yönetim için bazı bilgi ve teknikleri kullanmak zorunlu hale gelmiştir. Artık birçok işletmede, işletmenin ekonomik ve mali yapısına ilişkin muhasebe verileri olmadan, bunları yorumlamadan o işletmeyi yönetme imkânı yoktur.

İlgili tarafların ilgi nedenlerine bağlı olarak farklı zaman aralıkları itibariyle ve farklı niteliklerde bilgilere ihtiyaç duyulur. Muhasebe, ürettiği bilgileri özetleyerek, bu bilgilerden yararlanacak olanların amaçlarına uygun raporlar haline getirir. Özellikle halka açık şirketlerde şirket hakkındaki en önemli kaynağın bu bilgiler olduğu açıktır.

Muhasebenin “mali nitelikli işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanatıdır” şeklindeki tanımından hareketle bu bilgilerin kaydedilme safhasından itibaren son aşamaya gelinceye kadar her aşamada, ilgili kişinin almış olduğu eğitime ve sahip olduğu kültüre bağlı olarak farklı tercih ve yorumlarda bulunulur.

Bazı toplumlar bilanço ve gelir tablosu ile yetinirken bazı toplumlarda daha çok mali tablo istenir. Bu husus toplumların bireysel – dayanışmacı ve şeffaflık - gizlilik ilkelerine verdikleri önem ile ilgilidir. Hazırlanan raporların sayısal yönü ve içeriği de her toplumda ayrı önem kazanır. Şeffaflık ve gizlilik ilkesine verilen öneme göre bazı toplumlar ayrıntılı tablolara ihtiyaç duyarken bazıları az bilgi içeren tablo ile yetinirler. Ayrıca ilk raporların kullanılıp kullanılmayacağı da her toplumda farklı değerlendirilir.

Her toplumda muhasebe fonksiyonlarından beklentilerin farklı olmasının temel nedenlerinden biri kültürel farklılıklardır. Bilgi, inanış, sanat, ahlak kuralları, kanun, gelenek ve görenek, ayrıca topluluğun bir üyesi olarak insan tarafından kazanılan, geliştirilen daha birçok yetenek ve becerileri içeren karmaşık bir bütünü bünyesinde taşıyan kültür tüm alanlarda olduğu gibi muhasebe sistemi üzerinde de etkisini hissettirir ve farklı kültürler farklı muhasebe sistem ve uygulamalarına neden olur.

Toplumun ve topluma ait olan kültürün bir parçası olan muhasebeciler de uygulamalarında sahip oldukları kültüre uygun davranırlar.

Çalışmanın Önemi

Şirket birleşmeleri, yabancı sermaye ve çokuluslu şirketlerin her gün artan değeri ile artık dış pazar odaklı çalışmanın zorunluluğu bu şirketler arasındaki farklı muhasebe uygulamalarının daha çok hissedilmesine neden olmuştur.

Türkiye’de, özellikle halka açık şirketlerde muhasebe kültür değerleri hakkında yapılmış ilk çalışmalardan biridir. Bu çalışmanın bulguları ve sonuçları ışığında Türkiye’de UFRS’ye geçişte hangi noktada ve ne tür sorunların ortaya çıkabileceği kestirilebilecektir. Başka deyişle Türkiye muhasebe uygulamalarının uluslararası entegrasyonu açısından kullanılabilir veriler ortaya çıkacaktır.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı halka açık şirketlerde muhasebe kültürünün nasıl konumlandığını ortaya koymaktır. Buradaki muhasebe kültüründen kasıt muhasebecilerin muhasebe yapma anlayışındaki genel şablon, algı ve mantığın hangi etkenler çerçevesinde şekillendiğini ortaya koymak hedeflenmiştir. Muhasebecilerin kültürel yaşamları, onların muhasebe yaparken kullandıkları sosyal faktörler kapsam dışı bırakılmıştır fakat bir başka çalışmada bu konunun ele alınmasının hayati önemi vardır.

Çalışmada Uygulanan Yöntem

Bu çalışmada uygulanan yöntem anket uygulaması ve elde edilen verilerin yorumlanması şeklindedir. Bu amaçla Halka açık şirketlerde muhasebecilerin tamamına telefonla ulaşılmış, çalışmaya katılmayı kabul edenlere elektronik posta yolu ile gönderilen anketlerin cevapları alınmıştır. Anket yöntemi ; daha az maliyet ile daha çok katılımcıya ulaşılması, uygulama kolaylığı, verilerin doğru ve uygun değerlendirme teknikleri uygulandığında daha somut bilgiler vermesi, doğru kitle üzerine uygulandığında ve samimi denekler ile güçlü sonuçlara ulaşılması, verilerin uzun zaman sonra bile sosyal kitle açısından bir değerlendirme ölçüsü olarak kullanılabilmesi nedeniyle tercih edilmiştir.

Anket formu ana yapı olarak bu alanda uluslararası literatürde yer alan bir çalışmadan alınmıştır. Fakat ülkemize özgü bazı düzenlemeler anket soruları içine yerleştirilmiştir. Ayrıca tercüme edilen anket sorularının doğru anlaşılması durumunu test etmek üzere tersine tercüme tekniği yapılmış ve anketi uygulanmıştır. Bu ön çalışma sonucunda anketin kullanılabilirliğine karar verilmiştir.

Anket 19 sorudan oluşmakta ve sorularda verilen cevaplar Likert ölçeğine göre “Tamamen Katılıyorum” dan “ Hiç Katılmıyorum” a kadar yedi derecelidir.

Toplanan veriler SPSS (Statistical Package for Social Sciences) 10.0 programıyla analiz edilmiştir. Bu kapsamda elde edilen veri setine faktör analizi, varyans analizi (ANOVA), korelasyon analizi uygulanmış ve dağılım grafikleri incelenmiştir.

Çalışmanın Kısıtları

Çalışma halka açık şirketlerin muhasebecilerine anket uygulaması şeklinde yapılmış olup 2007 yılının verileri kullanılmıştır. Firmaların Türkiye genelinde dağınık bir örneklem oluşturması nedeniyle firmalara ulaşma zorluğu yaşanmıştır.

Muhasebe departmanında muhasebe yöneticisinin katılımı sağlanmıştır. Çünkü muhasebe yöneticisinin muhasebe yapma mantığının tüm şirketin muhasebesini şekillendirdiği kabulünden hareket edilmiştir. Katılan personelin tüm muhasebe departmanını temsil ettiği kabul edilmiştir.

Yapılan anket uygulaması 5 ölçekli likert’e daha uygun olmasına rağmen kültür konusunda yapılan ampirik çalışmalarda genel olarak 7’li likert ölçeğinde olduğu için karşılaştırma yapılabilmesi amacıyla 7 li likert ölçeği kullanılmıştır. Ölçeğin 5 li yerine 7 li olması nedeniyle ölçeğin 2 si çok ayırt edici olmamaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde halka açık şirketler ve muhasebenin sosyal yönü ile muhasebe kültür ilişkisine yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde muhasebe iklimi ve muhasebe kültürünü etkileyen faktörler, muhasebe değerleri, kültürün raporlamaya etkisiyle mesleki yargı açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde yapılan anket sonucu elde edilen veriler SPSS programı ile değerlendirilerek yorumlanmıştır.

Anketin şekillenmesinde esas olarak “S.Chanchani, R.Willett, (2004), “An empirical assesment of Gray’s accounting value constructs” “ çalışmasından yararlanılmıştır. Bu çalışma Gray’in “a priori” olarak öne sürdüğü “muhasabe değerleri” yapısının işlevsel ve deneysel olarak ölçülüp ölçülemeyeceği noktasından hareket edilmiştir. Denilebilir ki muhasabe değerlerini ampirik teste tabi tutan öncü çalışmalardan biridir. Çalışmanın evreni finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları olarak seçilmiştir. Yeni Zelanda ve Hindistanda yaşayan finansal tablo kullanıcılarına ve düzenleyicilerine muhasabe değerleri anketi uygulanmıştır. Veriler çok değişkenli analize tabi tutulmuştur. Analiz Hindistan ve Yeni Zelanda’da geniş bir finansal tablo kullanıcıları ve düzenleyicisi gruptan toplanan verilerden yola çıkarak Gray’in “Muhasabe Değerleri” yapılarını ortaya koymaya çalışmıştır. Çalışmada kullanılan anket sıfırdan dizayn edilmiştir. Bu çalışmada 7’li Likert ölçeği kullanılmıştır. Anket verilerinin faktör analizini yapma gibi deneysel bir teknik kullanılmamıştır. Anketle birlikte bilgilendirme mektubu gönderilmiş, araştırmanın nedeni, katılımcı onayı ve cevapların gizli tutulacağı garantisi verilmiştir. Bazı maddelerin alternatif yorumlara açık olduğu belirtilmiştir. Maddelerin açık anlaşılır basit kısa ve tek anlamlı olmasına özen gösterilmiştir. Her bir maddenin içeriği literatürde geçen teorik düşüncelerin rehberliğinde oluşturulmuştur. Katılımcılara ölçülmek istenen muhasabe değerini belirlemek üzere örnek olaylar kısa ve basit cümlelerle ifade edilmiş sorular sorulmuştur. Yöneltilen sorularda kullanılan örnek olaylar kişiden kişiye değişmeyen, muhasabenin mekanik yönünü yansıtan teknik konular seçilmiş ve katılımcıların bu konulara yaklaşımları ölçülmüştür.

Bu çalışma anket yönteminin içerdiği ve yöntemin kendisinden kaynaklanan olumlu ve olumsuz yönleri taşımaktadır.

Ancak şu noktayı özellikle ifade etmekte yarar vardır: Konu kültür olunca çalışma evreni ve etken faktörlerin sınır ve sayısı çok genişlemekte ve okuyucuda beklenti büyüklüğü oluşmaktadır. Başka deyişle bu çalışmada muhasabe kültürüne ilişkin tüm soru ve sorunların çözümünü bulmak gibi bir büyük beklenti oluşmaktadır. Bu çalışma sadece muhasabe yapma algı, alışkanlık ve mantalitesinin genel boyutlarının konumunu ortaya koymak amaçlanmıştır.

BÖLÜM 1: HALKA AÇIK ŞİRKETLER VE MUHASEBENİN YAPISI

Bu bölümde şirketlere ilişkin genel bilgiler, halka açık şirketlerin özellikleri ve diğer şirketlerden muhasebe farklılıkları ile muhasebenin sosyal yönü açıklanarak muhasebe kültür ilişkisine yer verilmiştir.

1.1. Şirketin Tanımı

Bireysel işletmelerin ve küçük sermayeli şirketlerin, büyüyen ekonomi ve artan nüfus karşısında talebe yetersiz kalması, işletmelerin büyümesini ve faaliyet alanlarının gelişmesini gerektirmiştir. Bu durum bireysel tasarrufların ve sermayelerin biraraya gelerek ortaklıklar kurmasını sağlamıştır. Böylece insanlar kendi amaçlarına ulaşmak ve toplumun gereksinimlerini karşılamak için ekonomik ve mali güçlerini birleştirerek büyük işletmeler kurmuşlardır.

Yapısal olarak işletmeler ve yöneticiler bunun sonucu olmak üzere iki ayrı grupta oluşmuştur. İşte gerçek ve tüzel kişilerin ekonomik ve beyin güçlerini birleştirerek oluşturdukları, yasal, ekonomik ve teknik kuruluşlara “ŞİRKET” veya “ORTAKLIK” denir(Çaldağ 2003:3).

1.2. Şirketleşmenin Amacı

Şirketler de birer işletme olduklarına göre, en önemli amaçlarından birisi kâr sağlamaktır, yani amaç ekonomiktir. Şirketler de diğer işletmeler gibi kâr elde ederek sermayelerini güçlendirmek, sürekliliklerini sağlamak, günün gelişen teknolojik koşullarına ayak uydurmak ve sahiplerine ekonomik yarar sağlamayı amaçlamaktadırlar. Sermayenin artması ve güçlenmesi, ülke ekonomisini güçlendirecek ve gelişmeyi hızlandıracaktır. Şirketlerin diğer kuruluş amaçları ise aşağıdaki şekilde sayabilir;

- Faaliyetlerinde sermayeye gelecek riski dağıtmak,
- Sermayenin güçlenmesini ve yaygınlaşmasını sağlamak,
- Ülke ekonomisini ve işgücünü artırmaktır.

Şirket, birlikten güç doğar ilkesinin en önemli kanıtıdır. Ayrıca şirketleşme, birden fazla kişilerin bir araya gelerek, ortak ekonomik amaçla, faaliyet yapmak ve yasaların belirttiği doğrultuda sermayelerini birleştirmek, sermayeyi tabana yaymak günün koşullarına uygun hizmet yapmaktır. Şirketler, birçok sermayeyi biraraya getirip daha büyük faaliyetler yapmayı amaçlarlar(Çaldağ 2003:3).

1.3. Şirketlerin Türleri

Ülkemizde şirketlerin faaliyetleri hukuki bir yapıya oturtulmuştur. Bazı faaliyetlerin yapılabilmesi, şirketin kuruluş biçimine göre belirlenmiştir. Bu nedenle şirketler, kurulurken hazırlanan sözleşme çok önem taşır. Örneğin banka ve sigorta faaliyetlerini sadece Anonim şirketler yapabilir. Bu nedenle şirketler kurulurken;

- Şirketin Tipi,
- Kurucuları,
- Sözleşmesi,
- Amacı,
- Sermayesi.

çok önem taşır.

Şirketler çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Sermayesi devlete ait bir şirket “Kamu Şirketi”dir. Sermayesi tamamen özel kişilere ait olan şirketler “Özel Şirket”tir. Sermayesinin bir kısmı devlete, diğer bir kısmında özel kişilere ait olan şirketlere de “Karma Şirketler” denir. Ülkemizdeki Bağlı oldukları kanunlara (yasalara) göre, şirket türleri;

1.Borçlar Kanunu hükümlerine göre

Adi şirketler,

2.Ticaret Kanunu hükümlerine göre

Ticaret Şirketleri

- Şahıs şirketleri

- Kollektif şirketler
- Komandit şirketler

Sermaye şirketleri

- Anonim şirketler
- Limited şirketler
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler

3. Kooperatif Kanunu hükümlerine göre

Kooperatifler

4. Sermaye Piyasası Kanununa Göre

Halka kapalı şirketler

Halka açık şirketler

(Çaldağ 2003:4).

1.4. Şirketlerde Muhasebenin Önemi ve Çift Taraflı Kayıt Tekniği

İşletmelerde aranan en önemli özelliklerden birisi bilgi aktarımıdır. İşletmeler büyüdükçe yani sahip ve yöneticiler aynı kişilerden oluştuğunda şirket faaliyetlerine ait bilgilerin kayda alınması ve iletişim sağlanması önem kazanır ve kayıtlara daha çok gereksinim duyulur. (Çaldağ 2003:5).

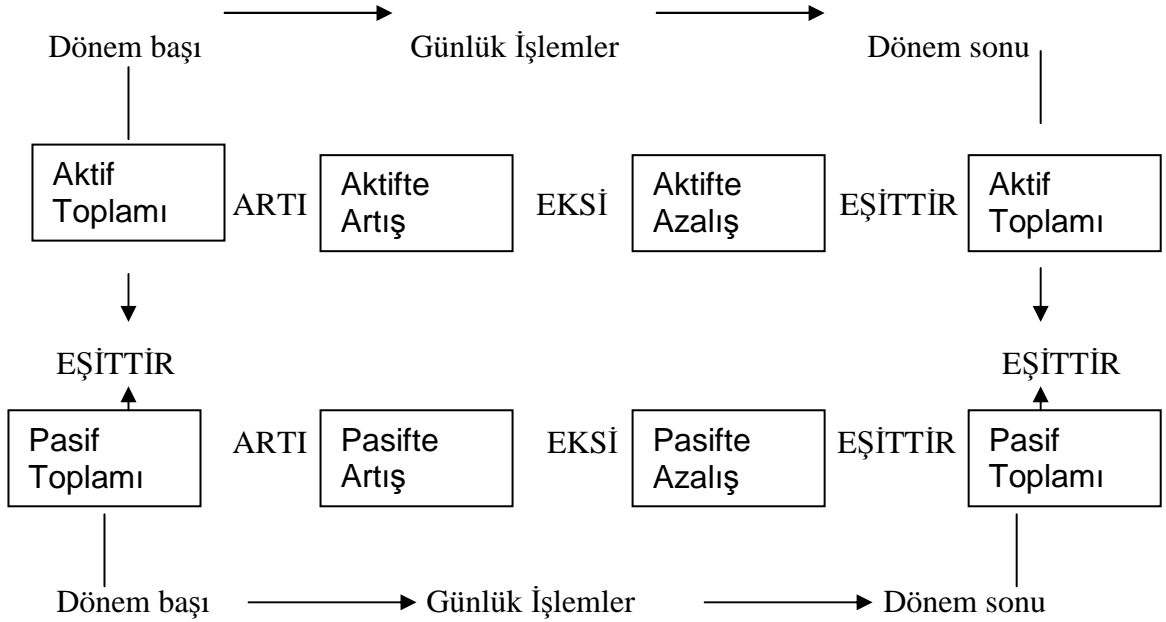
Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir “bilgi sistemi” dir.(Sevilengül 2003:9)

Bu bilgi sisteminde ayrıntılı bilgi verebilmek maksadıyla bilgilerin düzenli ve doğru olarak kaydedilmesi gerekir. Ayrıntılı ve düzenli kayıt için çift yanlı kayıt tekniği kullanılır. Çift yanlı kayıt tekniği aktif toplamı eşittir pasif toplamı dengesini bozmadan hesaplar aracılığı ile bu dengenin sol ve sağ taraflarına toplama ve çıkarma yapma

yoludur. Çift yanlı kayıt yöntemi'nin işleyişi Şekil 1' de gösterilmiştir (Sürmen;2000: 112).

Şirketlerde muhasebe, şirket faaliyetlerinin yakından izlenmesi, geleceğe ilişkin mali politikasının planlanması, şirket yöneticilerine kararlar almalarında yardımcı olunması, mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve iletilmesi açısından önemlidir. Muhasebede esas olan, mali bilgilerin toplanması, saptanması, kaydedilmesi ve raporlanması şirketlerde yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesi ile şirketin devamı ve karlılığı açısından daha çok önem kazanmaktadır.

Şekil 1: Çift taraflı kayıt yöntemi



1.5. Halka Açık Şirketler

Halka açık şirketler, hisse senetlerinin bir kısmını veya tamamını halka sunmuş şirketlerdir.

Halka açılma veya halka arz, bir anonim ortaklığın kaynak ihtiyacını karşılamada başvurduğu bir “doğrudan finansman” yöntemidir.

Sermaye piyasası araçlarının satın alınması için her türlü yoldan halka çağrıda

bulunulması, halkın bir anonim ortaklığa katılmaya veya kurucu olmaya davet edilmesi,

hisse senetlerinin borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda devamlı işlem görmesi, halka açık anonim ortaklıkların sermaye artırımları dolayısıyla paylarının veya hisse senetlerinin satışı halka arz tanımına girmektedir. Ayrıca Sermaye Piyasası Kanunu'nun 11 inci maddesinde pay sahibi sayısı 250'yi aşan anonim ortaklıkların hisse senetlerinin halka arz olunmuş sayılacağı ifade edilerek halka arz kavramı genişletilmiştir.

Önceden hisse senetlerini halka arz etmiş ortaklıkların, tekrar hisse senedi arz etmelerine yeni hisse senedi arzı veya ikincil halka arz denilmektedir. Eğer halka arz, halka kapalı bir anonim ortaklık tarafından ilk defa yapılırsa, bu halka açılma olarak ifade edilmektedir. (<http://www.tml.web.tr/download/halka-acilma.pdf>)

1.5.1. Şirketler Açısından Halka Açılmanın Avantajları

- Ucuz finansman temini ve sermaye maliyetinin düşürülmesini sağlar.
- Sermaye artırımını yoluyla halka açılma durumunda, nominal değer üzerinde fiyatla hisse satışı emisyon primi elde edilmesini sağlar. Halka açılma nedeniyle elde edilen fon faaliyetlerde etkinliğin artmasına/kapasite artışına neden olabilir.
- Payların borsaya kote edilmesi ve borsada işlem görmesi durumunda firma değerinin ve pay fiyatının belirlenmesini temin eder.
- Bir finansman kaynağı olarak, borçlanma gibi şirketin belirli bir vadede faiz ve anapara ödemesini gerektirmez.
- Şirketlerin riski dağıtmalarını sağlar.
- Halka açılma şirketleri şeffaf olma, kamuyu doğru ve zamanında bilgilendirme, bağımsız dış denetim yaptırma, uluslararası muhasebe standartlarını
- uygulama sorumlulukları yüklediği için, söz konusu şirketler tüketiciler, yatırımcılar, kreditorler gözünde prestij ve güven kazanırlar.
- Kayıtlı sermaye veya raf kayıt sisteminden yararlanılarak daha kolay ve az maliyetli sermaye artırımını olanakları temin edilir.

- Tahvil ve finansman bonusu gibi borçlanma senetleri ihraçlarında daha yüksek özkaynak hesaplaması yapılmasına olanak verir.
- Halka açılma kurumsal yönetimin (corporate governance) imkanlarından faydalanmayı sağlar. (<http://www.tml.web.tr/download/halka-acilma.pdf>)

1.5.2. Şirketler Açısından Halka Açılmanın Dezavantajları

- Halka açılmanın maliyetinin yüksek olması ile formalitesinin çok ve prosedürünün uzundur.
- Halka açılmanın kamuyu aydınlatma, kar dağıtım zorunluluğu, mali tablo ve raporların bağımsız denetimi ve periyodik olarak ilanı, izahname ve sirküler düzenleme zorunluluğu, daha ağır genel Kurul merasimi, belli koşullarda mevcut ortaklara halka çağrıda bulunma yükümlülüğü getirmesi ve uyulması gereken diğer yasal yükümlülükleri ve masrafları artar.
- Yeni bir otoritenin (Kurul) denetimi ve gözetimi altına girer.
- Şirket ortakları yönetim ve denetim haklarının kısıtlanmasını istememeleri veya şirketin hisse senetlerinin başka gruplarca ele geçirilmesi sonucu yönetimde kontrolü kaybetme konusunda endişe taşır.
- Hisse senetlerine yeterli talep olmaması durumunda, kötü imaj ve prestij kaybı korkusu doğar.
- İlk defa hisse senedi ihraç edecek şirketlere karşı yatırımcıların kararsız ve çekingen olması nedeniyle hisse senetlerine istenilen düzeyde talep olmama endişesi ve düşük fiyatlama sorununun ortaya çıkabilir.
- Şirket hisseleri borsada işlem görmekteyken borsada oluşacak fiyatın gerçekçi olmayabileceği düşüncesi hakim olabilir.
- Şirketle ilgili kamuya açıklanmak zorunda olan bilgilerle ilgili olarak ticari sır, rekabet vb. nedenlerle endişe duyulabilir.
- Halka açılmanın şirket başarısına olumlu etkisinin olmayacağı düşüncesi hakim olabilir.

- Şirket yöneticilerinin görev ve sorumluluklarının artacağı düşüncesi ile şeffaf yönetim gerekir.
- Vergi düzenlemeleri halka açılmayı yeterince cazip kılmama ihtimali doğar.

(<http://www.tml.web.tr/download/halka-acilma.pdf>)

1.5.3. Halka Açık Şirketlerin Yükümlülükleri

a) Temettü Dağıtım Yükümlülüğü:

Halka açık anonim ortaklıkların dağıtacakları temettü oranının Kurul tarafından belirlenecek ve tebliğlerle ilan edilecek miktardan aşağı olamayacağı Sermaye Piyasası Kanununda belirtilmiştir. Halka açık anonim ortaklıkların 2006 yılı karlarından dağıtacağı birinci temettü tutarı, hesap dönemi kârından kanunlara göre ayrılması gereken yedek akçeler ile vergi, fon ve mali ödemeler ve varsa geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan dağıtılabılır kârın en az %20'si olarak belirlenmiştir. Hisseleri borsada işlem gören anonim ortaklıklar, genel kurullarının alacağı karara bağlı olarak temettü;

- Tamamen nakden dağıtma,
- Tamamen hisse senedi olarak dağıtma,
- Belli oranda nakit belli oranda hisse senedi olarak dağıtarak kalanını ortaklıkbünyesinde bırakma,
- Birinci temettü tutarının mevcut ödenmiş sermayenin %5'inin altında olması durumunda nakit ya da hisse senedi olarak dağıtmadan ortaklık bünyesinde bırakma, konularında serbesttir. Ancak ayrılması gereken yedek akçeler ayrılmadıkça ve esas sözleşmede pay sahipleri için belirlenen birinci temettü dağıtılmadıkça; başka yedek akçe ayrılmasına, ertesi yıla kâr aktarılmasına ve temettü dağıtımında imtiyazlı pay sahiplerine, katılma, kurucu ve adi intifa senedi sahiplerine, yönetim kurulu üyeleri ile diğer kişilere kâr payı dağıtılmasına karar verilemez.

Diğer taraftan, Kurul düzenlemeleri uyarınca nakit temettü dağıtımı, ortaklıklarca hesap dönemini izleyen 5 inci ayın (Mayıs), bedelsiz hisse biçiminde temettü dağıtımı ise 6 ncı ayın (Haziran) sonuna kadar tamamlanmak zorunda olup, ortaklar tarafından tahsil

edilmeyen temettü bedelleri, 2308 sayılı Şirketlerin Müruru Zamana Uğrayan Kupon, Tahvilat ve Hisse Senedi Bedellerinin Hazineye İntikali Hakkında Kanun uyarınca dağıtım tarihinden itibaren 5 yıl sonra zamanaşımına uğramaktadır.

b) Özel Durumların Kamuya Açıklanması Yükümlülüğü:

Halka açık anonim ortaklıklar, Kurul'un Seri:VIII No:39 sayılı "Özel Durumların Kamuya Açıklanmasına İlişkin Esaslar Tebliği" ile belirlenen özel durumların gerçekleşmesi durumunda söz konusu Tebliğ'in ekinde yer alan formata uygun olarak hazırlayacakları özel durum açıklamasını Kurul'a ve payları Borsa'da işlem gören anonim ortaklıklar ise Borsa'ya göndermek zorundadırlar. Tasarruf sahipleri söz konusu özel durum açıklamalarını Sermaye Piyasası Kurulu'nun Haftalık Bülteni ile İMKB'nin Günlük Bültenlerinden takip edebilirler. Düzenlemenin amacı; ortaklıkta, pay sahiplerinin yatırım kararlarını etkileyebilecek gelişmeler olması durumunda bu gelişmeler hakkında yatırımcıların en kısa sürede bilgilendirilmesidir. Tebliğ'de düzenlenen özel durumlar ana başlıklar itibariyle aşağıda verilmiştir.

- Ortaklığın sermaye yapısına ve yönetim kontrolüne ilişkin değişiklikler,
- Duran varlık alımı, satımı, kiralanması, kiraya verilmesi,
- Ortaklığın faaliyetlerine ilişkin değişiklikler,
- Ortaklığın yatırımlarına ilişkin değişiklikler,
- Ortaklığın mali yapısına ilişkin değişiklikler,
- İştirakler ve iş ortaklıklarına ilişkin değişiklikler,
- İdari konulara ilişkin değişiklikler
- Diğer değişiklikler

c) Mali Tablo ve Raporların Düzenlenmesi, Kurula ve Borsa'ya Gönderilmesi ve İlan Yükümlülüğü

Payları Borsa' da işlem gören ortaklıklar uluslararası finansal raporlama standartlarına (UFRS) veya Sermaye Piyasası Kurulu'nun uluslararası finansal raporlama standartları ile tam uyumlu Seri:XI No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları

Hakkında Tebliğ” ine göre hazırladıkları yıllık ve ara mali tabloları ile bağımsız denetim raporlarını, belirlenen süreler içinde, Kurul’a ve Borsa bülteninde yayımlanmak üzere Borsaya göndermekle yükümlüdürler. Söz konusu mali tablolara Borsa’nın ve ortaklıkların kendi internet sitelerinden ulaşmak mümkün bulunmaktadır.

d) Bağımsız Denetim Yükümlülüğü

Payları Borsada işlem gören anonim ortaklıklar; yıllık mali tabloları için sürekli, altışar aylık ara bilanço ve gelir tabloları için ise bağımsız sınırlı denetim yaptırmak zorundadırlar. Denetim raporu mali tablolarla birlikte kamuya açıklanır. Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklar menkul kıymetlerinin halka arzında (Hesap döneminin ilk üç ayından sonraki dönemde Kurula başvurulması halinde) düzenlenecek ara mali tabloları için de sınırlı bağımsız denetim yaptırmakla yükümlüdürler. (<http://www.tml.web.tr/download/halka-acilma.pdf>)

1.6. Muhasebenin Sosyal Yönü

Temel bilimler doğadaki olayların nedenlerini tanımlayarak genelleştirmeye çalışırken, sosyal bilimler sosyal dünyadaki olayların anlamını veya önemini açıklamaya çalışır.

Yaygın bir anlayışa göre doğa bilimleri inceledikleri olguları açıklamaya çalışırken, sosyal bilimler anlamaya çalışmaktadır.(Altunışık ve diğerleri 2005:10)

Ekonomik olaylar sosyal olayın özelliğini taşırlar. Onun gibi toplumdan topluma ve aynı toplumda da zamandan zamana değişirler. Esasen toplum olmadan ekonomik olayı tasarlamak mümkün değildir. Çünkü, yalnız yaşayan bir kimse için ne paranın ne fiyatın ne de satın almanın anlamı vardır. Para, fiyat, satın alma vb. ancak toplum halinde yaşayan insanlar için söz konusudur.

Günümüz toplumunda ekonominin ve teknolojinin gelişimi, işletmelerin büyük boyutlara ulaşmasına neden olmuştur. Bunun gereği olarakta işletmelerle ilgilenenlerin sayıları ve etkinlikleri artmıştır.

İşletmelerle ilgilenenler farklı nedenlerle işletmeler hakkında karar verme durumundadırlar. Bu nedenle güvenilir bilgiye gereksinimleri vardır. İşletmelerden elde edilen bilgilerin güvenilir olmaması yanlış kararlara neden olup, toplumu etkileyen zararlar doğurmaktadır.

Herhangi bir konu hakkında doğru karar alabilmek için, işletmeden güvenilir ve yeterli miktarda bilgi elde edilmesi gerekmektedir. Bu bilgileri sağlamak işletme yönetiminin görevidir. Ancak aşağıda açıklanacak çeşitli nedenlerle bu bilgilerin güvenilir olmama olasılığı bulunmaktadır:

İşletmelerin giderek büyümeleri, muhasebe bölümleri üzerindeki iş yükünün artması ve hatalı işlemlerin yapılması olasılığını çoğaltmıştır.

İşletme ilgililerinin büyük çoğunluğu doğal olarak işletme dışındadırlar. Bu nedenle doğrudan kendilerinin bilgi alma olanakları son derece az ve zordur. Bilgi, işletme yönetimi tarafından yayınlanmaktadır. Bu da bilginin güvenilirliğine gölge düşürmektedir.

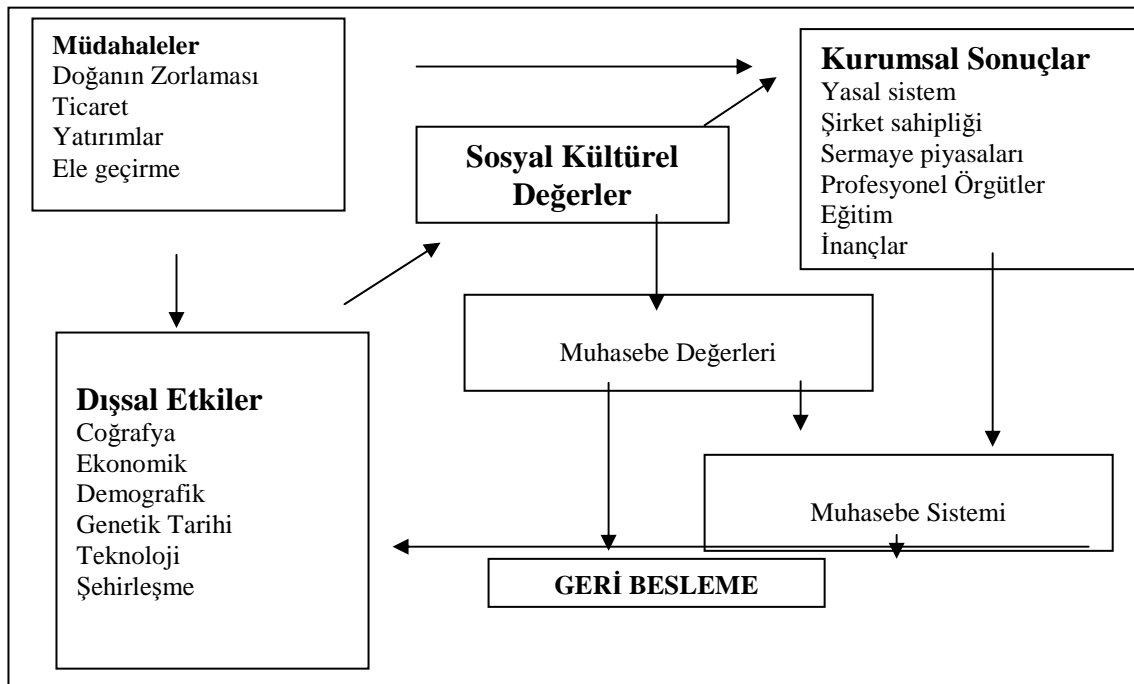
İşletme ilgililerine bilgi yönetim tarafından sağlanmaktadır. Bu nedenle bilginin güvenilirliği yöneticilerin davranışlarına bağlıdır. Yöneticiler kasıtlı veya kasıtsız nedenlerle ilgililere yanıltıcı bilgi aktarabilirler.

Muhasebe, işletmeye ilişkin bilgileri işleyip ilgili kişi ve grupların yararına sunma görevi dolayısıyla çok geniş bir çevreye muhatap olma durumundadır. Muhasebe, görevini yerine getirirken hukuki sorumluluktan daha geniş bir sorumluluğu anlatan sosyal sorumluluk anlayışı ile hareket etmek zorundadır. Muhasebenin organizasyonunda, uygulamalarının gerçekleştirilmesinde, üretilen bilgilerin rapor edilmesinde belli bir ilgi grubunun değil tüm ilgi gruplarının hatta tüm toplumun çıkarları gözetilmelidir. Muhasebenin böyle bir sorumluluk duygusu ile davranması halinde verdiği bilgiler gerçeğe uygun, tarafsız ve adil olabilir. Ancak bu nitelikteki bilgilere dayanarak doğru yargılara varan ilgililerin alacağı rasyonel kararlar, işletmenin topluma en yararlı biçimde yaşatılmasını sağlayabilir. Örneğin, işleri iyi gitmeyen bir işletmede durumun tarafsız bir biçimde ortaya konması, ilgililer tarafından zamanında gerekli önlemlerin alınmasına ve başta ortaklar ile çalışanlar olmak üzere kişilerin zarara uğramalarının önlenmesine imkân sağlar. Bunun için muhasebe, ahlakî ve meslekî, sorumluluk duygusunu işlemlerin yürütülmesinde rehber, değerlemelerde ölçüt olarak almalı ve sorumluluğunun ilk denetleyicisi kendisi olmalıdır.

Muhasebe kültüründeki değişim genel kültürel değişimden soyutlanamaz (Granlund ve Lukka; 1998:202). Bu noktada muhasebenin şekillenmesinde etkili olan kültürel ortamların genel özelliklerine yer vermekte yarar vardır.

Kültür ve sosyal değerler ile muhasebe alt-kültürü arasındaki ilişki Şekil 2’ de verilmiştir. (Gray, 1988’ den alıntı; Chanchani ve Willett, 2004:127’ den geliştirilmiştir).

Şekil 2: Kültür - Sosyal Değerler - Muhasebe İlişkisi



Buna göre muhasebe sistemi, muhasebe değerleri doğrultusunda, muhasebe değerleri ile sosyal - kültürel değerler doğrultusunda doğar ve şekillenir. Bu nedenle muhasebede değişime neden olan esas faktörlerin sosyal - kültürel değerler olduğu söylenebilir. Bu nedenle muhasebenin sadece sayılar, rakamlar ve bunların kaydedilmesi olduğunu düşünmek temel yanılgılardan birisi olacaktır (Karabınar, 2005: 14).

1.7. Muhasebe ve Görevleri

Muhasebe “ülke ve işletme iktisadı açısından, gerçek ve tüzel kişi kurum ve işletmelerin yani tüm hesapsal kişilerin önce kendi, sonra bunlarla ilişkisi olanların hak ve sorumluluklarını belirlemek amacı ile; hesapsal kişilerin varlık ve sermayelerine, zaman dilimleri içinde bunlardaki değer değişimlerine yani, masraf, hasılat ve kazançlarına

ilişkin hesapsal iş olgularını yasalara, kurallara, ilkelere, tümelmelere, yöntemlere ve kuramlara uygun olarak belgeler üzerinde saptayan, bunları hesap adı verilen çift yanlı çizelgelere işleyerek izleyen, bunlarla varılan sonuçları çizelge ve raporlarla ortaya koyup yorumlayan; belgeleme ve yönetime araç olma özelliği taşıyan uygulama alanı geniş doğal bir bilimdir” (Yazıcı, 1990: 5).

Muhasebenin bilim mi yoksa sanat mı olduğu uzun yıllardır akademik literatürde tartışılmaktadır. Sanat olarak kabul edilse bile muhasebe, sanatçının duygu ve hayal dünyasına göre şekillenen ve somutlaşan bir alan değilken, teknik olarak kabul'u halinde ise donuk, belli kurallar topluluğunun uygulanmasından ibaret, değişime kapalı, durağan, mekanik bir alan olmadığı gerçeğinin de gözardı edilmemesi gerekir.

Hesaplaşma tekniği olarak muhasebenin merkezinde insan bulunur (Yazıcı, 1990:3). Gerek yönetici, gerek sermayedar, gerek yatırımcı, gerek müşteri, gerek satıcı ve gerekse iş gören konumunda olsun, insanlar hesap vermek veya almak durumunda kalabilir. İnsanın da yaşadığı sosyal - ekonomik ve kültürel ortamdan soyutlanması söz konusu değildir. Hesaplaşmada tensel ve tinsel dünyaya ait tutum ve davranışlar belirleyici rol oynarlar. Her türlü tutum ve davranışların da kişinin yaşadığı sosyal - kültürel ortamdan bağımsız olarak şekillenmesi düşünülemez. Bu bağlamda açık bir sistem olarak muhasebenin (Sevilengül, 1996: 21) de içinde bulunduğu toplumun kültürel değerlerinden sıkı bir biçimde etkilendiği söylenebilir.

Muhasebenin kayıt yönü teknik bir iştir ve belli kurallar çerçevesinde yapılır. Bu kurallar statiktir. Çünkü muhasebenin kayıtlamaya ilişkin kuralları yüzyıllar önce belirlenmiş ve uygulama gelmiştir. Fakat raporlanacak bilgilerin çeşitliliği, ayrıntı derecesi ve rapordaki bilgilerin mali tablo kullanıcıları tarafından kullanılma derinliği, yorumlanması tamamen içinde bulunulan toplumun sosyal - kültürel değerleri ile yakından ilişkilidir. Çünkü muhasebe “kendisinden beklenilene” uygun olarak değişen boyutlarda görev yapar. Bir kısım işletmeler muhasebenin; vergi matrahını belirlemesini ve borç-alacakları izlemesini yeterli bulurken bir kısım işletmeler ise muhasebeden tüm ilgi gruplarının gereksinimlerine cevap verecek bilgilerin üretilmesini ve rapor edilmesini beklerler”(Sevilengül; 1996: 15).

Toplumdaki bireylerin tutum ve davranışlarını kültürel değerler yönlendirir. Kültürel değerlerdeki küçük farklılıklar bile tavır ve davranışlarda büyük etki yapar (Sargut,

2001:20). Toplumların oluşturdukları muhasebe sistem ve uygulamaları o toplumun sosyal - kültürel değerlerinden, ülkedeki ekonomik sistemden, toplumun ve kişilerin refah düzeyinden doğrudan etkilenir. Bu nedenle muhasebe literatüründe muhasebe-kültür ilişkisini, ekonomik sistemler ile muhasebe sistemi arasındaki ilişkiyi, refah düzeyi ile muhasebeye atfedilen değeri inceleyen çalışmalar bulmak mümkündür. Çünkü açık bir sistem olarak muhasebenin, ilişkide bulunduğu diğer bilim dallarındaki uygulamalardan etkilenmesi de sosyolojik bir olgudur.

1.8. Muhasebede Değişim

Sosyal ekonomik yaşamın bir ögesi olarak muhasebe, içinde bulunduğu toplumun değerlerinden sıkı bir şekilde etkilenir. Başka değişle muhasebe, o toplumun sosyolojik gerçekleri çerçevesinde şekillenir. Bu gerçekler muhasebenin kapsamını, görevini ve ona atfedilen önemi belirleyen en önemli etkenlerdir. Bir ülkede muhasebe iklimi değişik etkenlerin etkisi altındadır. Bir diğer ifadeyle; muhasebe iklimi bu etkenler çerçevesinde değişir ve gelişir.(Karabınar 2005:13)

1.8.1. Kültürel Etkilerin Muhasebe İkliminde Yayılma Aşamaları

Kültürel etkiler birbirini izleyen 3 aşamalı bir süreç sonunda muhasebede etki yaratırlar (Verma, 1999:29). Muhasebede kültürün yayılma aşamaları diyebileceğimiz aşamalar şunlardır:

Kaynak Aşaması: Bu aşamada değişime etki edebilecek faktörler ve olaylar muhasebeyi sarmaya başlar. Bunlar genellikle muhasebe sistemi dışında gelişir. Bu aşamada, savaşlar, ekonomik ve sosyal krizler, uluslar arası etkileşimler, eğitim seviyesinin yükselmesi, insan ve fikir dolaşımı önemli rol oynar. Örneğin çevre konusundaki RİO anlaşması, sürdürülebilir kalkınma anlayışı, küreselleşme, uzak doğu krizleri, Arjantin ve Brezilya vakaları, Enron ve sonrasındaki sansasyonel şirket iflasları, bilişim alanındaki teknolojik gelişmeler.

Yayılma Aşaması: Bu aşama değişimin sistem içinde nasıl yayıldığını ve sistemin hangi noktasında konuşlandığını gösterir. Bu aşamada sistem dışından gelen olaylarla sistemin elemanlarının birbirini nasıl etkilediği de önemli bir rol oynar.

Etkileme ve Sonuç Doğurma Aşaması: Bu aşamada muhasebeye ilişkin her hangi bir muhasebe değişikliğinin muhasebe sistemine eklenmesinin “ne” ve “nasıl” olacağı sorularının yanıtları ortaya çıkmaya başlar. Muhasebe sistemi içindeki kurumsal çerçeve ile muhasebe değerleri arasındaki etkileşimin analizini iyi yapmak gerekir. Ayrıca (buna ilave olarak) muhasebe sistemi ile muhasebeye komşu sistemler arasındaki etkileşimin de incelenmesi ve dikkatlice izlenmesi gerekir.

1.8.2. Biçim ve Öz Kavramlarının Kültürel Analizdeki Yeri

Kültürün muhasebeye etkilerini incelerken biçim (form) ve öz/töz (substance) kavramları da kullanışlı birer araçtır (Choi; 2001: 10).

Biçim: Oluşturulan standartlar, çıkarılan yasalar ve kurallar gibi etkenlerin etkisi ile oluşan muhasebe sistemini ifade eder. Toplumun kültürel değerleri bu noktada da kendisini gösterir, fakat daha düşük yoğunluktadır.

Öz/Töz: Yukarıdaki düzenlemelere (şekil), kültürel norm ve değerlerin de etkisiyle verilen olumlu / olumsuz bireysel veya toplu tepkilerdir. Kültürün etkisi de daha çok bu noktada dışa vurur. Bu durumu çıkarılan bir kanun veya kuralın uygulamada aldığı durum olarak ifade etmek daha açıklayıcı olacaktır. Yasal düzenlemeyle gündeme gelen enflasyon muhasebesine iş dünyasının (özellikle muhasebecilerin) verdiği olumlu/olumsuz tepkiler bu durumun güncel örneklerindedir. Resmi olarak yapılan bu muhasebe düzenlemesine uygulamacılar kendi kültürel norm ve değerleri doğrultusunda tepki vereceklerdir. (Karabınar;2005:46).

1.9. Muhasebe Kültür İlişkisi

Açık sistem olarak muhasebe bulunduğu ortamın hakim özelliklerinden etkilenir. Muhasebe sistem kalıpları ile kültür arasında yakın bir ilişki vardır. Bu aynı zamanda her kültürün kendi muhasebe sistemi yarattığı olgusunu da ifade eder. Kişilerin tutum ve davranışları ile tutum ve davranışlara yön veren kültürel değerlerinde muhasebe ve düşünme kalıplarında etkili olduğu çıkarılması yapılabilir. (Velayutham ve Perera 1996:66)

1.9.1. Kùltürün Tanımı, Öğeleri, Özellikleri, İşlevleri ve Kazanılması

Kùltür (ekin, eski dilde hars) kavramı Türk Dil Kurumu Sözlüğünde ; Tarihsel, toplumsal gelişme süreci içinde yaratılan bütün maddi ve manevi değerler ile bunları yaratmada, sonraki nesillere iletmede kullanılan, insanın doğal ve toplumsal çevresine egemenliğinin ölçüsünü gösteren araçların bütünü ve Sosyolojik olarak, bir topluma veya halk topluluğuna özgü düşünce ve sanat eserlerinin bütünü olarak tanımlanmaktadır. (<http://www.maxihayat.net/maxiforum/nedir/105525/kultur-nedir/kulturun-tanimi-ogeleri-kultun-anlami.html>)

Kùltürü; Bir toplumun duyuş düşünüş birliğini oluşturan, gelenek durumundaki her türlü yaşayış, düşünce, dil ve sanat varlıklarının topu, belli bir konuda edinilmiş geniş ve sistemli bilgi ve Tarihsel ve toplumsal gelişme süreci içinde yaratılan her türlü değerlerle bunları kullanmada, sonraki kuşaklara iletmede kullanılan, insanın doğal ve toplumsal çevresine egemenliğinin ölçüsünü gösteren araçların tümü olarak da tanımlamak mümkündür. Ziya ‘Gökalp ise; “Hars (kùltür), bir milletin dini, ahlaki, hukuki, adli, estetik, lisani, iktisadi ve fenni hayatlarının ahenkli bir bütünüdür.” demiştir. (<http://www.rehberim.net/forum/felsefe-sosyoloji-psikoloji-374/236743-modernlesmede-ziya-gokalp-onemi.html>)

Kùltürün doğuşu, insanın yaratılışı ile eş zamanlıdır. Şüphesiz kùltürün meydana gelmesinde bütün insanların payı ve yeri vardır.

Kùltür latince kökenli bir kelime olup dilimize Amerika ve Fransız dillerinden girmiştir. Amerika’da kùltürün karşılığı medeniyettir. Medeniyet ise uygarlık yani insanların doğaya egemen olma, toplum olarak daha iyi bir yaşama ulaşma çabalarından çıkan sonuçların, bilim, teknik, sanat ve kùltürün tümünü kapsar. Sonuç olarak bilim ve tekniğin, sanat ve kùltürün gelişmesi, ilerlemesiyle yaratılan yaşama koşullarının, yaşama biçiminin incelenmesi, yetkinleşmesi durumudur. Medeniyet, insanlığın çalışarak ortaya koyduğu teknik eserlerin bütününden ibarettir. Kùltür ise, bir toplumu kendi tarihi içinde meydana getirdiği değer hükümlerinin bütünüdür. Bunlar ilim, sanat, ahlak ve dine ait değerlerdir. Medeniyet, kùltür yaratan düzendir. Bu durumda kùltür ve medeniyet kavramlarını birbirinden ayırdıktan sonra kùltürün oluşumuna etken olan değerler, durumlar vs. önem kazanır. Her toplumun kendi kùltürü vardır ve kùltürün yükselmesi, ilerlemesi ve gelişmesi medeniyetin doğuşunu sağlar. Sosyolojik çerçevede

en geniş sınırlarına ulaşan kültür kavramı “bir yaşama biçimidir.” Bu yaklaşımda bir toplumda bulunan ve bulunmayan bütün ifade ve etkileşim biçimleri önem kazanır. Bu anlamda kültür, insan olarak belli bir toplumda öğrendiklerimizle, davranış, düşünce sistemimizin toplamı sayılabilir. Bir bakıma ne yediğimiz, ne içtiğimiz, ne okuduğumuz, nelere sempati ile yaklaşırken, nelere tepki duyduğumuz, ait olunan grup, küme ya da toplumu karakterize eder. Günümüzde iletişimin son derece hızlı yapılabilmesi kültürel ve bilimsel gelişmelerin, anında yayılmasına olanak sağlamıştır. Bu durum kültürlerin birbirleriyle olan ilişkilerinin ve etkileşimlerinin üzerine düşünülmesi gereğini çıkarmıştır.

Aslında sosyal bilimciler 166 farklı tanımı olan kültür kavramı için “bir kavramın bu kadar çok tanımı varsa, onun tanımlanamayacağını kabul etmek gerekir” diyebilmektedirler. Kültür tarihçileri insanoğlunun gelişme ve ilerleme göstererek hayatta kalma ve varlığını sürdürme savaşındaki başarısını, kültürel bir varlık oluşuna yani öğrendiklerini birikiminde saklayıp yeni nesillere aktarma yeteneği ile becerisine bağlar.

Kültür gelişim sürecinde önce sözlü kültür doğmuş, daha sonra yazılı kültür oluşmuştur. Bugün yazılı kültür ile beraber sözlü kültür de devinim ve gelişimine devam etmektedir. Sözlü kültür de yazar yoktur, anonimdir, doğaldır, metinsizdir, ezbere dayalıdır, çeşitlenebilir, sürekli akış, dolaşım ve dolayısı ile değişim içindedir. Bu kültür de çözümleme ve inceleme yoktur. Yazılı kültür yazılıdır, metne bağlıdır, okuru değişebilse bile metin değişmez, üreten yalnızdır, anlatıya istenilen sıklıkta dönülebilir, çözümleme ve inceleme yapılabilir.

Kültür; toplum, insanlığın, eğitim süreci ve kültürel muhteva gibi değişkenlerin ve bunlar arasındaki karmaşık ilişkilerin bir bütünü ve işlevidir. Demek ki kültür kapsamlı bir alanı içerir ve bilgi, inanış, sanat, ahlak kuralları, kanun, gelenek ve görenek, ayrıca topluluğun bir üyesi olarak insan tarafından kazanılan, geliştirilen daha birçok yetenek ve becerileri içeren karmaşık bir bütünü bünyesinde taşır.

İnsanlara bir bütün olarak bakılmaya çalışıldığında farklı ırk ve medeniyetlerle karşılaşmaktadır. Bu farklılığın temel sebebi, farklı topraklarda farklı kültürlerin yeşermesi ve büyütülmesidir. Toplumların kültürel farklılık nedenleri ; Din, Dil ve Irk

farklılığı, toplumun içinde yaşadığı coğrafya farklılığı, tarihi miras farklılığı, eğitim farklılığı, ulus bilinci ve kültürler arası iletişimdir.

Farklı coğrafyalarda, farklı tarihsel süreç geçirmiş toplumlar, doğal olarak farklı toplumsal kültürlere sahip olacaktır. Bu farklılık farklı dil, din, gelenek ve görenekleri getirmektedir. Bu farklılığın farkında olmak, kültürler arası iletişimi, bilgi alışverişini, dostluğu ve birliktelik ruhunu arttırmaktadır.

Kültür kavramı üç ana başlık altında şekillenmektedir. 1. Kültür öğrenilir, 2. Kültür tesadüfî ve amaçsız bir olay değildir, 3. Bireyden bireye, kuşaktan kuşağa aktarılan ve değiştirilen sistematik bir davranış tarzıdır. Kültür, doğarken beraberimizde getirdiğimiz genetik bir miras değildir; öğrenme yolu ile kazanılır. Bir başka biçimde söyleyecek olursak, kültürle doğmayız, ama kültürel bir ortamda dünyaya geliriz. Kültür bir toplumun tarihsel zenginliğidir. Tarih, kültürlerin oluşumunda ana rolü oynar. Bir milletin kültürü onun tarihi ile doğrudan ilgilidir. Tarihi ne kadar dolu ise diğer milletlerle ne kadar çok etkileşime girmişse o kadar geniş ve zengin bir kültüre sahiptir.

Çünkü kültürün oluşumunu ve gelişimini milletler ve kültürler arası etkileşimler meydana getirir.

Şu anki kültürümüz, gelenek ve göreneklerimiz geçmişte meydana gelmiştir ve etkileşimler ve yaşam tarzlarındaki değişimlerle çeşitli gelişim evreleri geçirerek bugünkü halini almıştır. Yani tarih ve tarihi miras kültürün oluşumunda temel bir rol oynamıştır.

Kültür, öğrenme ile elde edilen değerler yumağıdır. İçinde yaşadığımız dünyanın değişen durumları karşısında davranış tarzı da değişmektedir. Öğrenme bir bakıma tüm canlılar için geçerlidir. Ancak, hiçbir organizma insan kadar engin bir öğrenme ve öğrendiklerini depolama ve kullanma kapasitesine sahip değildir.

Yaşamımıza devam ederken edindiğimiz her türlü bilgi, toplum içindeki varoluşumuzu ve toplum kültürünü oluşturmaktadır. Eğitimle şekillenen toplumlarda, okuryazarlığın artırılması, yabancı dil eğitimine verilen değerin yükselmesi ve kültür bilincinin aşılması, bilgi çağında son derece önem kazanmıştır.

Ulus, diğer adıyla millet, ortak geçmişe sahip aynı dine inanıp aynı dili konuşan insan topluluğudur. Kültürel topluluklar olarak da tanımlanan ulusun oluşumunda içinde buldukları coğrafi özellikler, iklim, fiziksel coğrafya ve ayırt edici gelenekler önemli rol oynar ve ulus, kendisini tarihi mitlerde, şarkılarda ve efsanelerde kişileştirir. Kültürel milliyetçilik (ulusçuluk) bu ruh hali içinde doğmuştur.

Ulus bilinci bir milleti bir arada tutan en önemli öğelerden birisidir. Ulus bilincine sahip olmak ulusal kültürün, gelenek ve göreneklerin de farkındalığını gerektirir, çünkü ulus aynı kültürel gelenek ve göreneklere de sahip olmayı gerektirir. Ancak tarihi olaylar ve uluslar arası etkileşimler, kültürler arası paylaşımı ve kültürel zenginliği meydana getirir. Burada ulusal bir gelişim söz konusudur.

Kültür, bir toplumun kimliğini oluşturur, onu diğer toplumlardan farklı kılar. Kültür, toplumun yaşayış ve düşünüş tarzıdır. Bir toplumun tarihsel süreç içinde ürettiği ve kuşaktan kuşağa aktardığı her türlü maddi ve manevi özelliklerin bütünüdür.

Kültür, genel olarak iki öğeden oluşur.

- a) Maddi Kültür Öğeleri: Binalar, her türlü araç - gereç, giysiler vb.
- b) Manevi Kültür Öğeleri: İnançlar, gelenekler, normlar, düşünce biçimleri vb.

Kültürün maddi ve manevi öğeleri arasında sürekli bir etkileşim vardır. Birinde meydana gelen bir değişim diğerini de etkiler.

Kültürün Özellikleri Olarak;

- Kültür görelidir. Yani her toplumun kendine özgü kültürü vardır.
- Kültür tarihseldir. Yani geçmişten günümüze süregelenmektedir.
- Kültür insan eseridir. İnsanlar hem kültürü oluştururlar hem de kültürden etkilenirler.
- Kültür durağan değildir. Zaman içinde değişir. Maddi öğeler daha hızlı değişir.

Ayrıca her toplumda kültürel değişim hızı birbirinden farklıdır.

Kültürün İşlevleri olarak;

- Birey davranışlarını yönlendirerek toplumsal düzeni sağlar.
- Topluma kimlik kazandırır. Toplumı diğer toplumlardan farklı kılar.

- Toplumsal dayanışma ve birlik duygusu verir. “Biz bilinci”.
- Toplumsal kişiliğin oluşmasını sağlar. “sosyalleşme” söylenebilir.

Kültürün Kazanılması; İnsanların toplumları, ülkeleri birbirinden farklı da olsa biyolojik olarak birbirlerine benzerler, ama inanç, düşünce, tutum ve olayları algılayış tarzı bakımından farklıdırlar.

Bu farklılığı ortaya çıkaran etkenlerin başında içinde yetiştikleri kültürel yapı gelir. Bireyler, kültürü sosyalleşme süreciyle kazanırlar.

Birey, içine doğduğu kültürel ortamın özelliklerini ana - babasından, yakınlarından, arkadaşlarından, okuldan, sokaktan ve iş ortamından öğrenir. Ömür boyu süren bu öğrenme ve uyma sürecine sosyalleşme denir.

Birey sosyalleşme süreciyle içinde yaşadığı toplumun bir üyesi olur. Olayları algılayış tarzından giyim tarzına, düşünüş tarzından davranış biçimine kadar her konuda kültürden etkilenir.

Sosyalleşme süreci, aynı toplumdaki bireyleri genel olarak birbirine benzetir. Ancak aynı kültürel ortamda da yaşasa her insanın yaratılış özellikleri farklı olduğu için kişilikleri birbirinin aynısı değildir.

1.9.1.1. Kültürün Boyutları

Yeryüzünde yaşamış ve yaşamakta olan bütün insanlar birçok yönden birbirlerinden farklı toplumların, ulusların ve dolayısıyla kültürlerin birer fertleri olarak yaşamışlar ve yaşamaktadırlar. İnsanlar ve oluşturdukları gruplar kendilerine özgü eğitim ve sosyalleşme süreçlerinden geçmişler, kendilerine özgü değer yargılarına sahip olmuşlardır. Bahsi geçen süreçte ve edinilen değer yargılarında, toplumların yaşadıkları coğrafi bölge, mensubu oldukları din, zamanın ekonomik şartları gibi unsurlarında etkisi olmuştur. Bütün bunların sonucunda her toplum, birbirinden farklı kültürler içinde yaşamlarını sürdürmüşler ve sürdürmektedirler.

Kültürel açıdan karşılaştırmalar yapılabilmesi için kültürün çeşitli açılardan sınıflandırılması kaçınılmazdır. Bu konuda pek çok çalışma yapılmıştır. Burada sadece muhasebe-kültür çalışmalarında daha fazla kullanılan Hofstede'nin çalışmalarının ayrıntısına yer verilecektir.

Bu konuda yapılan diğerk bir çalışma ise kùltùrùn tipolojisi konusunda Trompenaars'ın 1993 yılında yaptığı sınıflandırmadır. Bunlar;

Özelciliğe karşı evrenselcilik,

Hiyerarşıye karşı eş-anlılık,

Kolektifliğe karşı bireysellik,

Tarafsızlığa karşı duyarlılık,

Kimliğe karşı başarı,

Genele karşı özel,

Dışa dönùklùđe karşı içe dönùklùktür.

Hofstede'nin ve Trompenaars'ın kùltùrel değerleri ile o ùlkede gerçeekte var olan muhasebe sistemi arasında tutarlılık vardır (Roxas ve diğ., çeviren: Saltoğlu, 1999, s.64). şimdi Hofstede'nin çalışmasına değerinelim.

1.9.1.2. Hofstede'nin Kùltùrel Boyutları:

Hofstede bir ùlkenin kùltùrel konumlamasını ortaya koymak üzere kùltùre ilişkin 4 farklı boyut tanımlamıştır (Hofstede; 1983:75). Bunlar;

Bireysel / Kollektif Toplular, Güç mesafesi dar / Güç mesafesi geniş Toplular, Belirsizlikten kaçıman / Belirsizlikten kaçınmayan Toplular, Eril / Dişil Toplulardır.

1.9.1.2.1. Bireysel / Kollektif Toplular

Bir kùltùrù paylaşan insanların kendilerini birey olarak mı yoksa bir topluluğun ferdi olarak mı gördükleri, bireyin ihtiyaçlarının mı yoksa toplumun ihtiyaçlarının mı öncelik sırasına sahip olduğu ile ilişkili bir değerdir. Bireylerin yaptıkları ilk tercihlere yani kendi şahsi menfaatlerini grubun menfaatlerinden önde tutup tutmadıklarına bakılmaktadır.

Bu boyut; bireylerin diğerk bireylerle dayanışma derecesini ortaya koyar. Başka bir deyişe, toplumu oluşturan bireyler arasındaki ilişkinin derecesini (biz ve ben arasındaki öncelik) belirtir. Bireyselciliğin hakim 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. Toplumların bireysel özellikler göstermesi ile ülkenin zenginliği arasında istatistiksel bir ilişki vardır (Hofstede, 1983:75). Buna göre daha zengin toplumların daha bireyselci oldukları söylenebilir (Karabınar, 2005:35).

Bu tür toplumlarda oluşan muhasebe sistemlerinin özellikleri için şunlar söylenebilir. Bireysel kültürlerde muhasebe sisteminin ürettiği bilgiler daha ciddi olarak dikkate alınacak ve kollektif kültürlerdeki göre daha vazgeçilmez bir olgu olarak algılanacaktır. Kollektif toplumlarda muhasebe mesleği daha düşük statü sayılacak, muhasebe bir ritüel olarak görüldüğü için alınacak kararlara etkisi ya hiç olmayacak veya az olacaktır (Karabınar, 2005:35).

Bu açıdan bakıldığında Türk kültüründe dayanışmacılık (kollektivist) ve himayecilik (paternalizm) yönlerinin yüksek düzeyde olduğu bilimsel çalışmalarla kanıtlanmıştır (Karabınar, 2005:35).

1.9.1.2.2. Güç Mesafesi Dar / Güç Mesafesi Geniş Toplular

Kültürün bu boyutu bir toplulukta gücün dağılımı şekli ve bu dağılımın beraberinde getirdiği eşitsizlikler ve farklılıkların o topluluğun üyeleri tarafından kabul edilme ve onaylanma derecelerini gösterir (Hofstede, 1983:392).

Bu boyut (eşitlik veya eşitsizlik durumunu) bireyin otorite ile ilişkisinin düzeyini kapsar. Bu boyut örgüt ve kurumlarda gücün (yetki, otorite) dağılımı ile ilgilidir. Güç mesafesinin yüksek (geniş) olduğu toplumlarda hiyerarşik düzen hakimdir ve emir komuta zinciri söz konusudur. Dar güç mesafesinin hakim olduğu toplumlarda üyeler; geniş güç mesafesinin olduğu toplumların tam aksine bir davranış ve tutum içindedirler. Güç mesafesinin derecesi, otoritenin merkezileşmesi ve otokratik liderlik ve yönetim derecesi ile ilgilidir. Bireysel toplumlarda güç mesafesi düşük (dar) iken kollektif toplumlarda yüksek (geniş) güç mesafesi söz konusudur (Karabınar, 2005:35). Bazı kültürlerde güç mesafesi nispeten düşük düzeyde iken bazı kültürlerde yüksek düzeyde olabilmektedir. Güç mesafesinin yüksek olduğu toplumlarda bireyler arası ilişkilerde eşitsizlik ve birinin diğerine bir bağımlılığı söz konusuysen güç mesafesinin düşük olduğu toplumlarda bireyler arası bir eşitlik durumundan bahsedilebilir. Güç

mesafesinin yüksek olduğu toplumlarda aşılması zor ağır bir hiyerarşi mevcuttur. Alt kademelerde bulunanlar üst kademelerdekilere saygı göstermek durumundadırlar. Güç mesafesi düşük kültürlerde ise çeşitli kademelerde bulunan kişiler arasında fazla fark yoktur. Daha katılımcı bir ortam olduğundan alınan kararlara alt kademedekiler de katılabilir. Güç mesafesinin yüksek olduğu toplumlarda merkezîyetçilik hakim anlayıştır. Kararlara katılım düşüktür ve emirle iş yapma ve yaptırma söz konusudur. Güç mesafesi düşük toplumlarda ise merkezîyetçilikten uzaklaşmakta ve kararlara katılımın artması beklenmektedir. Türk kültüründe güç mesafesinin geniş olduğu bilimsel çalışmalarla kanıtlanmıştır (Karabınar, 2005:36).

1.9.1.2.3. Belirsizlikten Kaçınan / Belirsizlikten Kaçınmayan Toplular

Kültürün bu boyutu bir toplumu oluşturan bireylerin risk alma kabiliyetlerini ifade eder. Risk alma kabiliyeti her toplumda farklı düzeylerde dir.

Belirsizlikten kaçınma; toplumu oluşturan üyelerin belirsiz, yoruma açık ve muğlak durumlarda kendilerini rahat veya huzursuz hissetme derecesini ifade eder. Belirsizlikten kaçınmanın kuvvetli olduğu toplumlarda davranış ve inançlara ait katı kurallar vardır. Değişime karşı toleransları azdır veya hiç yoktur. Bu toplumlarda kurumların görevi riski bertaraf etmek ve güvenli bir ortam yaratmaktır. Belirsizlikten kaçınma derecesinin düşük olduğu toplumlarda bireyler değişime daha kolay uyum sağlarlar. Kural ve ilkelerden ziyade daha serbest bir ortam isterler. Bu tür toplumlarda oluşan muhasebe sistemlerinin özellikleri için şunlar söylenebilir; Belirsizlikten kaçınma düzeyinin yüksek olduğu toplumlarda muhasebe sistemi sadece daha detaylı olmakla kalmayacak, yapılan işlemlerin (teorik anlamda da olsa - bir yere kadar-) genel ekonomik ilkelerden türetildiği yanılsamasıyla da savunulabilir. Çünkü böylesi durumlarda bireyler icraatlarına haklı dayanaklar bulma kaygısında olacaklardır. Belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu toplumlarda sistemler daha pragmatik olacaktır. (Karabınar, 2005:36).

Bir toplumun belirsizlikten kaçınma düzeyi yüksek ise bu, muhasebe düzeyini de etkileyecektir. Şöyle ki; belirsizlikten kaçınma düzeyinin daha yüksek olduğu toplumlarda farklı olaylara uygulanacak kesin kurallar konur (veya konulması istenir).

Türk kültürünün belirsizlikten mümkün olduğunca kaçınan, belirlenimci (deterministik) bir konumda olduğu bilimsel çalışmalarla kanıtlanmıştır (Sargut, 2001).

1.9.1.2.4. Eril / Dişil Toplular

Bu boyut toplumların kadın ve erkek cinslerine yükledikleri farklı roller ve bu cinslerin önem verdikleri birbirinden farklı değerleri ifade etmekle beraber, toplumu oluşturan bireylerin sert mizaçlı veya yumuşak mizaçlı olmaları durumunu da kapsar.

Yapılan araştırmalara göre bazı toplumlarda ekonomik durum, toplumsal ve aile yaşantılarında, erkeğe özgü değerler baskınken bazı toplumlarda da kadına özgü değerler baskın olabilmektedir.

Bu boyut; toplum içinde rekabet etme, nicelliğe karşı nitelliğe, ilişkiye dayalı motivasyona karşı başarı odaklı motivasyona daha fazla değer verme ile ilgilidir. Eril toplum, sonuca ulaşmaya, kahramanlığa, cesaret ve somut başarıya daha çok vurgu yapar. Dişil toplumda, sosyal ilişkilere, uysallığa, güçsüzleri korumaya ve yaşam kalitesine öncelik tanınır (Karabınar, 2005:37).

Eril toplumlarda oluşan muhasebe sistemlerinin özellikleri için şunlar söylenebilir: Eril toplumlarda ölçülebilen sonuçlar dişil toplumlardakinden daha önemlidir. Eril toplumlarda muhasebe sistemi, yöneticilerin kahraman veya istenmeyen adam olarak görülmelerini sağlayan sonuçları vermeye daha yatkın olarak dizayn edilir. Başka bir deyişle bazı sonuçların kanıtlanmasında veya haklılığının belirlenmesinde sayısal veriler daha çok tercih edilir (Karabınar, 2005:38).

Şirket başarısızlıkları ile; kişi başına düşen Milli Gelir, güç mesafesi, eril toplum kültürü ve belirsizlikten kaçınma boyutları arasında anlamlı bir ilişki olduğu bilimsel çalışmalarla kanıtlanmıştır (Vliert ve diğ., 1999:339).

Hofstede'nin araştırmalarına göre Türkiye kadınsı değerlerin baskın olduğu ülkeler grubunda gösterilmiştir. Sargut'un 1994 yılında yaptığı araştırmaya göre de erkeklerin kadınsı değerleri, erkeksi değerlerden daha fazla tercih ettikleri sonucuna varılmaktadır.

BÖLÜM 2: MUHASEBE İKLİMİ

Bu bölümde muhasebe iklimi, muhasebe iklimini etkileyen faktörler, kültürel açıdan muhasebe değerleri, muhasebe mesleğinde mesleki yargı ile Türkiye’de muhasebe iklimi üzerinde durulmuştur.

2.1. Suçlu - Çekingen Kültürler ve Muhasebe

Hofstede’in kültürel boyutları ile ilgili olarak iki duygusal yön bulunmuştur. Bunlar; suçlu (guilty) kültürler ve çekingen (shame) kültürlerdir. Kolektif, güç mesafesinin geniş ve belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu kültürlerde çekingen uygulamalar hakimdir. Öte yandan bireysellik derecesinin yüksek, dar güç mesafesinin olduğu ve belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu kültürlerde suçlu uygulamalar yoğundur (Velayutham ve Perera, 2004:52). Suçlu kültürler, beklenmeyen durumlara karşı daha hazırdır veya sorundan kaçmayan bir davranış sergilerler (Velayutham ve Perera, 2004:57).

Bu çerçevede; suçlu kültürlerde profesyonellik, esneklik, iyimserlik ve şeffaflık açısından daha iyi muhasebe değerleri söz konusu iken çekingen toplumdaki muhasebe değerleri statükocu, tekdüzeci, tutucu ve gizlilik esaslı olarak karşımıza çıkarlar (Velayutham ve Perera, 2004:52). Çekingen kültürlerde hesaplaşa-bilirlik (accountability) göreceli olarak daha zayıftır. Bu durum Tablo 1’ de görülmektedir.

Tablo 1: Suçlu ve Çekingen Kültürlerde Muhasebe Değerleri

	Muhasebe Değerleri
SUÇLU KÜLTÜRLER	Daha bireysel, Daha profesyonel, Daha esnek, Daha iyimser, Daha Şeffaf.
ÇEKİNGEN KÜLTÜRLER	Daha statükocu, Daha tekdüzeci, Daha Tutucu, Daha fazla gizlilik.

Yukarıda anlatılan kültürel değerler ile muhasebe değerleri arasındaki ilişkiler, başka deyişle hangi kültürel ortamda hangi muhasebe değerinin nasıl olmasının beklendiği, aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:

Toplumlardaki bireysellik düzeyi ne kadar yüksekse belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesinin o kadar düşük olması beklenir. Bireysellikle muhasebe değeri olarak

profesyonellik arasında doğru orantı vardır. Başka deyişle toplum ne kadar bireyselci ise muhasebe iklimi de o derecede profesyoneldir.

Toplumdaki hakim kültürel değer belirsizlikten kaçınma yönünde ise bu ortamda muhasebe ikliminin daha tekdüzeci (yeknesak) olması beklenir.

Belirsizlikten kaçınma ile toplumun erillik düzeyi arasında ters orantı vardır. Bireyselliği ve erilliği yüksek, belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu toplumlarda muhasebe ikliminin daha tutucu olması beklenir.

Tutuculuğun yapıla gelene bağlılık olarak anlaşılması durumunda yukarıdaki önerme geçersiz olacaktır. Bu nedenle burada tutuculuğun yapıla gelene bağlılık olmadığını, muhasebe uygulamalarında hep "en kötüsüne" hazırlıklı olma durumunun ifade edildiğinin altını bir kere daha çizmekte yarar vardır.

Muhasebe değeri olarak gizlilik düzeyi ile o toplumun erillik düzeyi arasında ters orantı, belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesi arasında doğru orantı vardır. Başka deyişle erilliğin düşük, belirsizlikten kaçınmanın ve güç mesafesinin yüksek olduğu toplumlarda muhasebe ikliminin daha fazla gizlilik taraftarı olması beklenir.(Karabınar 2005:40)

2.2. Muhasebe İklimi Kavramı ve Muhasebe İklimini Etkileyen Faktörler

Her yaşam alanının kendine özgü iklim özellikleri vardır. Bu iklimi belirleyen pek çok faktör söz konusudur. Coğrafi yapı, topografik yapı, bitki örtüsü, su vb. faktörler o yörenin iklimini belirler. Her iklimde her ürün yetişmez. Yetişen ürünler o yörenin iklim özelliklerinin bir sonucudur. Muhasebede de içinde bulunduğu toplumun özelliklerinin yansıması görülür.

Bir ülkede muhasebenin belirleyicileri olarak pek çok etken sayılabilir ama başlıcaları aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Toplumun kültürel özellikleri
- Ülkenin ekonomik sistemi (Kapitalist, Marksist ve Weberyen anlayış)
- İşletmelerin ortaklık yapısı (aile şirketi, çokuluslu şirketler, ulus ötesi şirketler vb.)

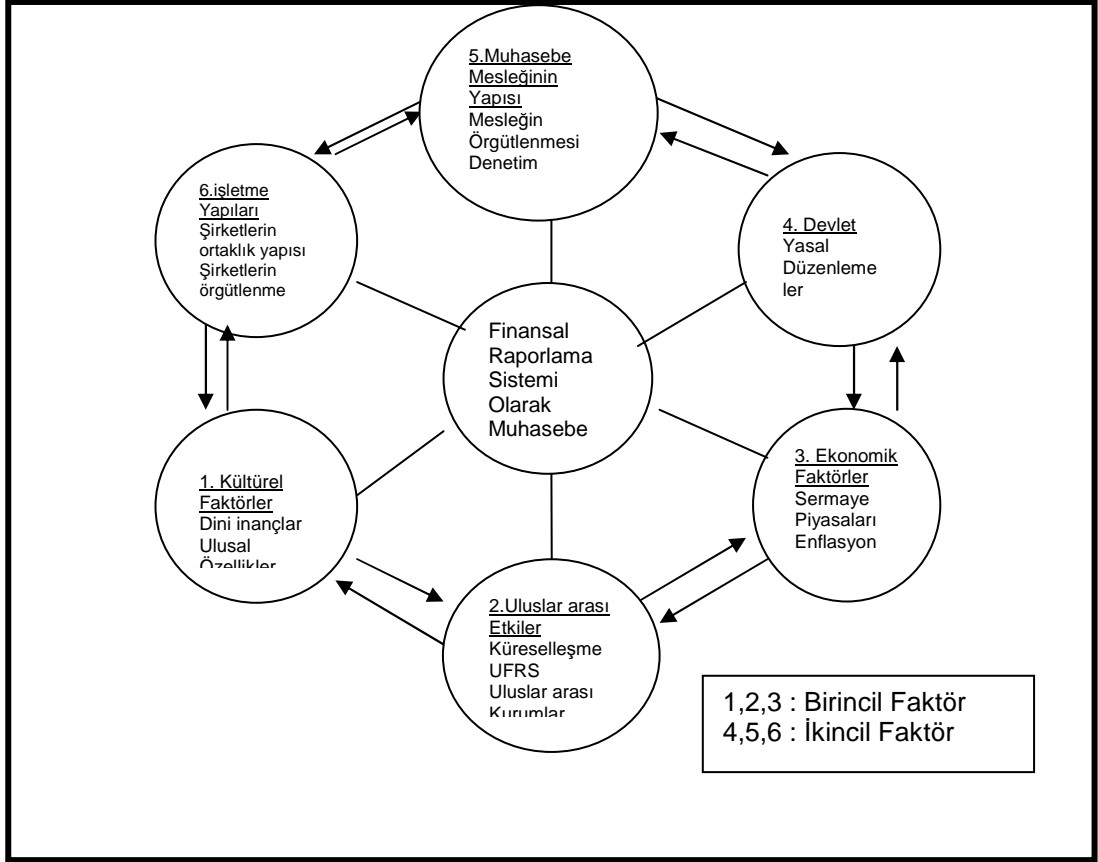
- Şirket yöneticilerinin yönetim tarzı ve muhasebeye atfedilen önem
- Resmi kurumların yapılanması ve öncelikleri
- Muhasebe mesleğinin örgütlenmesi
- Toplumun bilgiyi kullanma derecesi

Bütün bu faktörlerin ortaklaşa etkisi ile bir ülkedeki muhasebenin ayırt edici özellikleri ortaya çıkar. Başka deyişle muhasebe bu faktörler çerçevesinde şekillenir. Bunlar; kamuya açıklanan bilginin kapsamını, muhasebe uygulamalarının şeffaflığını, üretilen bilgilerin ayrıntı derinliğini, muhasebedeki teknik uygulamaları (ölçme) ve etik konularını doğrudan etkiler.

Tüm bu faktörleri kapsayan olguyu ifade etmek üzere akla ilk gelen terim "muhasebe sistemi" ifadesidir. Bu ifade de sadece formal yapılanmayı ve örgütlenmeyi kapsamakta ve bir ülkenin muhasebe sistem ve uygulamalarını şekillendiren faktörlerin bir kısmını kapsam dışı bırakmaktadır. Bu nedenle, ortaya çıkan olguyu ifade etmek için "muhasebe iklimi" veya "muhasebe ortamı" terimleri kullanılabilir. Muhasebe iklimi teriminin kulağa daha hoş geldiği ve okuyanın kafasında terimin içeriği hakkında daha net bir ön fikir uyandırdığı düşüncesiyle bu çalışmada "muhasebe iklimi" teriminin kullanılması tercih edilmiştir.

Bir ülkedeki muhasebe sistem ve uygulamasını (başka deyişle muhasebe iklimini) etkileyen faktörler şekil 3'de toplu olarak gösterilmiştir. Burada yer alan faktörler o ülkedeki muhasebe iklimini doğrudan etkiler. Bu faktörleri ayrıntılı olarak açıklamadan önce bunların kendi içinde birincil faktörler, ikincil faktörler olarak gruplandırılması halinde daha açık ve anlaşılır olacağını belirtmek gerekir. Burada kültürel faktörler, uluslararası faktörler ve ekonomik faktörleri birincil faktörler, devlet, işletme yapıları ve mesleğin örgütlenmesini de ikincil faktörler olarak kabul etmek gerekir. Çünkü her ne kadar muhasebe ikliminin oluşumunda devletin, işletme yapılarının ve meslek örgütlenmesinin bir etkisi olsa da bunların oluşumunda ve şekillenmesinde de birincil faktörlerin (kültürel faktörler, ekonomik faktörler ve uluslararası faktörler) etkisi yadsınamaz. (Karabınar,2006:19).

Şekil 3: Muhasebe İklimini Etkileyen Faktörler



2.2.1. İşletmelerin Ortaklık ve Örgütlenme Yapıları

Bir ülkedeki muhasebe iklimi o ülkedeki işletmelerin ortak ve yöneticilerinin çoğunluğunun (veya belirleyici konumda olanlarının) profesyonel yöneticilerin elinde (veya aile şirketlerinde sıklıkla görüldüğü üzere ortaklığa hakim aileye mensup bireylerin elinde) olmasına göre değişiklik arz edecektir. Ortaklık ve yönetim yapısı, özellikle muhasebe bilgilerine atfedilen önemi, onların yönetsel kararlarda kullanılma derecelerini ve muhasebe organizasyonunu etkiler.

Dünya üzerinde KİT'ler dışındaki işletmelerin %65-90'ı aile şirkettir (Pazarcık, 2004:33). Muhasebe ikliminin bu durumdan etkilenmesi (Ülkemiz bağlamında) 1. neslin iş başında bulunduğu aile şirketlerinde daha ciddi boyutlardadır (Çarıkçıoğlu, 2004:82). Bu şirketler muhasebeyi bürokratik bir zorunluluk olarak görmektedirler. Aile şirketlerinde bireysellik yerine kolektifçi yaklaşımlar daha belirgindir. Bunun sonucunda da aile şirketlerinde muhasebe değerleri daha tutucu bir noktada oluşmaktadır.

Profesyonel yöneticilerin idaresinde olan işletmelerde kar kesin ve keskin bir hedeftir. Bu durum işletmenin devamlılığını sağlamak ve sermayeyi korumak amacına dönüktür. Aile şirketlerinde ise kar yan ürün olmakta amaç sermayenin getirisini en çoklamak olmaktadır (Pazarcık, 2004:39). Fakat bu ifadedeki sermaye kavramını; işletmeye konulan sermayeyi değil, ailenin toplam serveti anlamında düşünmek gerekir. Aile şirketlerinde aile bireylerinin kişisel harcamalarının muhasebede dikkate alınamaması (Karpuzoğlu, 2004:46) muhasebeye ve muhasebe departmanına farklı bir şekilde yaklaşılması sonucunu doğurmaktadır. Bu noktada muhasebe bürokratik işlemlerin yerine getirildiği bir yer konumunda kalmaktadır.

Şirket yönetiminde o ülkedeki hakim anlayışın merkeziyetçi veya ademi merkeziyetçi olmasına göre muhasebe sistem ve uygulamaları değişmektedir (Williams ve Seaman; 2001:445). Finlandiya'da yapılan bir araştırmada (Granlund and Lukka; 1998:194) merkeziyetçi eğilimler yüksek olduğunda muhasebeye; gruba ait şirketlerin mali durumlarını konsolide raporlarla sunmak gibi bir görev yüklenmişken, ademi merkeziyetçi eğilimler hakim olduğunda ise daha çok kontrol edici bir görev yüklendiği ampirik olarak kanıtlanmıştır.

2.2.2. Kültürel Faktörler

Muhasebe iklimindeki değişim genel kültürel değişimden soyutlanamaz (Granlund ve Lukka; 1998:202). Bir ülkedeki hakim dini inançlar, sosyal ve ahlaki normlar o ülkedeki muhasebe uygulamalarını ve uygulayıcılarını doğrudan etkileyecektir. Örneğin Katolik ülkeler ile Protestan ülkeler arasında ticari hayat dahil pek çok konuda farklılık vardır. Anglo - Amerikan muhasebe modeli; protestan inancının yön verdiği düşünce tarzı doğrultusunda oluşmuşken Kıta Avrupası muhasebe modelinde yasaların ve büyük savaşların etkisi vardır (Naciri ve Hoarau, 2001). Konfüçyizm'in Feng - Shui Felsefesinin ve Budizm inancının uzak doğu ülkelerinin muhasebe sistemleri üzerinde etkili olduğu bilimsel çalışmalarla ortaya çıkarılmıştır [(Gao ve Morrison, 2003: 51, 53) ve (Bloom ve Solotko; 2003:27)].

Risken kaçınma, Yahudi, Budist, Müslüman ve Katolik inancına sahip insanların çoğunlukta olduğu ülkelerde yüksek, Protestan Hıristiyan ve Ortodoks Hıristiyan inancına sahip kişilerin çoğunlukta olduğu ülkelerde ise düşük çıkmıştır.

Çin kültüründe önemli bir yer tutan Yin - Yang felsefesinin Çin Muhasebe Sistemine etkisi bilimsel çalışmalarla ortaya çıkarılmıştır. Bilindiği gibi Yin - Yang değerleri; "siyah içinde beyaz bir nokta, beyaz içinde siyah bir nokta" ile gösterilmektedir. Bu şeklin anlamı "her iyinin içinde bir parça kötülük, her kötünün içinde bir parça iyilik vardır" mesajını vermektir. Sonuçta önemli olan; bir bütün olarak, kişinin "iyi mi yoksa kötü mü" olduğudur. Yani sonuç önemlidir. Çin felsefesindeki bu Yin - Yang değerlerinin etkisi Çin muhasebe sisteminde, hesaplar arasında keskin ve belirgin farklılıklara önem verilmemesine, akat sonucun (bilanço vb.) çok önemli olarak görülmesi sonucunu doğurmuştur (Gao ve Morrison, 2003:54). Böyle olunca da hesapların bölümlenmesi ikinci planda kalmıştır.

Uzun zamanlar boyunca Feng - Shui felsefesindeki "Longman" terimi muhasebede bir yöneme adını vermiştir. Konfüçyüs inandığındaki dogmatik anlayış, Çin Muhasebe Sisteminin tutucu bir yapıda oluşması sonucunu doğurmuştur. Yine bu etkilerin sonucu Çin Muhasebe Sistemi uzun yıllar tek - taraflı kayıt tekniğini kullanmıştır. Aynı şekilde yukarıdaki değerlerin etkisi ile Çin Muhasebe değerlerinde kollektif anlayış hakim olmuştur (Gao ve Morrison, 2003:55).

Yine Konfüçyüs dinindeki "devlete sadakat" ilkesi sonucu Çin ve Japon Muhasebe Sisteminde yeni ve yaratıcı prosedürlerden ziyade geleneklere (kurallara) uygunluk, gizlilik ve kayırma (nepotizm) ön plana çıkmıştır (Gao ve Morrison, 2003:55). Bu noktada ilk defa Japonlar tarafından kullanılan Tam Zamanlı Üretim Yöntemi yukarıdaki önermeye aykırı gibi dursa da bu yönetim üretim, yönetimi kökenli bir uygulama olduğu için muhasebe için söylenenlerden ayrı tutulmalıdır.

10 ülkeden toplam 2003 yönetici ve çalışandan toplanan verilere göre himayeciliğin (paternalizmin) en çok gözlendiği ülkeler Hindistan, Pakistan, Çin ve Türkiye; orta derecede gözlendiği ülkeler Romanya, Rusya, ABD ve Kanada; en az gözlendiği ülkeler ise İsrail ve Almanya'dır (Ayçan ve Diğ, 2000:214). Ülkemizde çalışanların sırtlarını 'baba' veya 'abi' yerine koydukları amirlerine veya yöneticiye yaslamaları ve onların yol göstericiliğine gereksinim duymaları, proaktif olmayı engelleyici bir faktör olarak ortaya çıkmıştır. Böyle bir ilişkide inisiyatif almayı ve bağımsız hareket etmeyi engelleyen bir diğer etken de amire/yöneticiye duyulan saygı ve bağlılıktır (Ayçan ve Paşa, 2001:20).

Kollektif toplumlarda himayecilik (paternalizm) istenen bir durum iken bireysel toplumlarda istenmeyen bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Güç mesafesinin dar olduğu (Batı) toplumlarında paternalizm yine istenmeyen bir durum olarak görülmektedir. Luteryan kültürün Finlandiya yönetim muhasebesinde belirleyici olduğu da araştırmalarla kanıtlanmıştır (Granlund ve Lukka; 1998:191).

2.2.3. Uluslararası Faktörler

Bir ülkenin yabancı sermaye ile olan ilişkisi, uluslararası ve ulusötesi şirketlerin ekonomideki ağırlığı o ülkenin muhasebe sistemini etkileyen diğer faktörlerdir. Bu durum küreselleşmenin muhasebeye etkisi olarak da ele alınabilir. Muhasebede ulusal ve uluslararası düzeyde yakınsama eğilimleri ülkemizdeki muhasebe iklimini doğrudan etkilemektedir. Yakınsama çalışmaları bir ülkenin muhasebe sistemini küresel değerler doğrultusunda oluşturmaya zorlar.(Karabınar 2005:26)

Öte yandan ülkemiz özelinde IMF'nin parasal destek için öne sürdüğü koşulların bazılarının ülkemiz muhasebe iklimine yaptığı etki ortadadır. Özellikle hesaplaşabilirlik noktasındaki önemli etkiden söz edilebilir. Örneğin bankacılık sektöründe yapılan düzenlemelerin hesaplaşabilirliği olumlu yönde etkilediği bir gerçektir. Özelleştirme çalışmaları, kamu iktisadi teşebbüslerinin (KİT) raporlama sisteminde iyileştirme sağlamıştır. Özelleştirme öncesi dönemlerde KİT'lerde özellikle kısa dönemli raporlama ihmal edilmiş, savsaklanmış veya ikinci plana atılmışken ilgili kuruluşun özelleştirme sürecine girmesi ile birlikte kısa dönemli raporlamada önemli mesafeler kat edildiği gözlenmiştir.

2.2.4. Ekonomik Faktörler

Ülkede uygulanan ekonomik sistemin, serbest piyasa ekonomisi (kapitalizm) veya Marksist ekonomi anlayışı olmasına göre o ülkedeki muhasebe iklimi şekillenir. Marksist muhasebe geleneğinde emekli personel (çalışma saati, çalışma yeri, personelin hakları vb.) konularına ağırlık verilir (Siegel ve Diğ., 1999:723). Örneğin; serbest piyasa ekonomisine geçmeden önceki Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'ndeki muhasebe sistemi tamamen nakit akışlarının kontrolüne odaklıydı. Aynı zamanda bu ülkelerde mali tabloların kamuya açıklanması hiç kullanım alanı bulmamıştır (Bloom ve Solotko, 2003:32). Çünkü her şey merkezi hükümetin sıkı kontrolü ve denetimi

altındadır. Bu yüzden muhasebe bilgilerinin kamuya açıklanması gibi bir gereksinim olmamıştır. Kapitalist ekonomilerde ise rekabet ön planda olduğu için nakit akışını da kapsayan fakat ondan daha kapsamlı ve çeşitlilikte bilgi üretmeye olanak verecek şekilde muhasebe sistemleri kurulur. Bu ülkelerdeki muhasebe sistemlerinde mali tabloların kamuya açıklanması önem kazanmıştır.

Rekabetin yoğun olduğu ortamlarda bilgi üretme ve kullanma derecesi daha yüksek olduğu için muhasebe meslek mensuplarının daha profesyonel, daha esnek bir noktada bulunması beklenebilir.

Enflasyonun yüksek olduğu ekonomilerde ise muhasebenin ürettiği mali tablolar çok fazla bir anlam ifade etmeyeceği için muhasebe sadece yasal yükümlülükleri yerine getiren bir işletme departmanı olarak kalır. Çünkü muhasebede kullanılan tarihi maliyet ilkesi enflasyon ortamında anlamını ve önemini yitirir.

2.2.5. Devlet

Devletin örgütlenme şekli, bürokrasi ve bürokratların gelenek, anlayış ve muhasebeye bakış açısı, vatandaşların kafasındaki devlet anlayışı, yasal düzenlemelerin içeriği ve amacı o ülkedeki muhasebe sistemini etkileyen faktörler olarak sayılabilir.

Muhasebe meslek örgütlenmesinin zayıf olduğu ülkelerde devletin bu alandaki düzenlemelere aktif olarak katıldığı ve dolayısıyla yön tayin ettiği görülmüştür (Kim; 2003:140).

2.2.6. Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi

Muhasebecilerin meslek olarak örgütlenmesi aynı zamanda bir ülkedeki muhasebe mesleğinin profesyonelliğinin göstergesi; olarak kullanılabilir. Meslek örgütünün oluşum biçimi, yönetim anlayışı, yasal konumu üyeleri arasındaki ilişkileri, muhasebe sistemini ve uygulamacılarını doğrudan etkiler. Örgütlenmenin bağımsız olup olmaması muhasebede profesyonelliğin doğrudan belirleyicisidir. Bağımsız meslek örgütleri diğerlerine göre daha cesur kararlar alabilirler. Bağımsız olmayan meslek örgütleri ise bağlı oldukları otoritenin istekleri doğrultusunda karar alırlar. Bu durum da muhasebe mesleğinin profesyonelliğinin bir göstergesidir (Karabınar,2005:28).

2.3. Kültürel Açıdan Muhasebe Değerleri

1988 yılında Gray (Chanchani ve Willett; 2004) muhasebe alt kültüründeki uygulamaları doğrudan etkileyen 4 boyut tanımlamış ve bunlara “muhasebe değerleri” adını vermiştir. Bunlar; profesyonellik - statükoculuk, tekdüzecilik - esneklik, tutucu-iyimser ve şeffaf-gizlilik değerleridir. Bu değerler aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.(Karabınar 2005:47)

2.3.1. Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk

Muhasebe mesleğinin zorunlu yasal kontrol dışında elemanları üzerinde ne kadar bağımsız baskı kullanabileceği ve kullandığını açıklamaları bakımından önemli bir değerdir. Bağımsızlık ve yasal denetim konuları ile ilgili olduğundan Trompenaar'ın özalciliğe karşı evrensellik ve bireyciliğe karşı toplumculuk ilişkileriyle bağlantı kurabilir. Bağımsızlıktan kasıt herhangi bir yargıya varmadan önce yasal düzenlemeler haricindeki tüm şartların göz önüne alabilmesidir. Öte yanda, muhasebe sisteminin daha az profesyonel yargıya hak tanınması tüm şartlara uygulanabilir evrensel kuralların olduğu düşüncesini yansıtır.

Bu boyut; bireysel/profesyonel yorumların kullanımı, muhasebe konusunda gereksinim duyulan düzenlemelerin profesyonel meslek mensuplarının bizzat kendisi tarafından yapılmasına karşı resmi düzenlemelere uygunluğuna ve bu durumun kontrol edilmesi gerektiğine atıfta bulunur. Birinci kısımda profesyonellikten söz edilirken ikinci durumda statükocu bir yaklaşım söz konusudur. Bazı kaynaklarda statükoculuk “yasal kontrole uygunluk” olarak tercüme edilmiştir ve yerinde bir tercümedir. Muhasebe alt kültüründe profesyonellik derecesi muhasebe sistemindeki otoriteyi etkileme derecesini ifade eder. Yüksek profesyonellik derecesinde yüksek oranda “kendi kendine yetme” söz konusudur. Düşük profesyonellik derecesinde ise herhangi bir durum karşısında resmi kurumların müdahale etmesi beklentisi vardır. Bir ülkede profesyonellik düzeyi bireysellik ile doğru orantılıdır (Roxas ve diğ. Çeviren: Saltoğlu, 1999,s.63). Bunun yanında suçlu kültürlerin daha profesyonel, çekingen kültürlerin daha statükocu muhasebe iklimi yaratacağı söylenebilir.

2.3.2. Tekdüzeciğe Karşı Esneklik

Bu değer şirketlerin zaman içerisindeki tutarlılığının ve birbirleri ile mukayese edebilirliğinin muhasebe sistemleri içine hangi ölçüde katılabildiğini göstermektedir. Bunun Trompenaar'ın öznelciğe karşı evrensellik düşüncesiyle ilişkili olduğu öne sürülmüştür. Bir kültürde davranış biçimleri daha çok evrensel gerçeklere göre belirleniyorsa, o toplumun kurallarında yeknesaklık tercih ediliyor demektir. Öte yanda, doğru davranış biçimlerini belirlerken daha çok özel durumları dikkate alan kültürlerde muhasebe sistemleri dahil olmak üzere, hareket tarzlarından daha fazla esnekliğe hak tanındığı sonucuna varılır.

Tekdüzeci yaklaşım; yıllar itibari ile karşılaştırabilirliği sağlamak üzere tüm şirketlerde yeknesak muhasebe uygulamalarının olması gerektiğine daha çok vurgu yaparken esnek yaklaşım, her bir şirketin kendine özgü durumunun gerektirdiği muhasebe uygulamalarını kullanabilme serbestinin olması gerektiğine atıfta bulunur. Tekdüze derecesi ne kadar yüksekse o kadar daha düşük bir profesyonellik derecesinden ve daha sıkı kural ve prosedürlere uyma zorunluluğundan söz edilir.

(Roberts ve Salter; 1999: 123), (Choi; 2001:9)

Bu değer şirketin kendi isteği ile yaptığı seçimlerin türü ve içeriği ile yeni muhasebe kurallarının uygulamacılar tarafından kabullenme arzusunu ifade eder (Roberts ve Salter; 1999: 122). Kültürel boyutlardan “belirsizlikten kaçınma”, “bireysellik” ve “güç mesafesi” boyutları ile ilgilidir. Öte yandan Trompenaars'ın sınıflandırmasındaki evrensellik ile tekdüzelik arasında doğru orantı vardır (Roxas ve diğ., çeviren: Saltoğlu, 1999,s.63).

2.3.3. Tutuculuğa Karşı İyimserlik

Bu muhasebe değeri, muhasebe sistemlerinde ölçüm göreceği önemini yansıtır. Gelecekteki olayların belirsizlik derecesini ölçerken bazı sistemler çok dikkatli, bazıları ise daha iyimser davranır. Gelecekteki olayların ölçümüne ilişkin gösterilen göreceli dikkat, zaman (sırayla karşı eş-anlı), ve çevre (dış - yönlüye karşı iç - yönlü) faktörleri ile bağlantılı olarak genel kültürel yaklaşımları yansıtmaktadır. Olabilecek en kötü duruma göre hareket edilmesi, gelecekteki olayların daha çok geçmiştekilerin etkisiyle belirlendiği kültürel yaklaşımı yansıttığı düşünülmektedir. Bir başka deyişle, geçmişteki

kötü giden bir şeyin gelecekte de kötü gideceği düşünülmektedir. Bu da eş zamana yaklaşımın eş - anlı olduğunu göstermektedir. Gelecekteki olaylara daha iyimser bir yaklaşım ise geçmişte kötü giden bir şeyin mutlaka gelecekte de kötü gitmeyeceği şeklinde sıralı bakış açısına dayanmaktadır. Burada, geçmiş, bugün ve gelecek olmak üzere zamanın bütün öğeleri birbirinden ayrı düşünülmektedir.

Çevreye gelince, daha temkinli bir yaklaşım toplum fertlerinin doğayla olan ilişkilerinin daha dış - yönlü olduğunu gösterir. Bireyin (ya da kurumun) dışındaki tüm olaylar çevrenin bir parçası olarak düşünülür. Bu düşünce çerçevesinde bireyin ya da kurumun çevre üzerindeki kontrolü hiç yoktur ya da çok azdır. Toplum fertlerinin doğa ile olan ilişkilerinde iç - yönlü oldukları durumda ise hakim olan inanç bireylerin çevreyi kontrol edebilecekleri ve istedikleri gibi yönlendirebilecekleri doğrultusundadır. Bu yüzden, yaklaşımı, iç - yönlü olan bir kültür yapısında gelecekteki risklere karşı daha iyimser bakılabilmektedir.

İyimser (nikbin) muhasebe sistemlerinde, gelecekteki olaylara karşı daha iyimser, kendi istediğini yapabilme özgürlüğünün var olduğu, risk alabilen bir tutum sergilenirken tutucu muhasebe sistemlerinde belirsizlikle başa çıkabilmek için daha ölçülü ölçüm yöntemlerini kullanan, riskten korkan bir tavır söz konusudur. Başka bir deyişle tutuculuk da olabileceğin en kötüsünü bekleme / dikkate alma tavrı belirgindir. Yüksek oranda tutucu muhasebe sistemlerinde; kullanıla gelen ölçüm yöntemlerine bağlılık daha kuvvetlidir (Choi, 2001:9). Bir ülkedeki eş - anlılık ve dışa dönüklük ne kadar yüksekse tutuculuk da o kadar yüksektir (Roxas ve diğ. Çeviren: Saltor: 1999.s.63). Riskten kaçınan toplumların daha tutucu, riski seven ve şeffaflıktan yana tavır sergileyen toplumlarda daha iyimser muhasebe uygulamaları ortaya çıkacaktır.(Karabınar 2005:49)

2.3.4. Şeffaflığa Karşı Gizlilik

Muhasebe sistemlerinin gizliliği hangi ölçüde açıklıktan üstün tuttuğu ile ilgilidir. Trompenaar'ın bireyciliğe karşı toplumculuk yaklaşımları bu değerleri yansıtmaktadır. İşle ilgili bilginin açıklanmasında gizliliği tercih eden ülkelerin bireyci olma ihtimalleri'nin yüksek olduğu öne sürülmektedir. Özetle, karşı genel kavramı geniş anlamda başkalarının özel hayatı ile ne derece ilgilendiğini irdelemektedir. Gizliliğe

değer veren yaklaşım iş hayatıyla ilgili bilginin de yalnızca ilgililer tarafından bilinmesi gerektiği yönündedir.

Bu boyut; sadece şirket yöneticilerini ilgilendiren bilgilerin mali tablolarda yer alması gerektiğini savunan bir muhasebe sistemine karşın daha şeffaf, daha fazla kamuya açık bir muhasebe sistemine vurgu yapar. Gizlilik derecesi mali tablolarda hangi bilgilerin yer alıp almayacağını, açıklanacak bilginin kapsam ve düzeyini doğrudan etkiler. Gizlilik ne kadar yüksekse mali tablolarda yer alan bilgi sayısı da o derece az olacaktır (Choi, 2001:9). Bireysellik (Trompenaars'da özelcilik) ile gizlilik arasında doğru orantılı bir ilişki vardır. Başka deyişle bireysellik ne kadar yüksekse gizlilik de o kadar yüksektir (Roxas ve diğ. Çeviren: Saltor: 1999.s.63).

Yukarıdaki muhasebe değerlerinden tutucu ve tekdüzeci değerler o ülkedeki hesaplaşabilirlik düzeyi ile kamuya açıklanan muhasebe bilgilerinin kapsamını belirleyen önemli etkenlerdir. Gizlilik düzeyi, o ülkedeki şeffaflığın ve mali tablolardaki ayrıntıların derinliğini belirler. Profesyonellik değeri de o ülkedeki muhasebe uygulamalarının teknik yönünü, meslek örgütlenmesini ve muhasebecilerin etiksel algılamalarını belirleyen kültürel değerler olarak karşımıza çıkar (Chanchani ve Willett, 2004:131). Bu durum Tablo 2'deki gibi gösterilebilir. (Karabınar,2005:50).

Tablo 2: Hofstede'in Kültürel Boyutlarının Muhasebe Değerleri İle İlişkisi

Sosyal Değerler	Muhasebe Değerleri	Muhasebe Sistem ve Uygulaması
Bireysel-Kollektif Güç Mesafesi Belirsizlikten Kaçma Erkeklik-Dişilik Suçlu Kültür Çekingen Kültür	Profesyonellik, Tekdüzelik / Esneklik	Otorite ve otoritenin emirlerine uyma
	Tutuculuk-İyimserlik	Varlıkların ve karın ölçümü
	Gizlilik - Şeffaflık	Bilgilerin Duyurulması

↑
Geri Besleme

↑
Geri Besleme

2.4. Kültürün Raporlamaya Etkisi

Kültürel açıdan aynı grupta yer alan ülkelerin mali tablolarının da benzer olduğu bilimsel olarak kanıtlanmıştır. Kültürün mali raporlama üzerinde etkisi vardır (Sudarwan, 1995:61). Mali raporlamaya etki eden en önemli kültür ve muhasebe değerinin “tekdüzeci / esneklik” boyutu olduğu bilimsel olarak ortaya konmuştur. Özellikle kısa vadede mali tabloların hazırlanması ve sunulmasında muhasebeciler daha tutucu bir tavır takınmaktadırlar. Muhasebe değeri olarak gizliliğin baskın olduğu toplumlarda mali tabloların ayrıntılı olarak düzenlenmesi ve kamuya açıklanması beklenemez. Bu tür toplumlarda mali tabloların kamuya sunulmasındaki amaç sadece yasal yükümlülükleri karşılamaktır. Yapılan bir çalışmada Doğu ve Batı arasındaki en önemli fark raporlama noktasında ortaya çıkmıştır.

Muhasebenin, işletmenin gereksinim duyduğu bilgileri üretmek görevi vardır. Bu durumda muhasebenin görevi zamanla; yönetimin uygulamalarının sunumundan, karar almaya yardımcı olmaya, hesaplaşabilirliği sağlamaya varan değişik görevler yüklenmiştir. Bu görevlerin hepsi de her zaman varolmuştur. Fakat belli dönemlerde biri diğerlerine göre daha çok ön plana çıkmıştır. İstenen bilgilerin farklılaşması farklı değerlendirme ve ölçme yöntemlerinin kullanımını gerektirmiştir. Örneğin Batı’da 70’li yıllarda muhasebe bilgileri “karar verme” işinden sonra gelen bir konuma sahipken, 80’li yıllarda muhasebenin görevi belirsizliğe karşı şirketin moralini yüksek tutma olarak tanımlanmıştır (Velayutham ve Perera, 1996:76). Böyle olunca da muhasebe verilerinin işletme başarısızlıklarının tahmininde kullanılması gerektiği kabul edilmiştir. Daha yakın zamanlarda ise muhasebe; sözleşmeye bağlı işlerde (kredi sözleşmesi, yönetimin yatırımlarının geri dönüşü planları vb.) yol gösterici olarak kullanılmaya başlamıştır.

Doğu’da ise örgütler farklı yükümlülükler tarafından sarmalanmış farklı organizmalar olarak görülmüştür. Bazı yazarlar tarafından Japon firmalarında temel mali amacın (satışlardan sonra) vergi sonrası karı izlemek olduğu ortaya çıkarılmıştır. (Velayutham ve Perera, 1996: 77). Yine aynı çalışma, Japonya’da muhasebe verilerinin şirket başarısızlıklarının tahmininde çok az kullanıldığını ortaya koymuştur.

Her muhasebe değerinin baskın olduğu toplumlarda üretilen mali tabloların özellikleride farklı olacaktır. Bu farklılıklar Tablo 3’de gösterilmiştir. (Chanchani ve Willett; 2004:7’den geliştirilmiştir.)

Tablo 3: Muhasebe Değerleri-Mali Tabloların Özellikleri İlişkisi

Muhasebe Değerleri	Açıklanacak Bilgilerle İlgili Özellikler	Mali Tabloların Şekli
Profesyonellik	Kamuya Bilgi Sunumu Amaca Uygun Bilgi	
Tekdüzeci	Karşılaştırılabilirlik Tutarlılık	Tek tip hesaplar ve Tek tip muhasebe politikaları
Tutucu Gizlilik Esaslı	Bilginin Kalitesi Uygun zaman Önemlilik Tam Açıklama Doğruluk Güvenirlik Tarafsızlık Özün Önceliği Bilginin Kapsamı Hesap Edilebilirlik Karara Elverişlilik	Normal yayın tarihi Maliyet değerine karşın Pazar değeri Nakit akışı Piyasa ve maliyet değerinden düşük olan Toplanamayan bilgilerin kapsamı Açıklanan hesap sayısı Hesap grupları Ek mali tablolar

Mali tablolardaki tekdüzelik; mali tabloların karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını etkiler. Kültür, muhasebenin teknik ve mekanik uygulamalarından ziyade muhasebenin sosyal yönünü ve mali tabloların kamuya açıklanma amacı ve açıklanan bilgilerin kapsamını etkiler [(Chanchani ve Willett; 204:132). (Karabınar,2005:59).]

2.5. Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yargı

Bilinmektedir ki işletmeler son derece kompleks bir ortamda faaliyet gösterirler. Finansal raporlar bu kompleks işlemleri doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir biçimde bilgi kullanıcılarına iletir, daha doğrusu iletmesi gereken araçtır. Meslek mensupları bu faaliyeti muhasebe standartları ya da muhasebe prensipleri çerçevesinde yürütürler. Ancak muhasebe standartları her zaman, her problemi tam olarak çözmeye yetmeyebilir. Bu gibi hallerde muhasebeciler bu boşlukları kendi tecrübelerine dayanarak getirdikleri yorumlarla doldururlar. Muhasebeciler bu kararları aldıkları eğitim ve elde etmiş oldukları tecrübeye dayanarak verirler. Şüphesiz verdikleri bu kararlar, yani yaptıkları bu yargılar belirli sonuçlar doğurur. Verdikleri kararların sonuçları

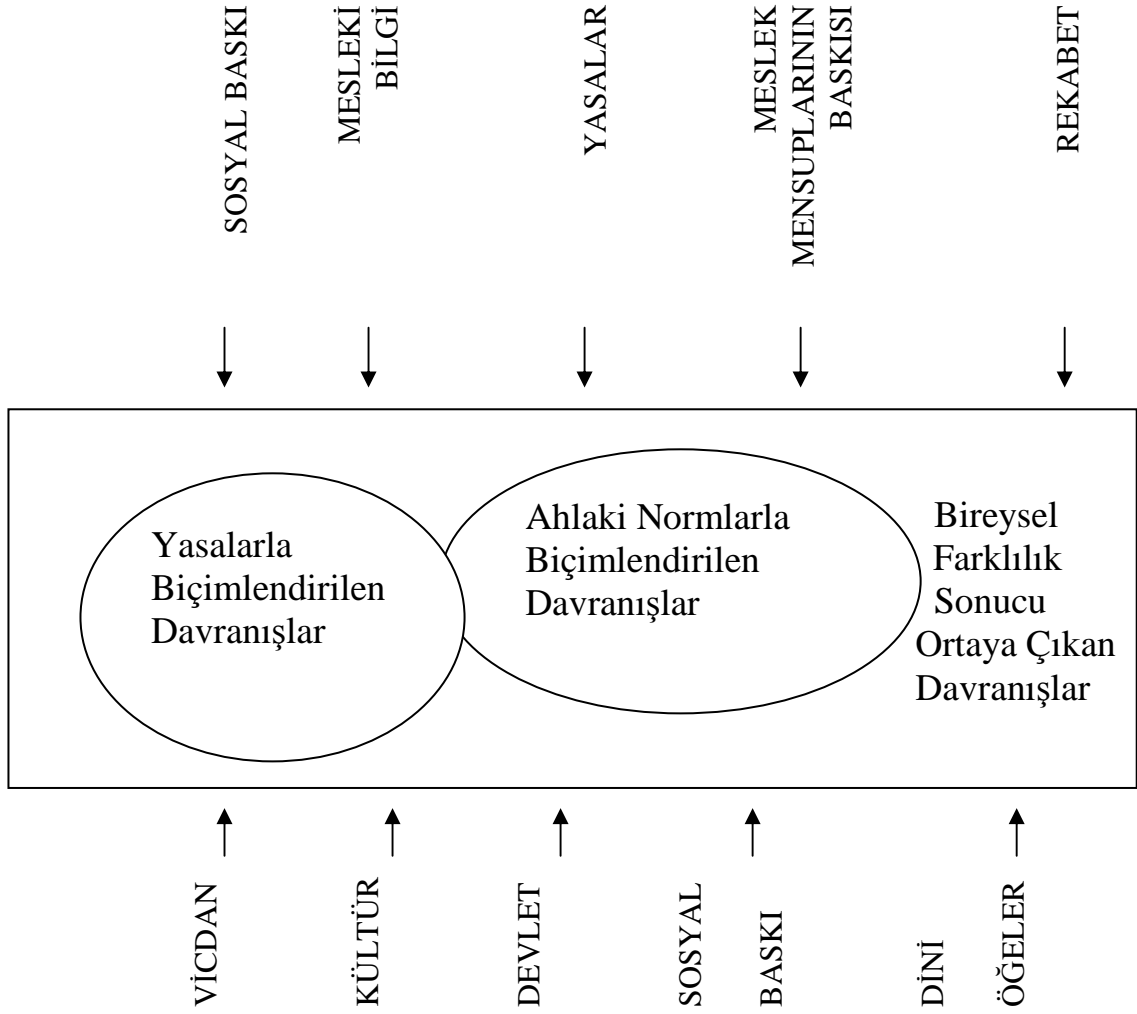
doğru olabileceği gibi yanlış, eksik ya da maksatlı ve taraflı da olabilir. Muhasebeciler bir anlamda kararlarının sorumluluğunu yüklenerek mesleki faaliyet yaparlar. Bu onların profesyonel olmalarının sonucudur. Ancak kabul edilmelidir ki, yargı kişiye özeldir. Aynı olay farklı kişiler tarafından farklı biçimde yorumlanabilir ve aynı olay farklı sonuçlarla raporlanabilir.

Muhasebeciler profesyonel olarak dürüst, ehliyet sahibi, tecrübeli kişiler olarak 'mesleki yargı' yapmalıdırlar.

Muhasebecileri profesyonel yapan olayların bel kemiğinde mesleki yargı bulunduğu gerçeği gerek kişiler gerekse meslek kurumları tarafından tartışmasız kabul edilmektedir. O halde mesleki yargı eğitilmiş bir yargı olmalıdır. Belirli bir karar verme durumunda, hangi mesleki yargının muhasebenin temel kavramlarına ve standartlarına daha uygun olacağı, muhasebecinin iyi eğitim görmüş, deneyimli olması halinde çoğunlukla belli olabilir. Böyle durumlarda muhasebeciden beklenen; karar seçeneklerinden en etik ve objektif olanı tarafsız bir biçimde seçmesidir. Bu seçimi de ancak mesleğinde her bakımdan donanımlı "iyi" muhasebeciler yapabilir. Meslek dışındaki kişilerin sonuçları anlaması muhasebecinin sorumluluğudur. Mesleki yargı kullanımı, meslek dışındaki kişilere de şirketi anlatmak zorunda olduğunu unutmamalıdır. Muhasebeciler bağımsız kararlar alabilmeli ve "kurallara bağlı" muhasebe uygulamasını "yaklaşımlara bağlı" muhasebe uygulaması ile birlikte uygulayabilmelidirler. Aksi takdirde bir kural uygulayıcısı olurlar ve uzmanlıklarını kaybederler.

Sosyal bilimlerin her alt disiplininde olduğu gibi; muhasebe sürecinin her noktasında da, bireyi göz ardı etmek, onu düşünmeden bazı değerlendirmeler yapmak, hiç şüphe yok ki yanlış sonuçlara gidilmesine neden olacaktır. Meslek elemanlarının bazı durumlarda ikileme düşmesinin nedeni, bireyin davranışlarını yönlendiren etkileyicilerin farklı olmasıdır. Şekil 4' de görüldüğu gibi bireyin davranışları iç dünyasında var olan ve dışarıdan gelen etkenlerle birleşerek sonuçta eylemi ortaya çıkmaktadır (Solaş 2006:1:15).

Şekil 4: İnsan Davranışları



Bireyin hareketlerini yönlendiren ve çoğu kez en büyük yaptırım gücüne sahip olan, bir yasanın geçerliliği için minimum düzeyde bir etik değer taşıdığı/taşıması gerektiği varsayılsa dahi, her zaman kanunla etik arasında bir boşluk kalmaktadır. Bunun nedeni kanunun geneli düzenlemiş olmasıdır. Kanunların objektifliği için temel kriter, genel olması yani bireye özgü olmamasıdır. Bu duruma rağmen, meslek elemanının davranışlarında, onu yönlendiren yasalar olmaktadır. Oluşan boşluklarda meslek elemanının bilgi ve tecrübesiyle mesleki yargı uygulaması sonuca gidilmesi açısından kaçınılmazdır. (C.Çukacı,2006:1)

2.6. Türkiye’de Muhasebe İklimi

Türkiye’deki kültürel değerlere ilişkin yapılmış bir çalışmanın sonucu aşağıdaki gibidir.

Türkiye'deki kültürel değerler dünya ortalaması ile karşılaştırıldığında; güç mesafesinin daha geniş, bireyselliğin daha düşük, eril değerlerin dünya ortalamasına yakın, riskten kaçınma düzeyinin ise yüksek olduğu görülür.

Bu çalışma eski tarihli olduğu için, özellikle 1980 ve 1990'lı yıllarda ülkemizin yaşadığı değişim ve gelişme sonucunda bu değerlerin değiştiği kesindir. Bu konuda yapılmış daha güncel çalışmalar arasında Sargut(2001),Aycan(2000 ve2003) çalışmaları önemli sonuçlar vermektedir. Sargut'a(2001:225) göre Türk kültürünün temel özellikleri şöyledir:

Türk kültürü ortaklaşa davranışı bireyciliğin önünde tutmaktadır. Sanıldığı aksine eril değerlerin hakim olmadığı yapılan çalışmalarla doğrulanmıştır (Sargut 2001:225). Belirsizlikten kaçınma eğilimi yüksektir. Başka deyişle belirlenimcilik (determinizm)egemendir. Güç mesafesinin geniş olduğu bir toplumdur. Bireylerin değişime direnci yüksektir. Bu görünüm itibariyle Türk Kültürünün daha çok Japon kültürüne benzer bir konumda olduğu söylenebilir (Karabınar,2005:77).

BÖLÜM 3: HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE MUHASEBE KÜLTÜR DEĞERLERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Kültürünün nasıl konumlandığını ortaya çıkarmak için muhasebe kültür değerlerinin incelenmesi amacıyla uygulanan anket ve anket sonuçlarının yorumlanarak daha önce yapılmış olan bir çalışma ile karşılaştırma üzerinde durulacaktır.

3.1. Metodoloji

Çalışmada izlenen yol ve uygulanan yöntem hakkında gerekli bilgiler bu bölümde açıklanmıştır.

3.1.1. Evren ve Örnekleme

Araştırmanın ana kütlesi İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında halka açık toplam 331 şirket olarak seçilmiştir. Bu şirketlerin tamamının muhasebecilerine telefon ile ulaşılmış, bu şirketlerden çalışmaya katılmayı kabul eden 200 üne anket uygulanmıştır. Bu oran ana kütleyle %64 oranında temsil etmektedir ve seçilen evren için kabul edilebilir örnek büyüklüğünün üzerindedir.

3.1.2. Verilerin Toplanması

Veriler yedi noktalı Likert ölçeği kullanılarak hazırlanmış 19 soruluk anket formu ile toplanmıştır. Muhasebecilere telefon ile ulaşılarak onayları alınmış anket formları elektronik posta adreslerine gönderilerek cevapları alınmıştır.

3.1.3. Verilerin Analizi ve Yorumlanması

Toplanan veriler SPSS (Statistical Package for Social Sciences) 10.0 programıyla analiz edilmiştir. Bu kapsamda elde edilen veri setine faktör analizi, varyans analizi (ANOVA), korelasyon analizi uygulanmış ve dağılım grafikleri incelenmiştir.

3.1.4. Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik analizi örnekleme yöneltilen soruların başka bir örnekleme aynı sonuçlara ulaşılıp ulaşılamayacağını ölçülmesidir. Bu nedenle yapılan çalışmanın güvenilirliği test edilmiştir. Elde edilen veriler Cronbach Alpha yöntemi ile sınanmıştır. Ankete ait

beklenen alfa değeri 0,60 ve üstüdür. Ulaşılan düzeltilmiş alfa değeri 0,6201 dir. 1 ve 2'nci sorular anket dışı bırakıldığında alfa değerinde fazla (düzeltilmiş alfa değeri = 62,2750) bir artış görülmemektedir.. Bu yüzden ilk iki soru anket dışında bırakılmamıştır. Bu konuda genel kabul görmüş olan oran 0,60-0,80 arasındır. Ayrıca Faktörlerin güvenilirlik analizleri birinci faktör için 0,6220, ikinci faktör için 0,6135, üçüncü faktör için 0,6215 ve dördüncü faktör için 0,6230 dur. Buna göre anketimizin ve her bir faktör grubunun elde edilen alfa değerine göre ölçeğin güvenilirlik değeri “güvenilir” kabul edilmiştir.

3.1.5. Muhasebecilerin Demografik Yapısı

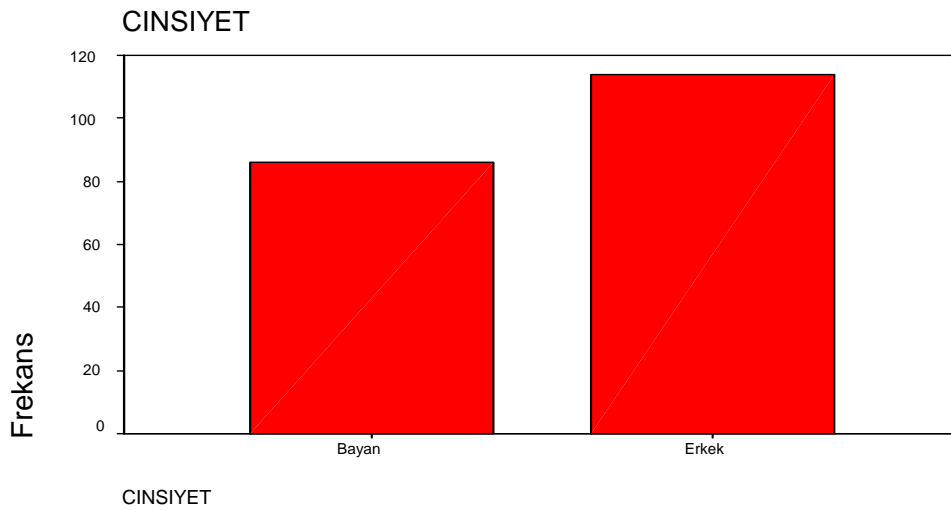
3.1.5.1. Cinsiyet

Anket için ulaşılan örneklem 200 kişiden oluşmaktadır. Bu örneklemin %43'ü bayan (86 kişi), %57'si ise erkektir (114 kişi).

Tablo 4: Cinsiyete göre dağılım tablosu

CINSİYET				
	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Bayan	86	43,0	43,0	43,0
Erkek	114	57,0	57,0	100,0
Toplam	200	100,0	100,0	

Şekil 5: Cinsiyete göre dağılım grafiği



Cinsiyete göre dağılım grafiğine baktığımızda, Bayan ve Erkek oranlarının çok yakın değerler olduğu görülmektedir. Bu oranlar araştırmadaki bayan ve erkek katılımcıların görüşlerinin homojen bir sonuç elde edilebilmesi için önemli bir faktördür.

3.1.5.2. Şehir

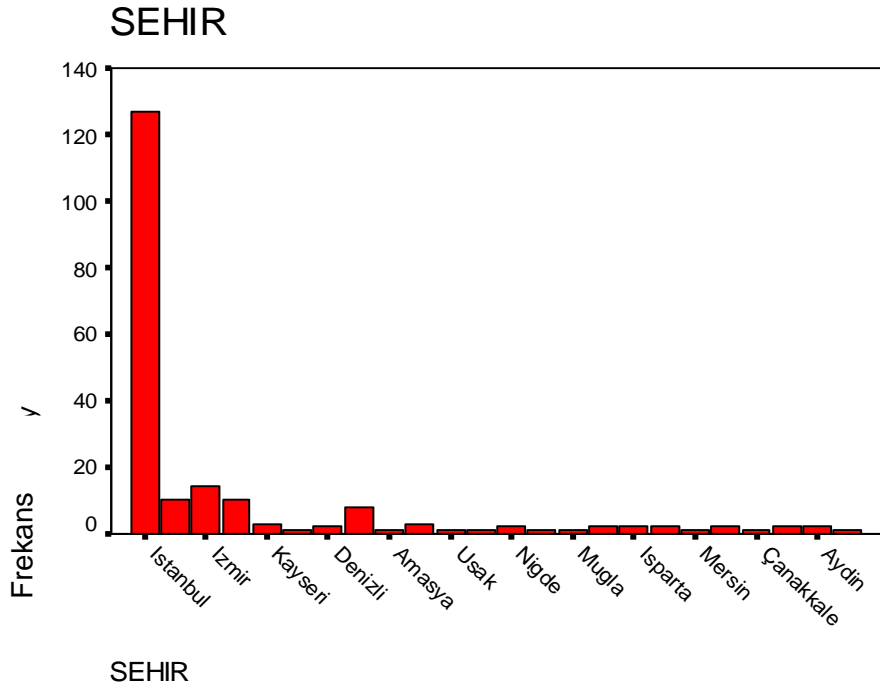
Anket için ulaşılan örnekleme oluşturan 200 kişi toplam 24 şehirde çalışmaktadır.

Tablo 5: Şehirlere göre dağılım tablosu

ŞEHİR	Frekans	Yüzde	Gerçek Yüzde	Kümülatif Yüzde
İstanbul	127	% 63,5	212	% 59
Ankara	10	% 5,00	18	% 55,5
İzmir	14	% 7,00	36	% 38,8
Kocaeli	10	% 5,00	13	% 76,9
Kayseri	3	% 1,50	4	% 75
Konya	1	% 0,50	1	% 100
Denizli	2	% 1,00	4	% 50
Bursa	8	% 4,00	14	% 57,1
Amasya	1	% 0,50	1	% 100
Adana	3	% 1,50	6	% 50
Uşak	1	% 0,50	1	% 100
Trabzon	1	% 0,50	2	% 50
Niğde	2	% 1,00	2	% 100
Karabük	1	% 0,50	1	% 100
Muğla	1	% 0,50	1	% 100
Kütahya	2	% 1,00	2	% 100
Isparta	1	% 0,50	2	% 50
Bolu	2	% 1,00	3	% 66,6
Mersin	2	% 1,00	2	% 100
Tekirdağ	2	% 1,00	2	% 100
Çanakkale	1	% 0,50	1	% 100
Balıkesir	2	% 1,00	2	% 100
Aydın	2	% 1,00	2	% 100
Mardin	1	% 0,50	1	% 100
TOPLAM	200	%100		

İstanbul' un büyük bir metropol olması ve birçok kültürü bir arada bulunduruyor olması araştırma için önemli bir kaynaktır. İstanbul'un %63 lük bir oranı temsil etmesi araştırmanın kültürde çeşitliliğe göre homojen bir araştırma olmasını sağlamaktadır. Katılımın 1,2 ve 3 olduğu şehirlerde temsil gücü zayıflığı dikkat çekmektedir.

Şekil 6: Şehirlere göre dağılım grafiği



3.1.5.3. Yaş

Anket için ulaşılan örneklem 200 kişiden oluşmaktadır.

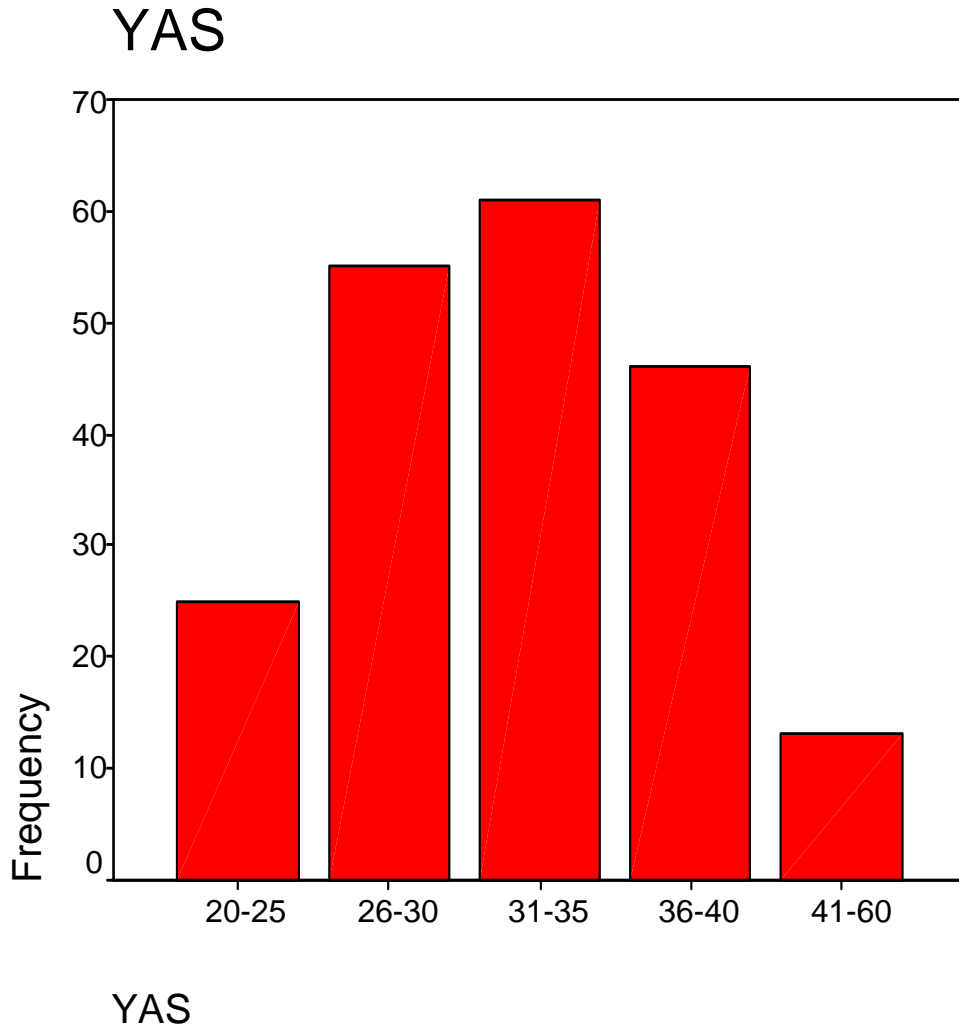
Tablo 6: Yaşa göre dağılım tablosu

YAŞ

	Frekans	Yüzde	Gerçek Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli 20-25	25	12,5	12,5	12,5
26-30	55	27,5	27,5	40,0
31-35	61	30,5	30,5	70,5
36-40	46	23,0	23,0	93,5
41-60	13	6,5	6,5	100,0
Toplam	200	100,0	100,0	

Grafikte görüldüğü gibi araştırma çeşitli yaş grupları üzerinde yapılmıştır. En yüksek orana sahip olan 31-35 yaş aralığıdır. En düşük oran ise 41-60 yaş aralığıdır.

Şekil 7: Yaşa göre dağılım grafiği



3.1.5.4. Sektör

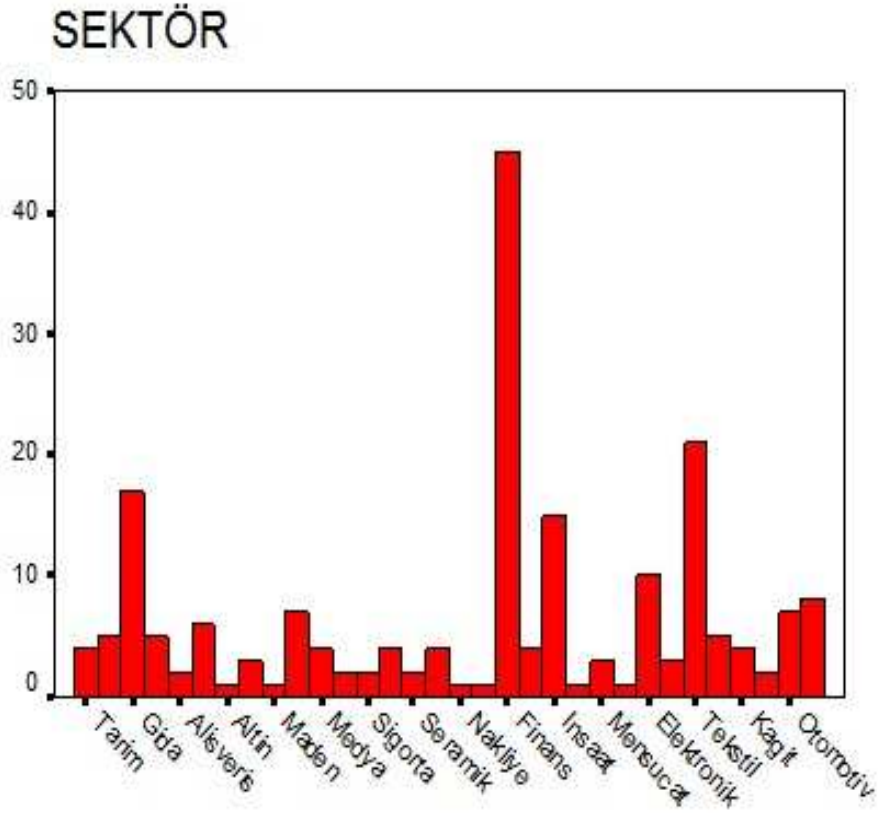
Anket için ulaşılan örneklem 200 kişiden oluşmaktadır. 200 kişi toplam 32 sektöre dağılmıştır.

Tablo 7: Sektörlere göre dağılım tablosu

SEKTÖR				
	Frekans	Yüzde	Gerçek Yüzde	Kümülatif Yüzde
Tarım	4	2,0	2,0	2,0
Ambalaj	5	2,5	2,5	4,5
Gıda	17	8,5	8,5	13,0
Plastik	5	2,5	2,5	15,5
Alışveriş	2	1,0	1,0	16,5
Demir-Çelik	6	3,0	3,0	19,5
Altın	1	,5	,5	20,0
Enerji	3	1,5	1,5	21,5
Maden	1	,5	,5	22,0
Turizm	7	3,5	3,5	25,5
Medya	4	2,0	2,0	27,5
Mobilya	2	1,0	1,0	28,5
Sigorta	2	1,0	1,0	29,5
İlaç	4	2,0	2,0	31,5
Seramik	2	1,0	1,0	32,5
Petrokimya	4	2,0	2,0	34,5
Nakliye	1	,5	,5	35,0
Metal	1	,5	,5	35,5
Finans	45	22,5	22,5	58,0
Sağlık	4	2,0	2,0	60,0
İnşaat	15	7,5	7,5	67,5
Kırtasiye	1	,5	,5	68,0
Mensucat	3	1,5	1,5	69,5
Telekomünikasyon	1	,5	,5	70,0
Elektronik	10	5,0	5,0	75,0
Elektrik	3	1,5	1,5	76,5
Tekstil	21	10,5	10,5	87,0
Kimya	5	2,5	2,5	89,5
Kağıt	4	2,0	2,0	91,5
Cam	2	1,0	1,0	92,5
Otomotiv	7	3,5	3,5	96,0
Bilgisayar	8	4,0	4,0	100,0
Toplam	200	100,0	100,0	

Ülke ekonomisinin en önemli sektörlerinden olan Gıda, Finans, İnşaat ve Tekstil sektörleri araştırmada %50 lik bir pay almaktadır. Bu sektörlerdeki alınan sonuçlar araştırmanın yoğunluğunun ülke ekonomisini ayakta tutan sektörler olması açısından önem teşkil etmektedir.

Şekil 8: Sektörlere göre dağılım grafiği



3.2. Dağılımların İncelenmesi

Bu bölümde 19 soruluk anket ile ilgili istatistiksel veriler belirlendikten sonra anket uygulamasının yapıldığı örnek grubu cinsiyet, yaş, şehir ve sektörel, dağılımına göre veriler dağılım grafikleri ve tabloları ile yorumlanacaktır.

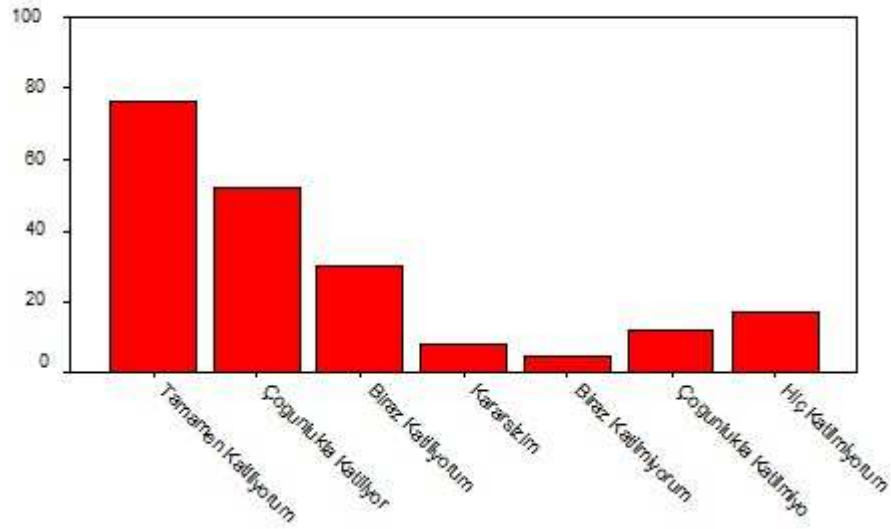
3.2.1. Anket Sorularına Verilen cevapların Dağılımı

Önerme 1. Şüphe durumunda kar ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir. (Örneğin; Stoklar,menkul kıymetler, alacaklar için karşılık ayrılması)

Tablo 8: 1 Numaralı önermenin dağılımı

	Frekans	Yüzde	
Geçerli Tamamen Katılıyorum	76	38,0	Ortalama : 2.03
Çoğunlukla Katılıyorum	52	26,0	
Biraz Katılıyorum	30	15,0	Standart Sapma : 3.03
Kararsızım	8	4,0	
Biraz Katılmıyorum	5	2,5	
Çoğunlukla Katılmıyorum	12	6,0	
Hiç Katılmıyorum	17	8,5	
Toplam	200	100,0	

Şekil 9: 1 Numaralı önermenin dağılım grafiği



Kar ve varlıkların düşük gösterildiği yönündeki önermedeki oy dağılımına bakarak önermeye iyimserlik yönünde cevap verenlerin oranı, tutucu bir görüş belirtenlere göre 1/3 oranında kalmıştır. Bu önermeye muhasebeciler kesin bir şekilde katılmaktadırlar. Bu onların açık bir şekilde tutucu bir anlayış içinde olduğunu göstermektedir.

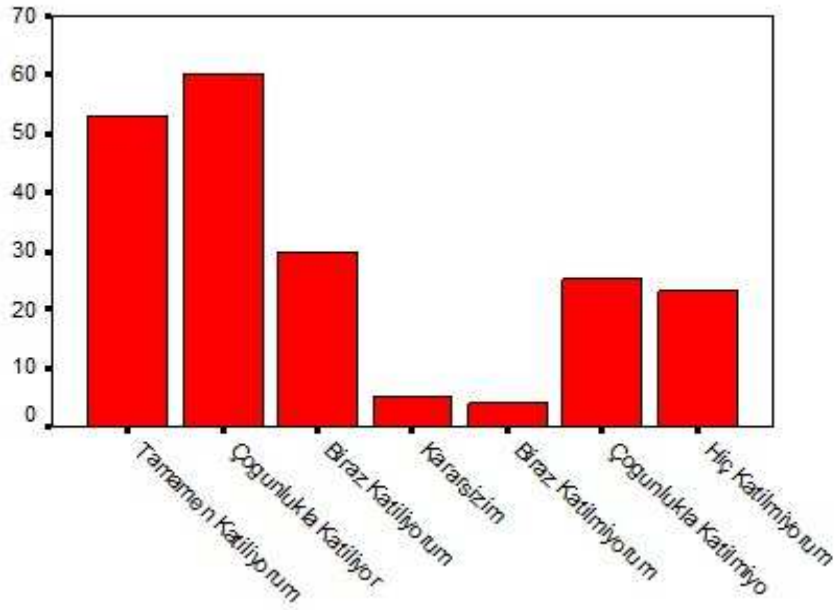
Önerme 2. Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye ve SPK tarafından belirlenmelidir.

Tablo 9: 2 Numaralı önermenin dağılımı

S2

	Frekans	Yüzde	
Tamamen Katılıyorum	53	26,5	Ortalama : 3.01
Çoğunlukla Katılıyorum	60	30,0	
Biraz Katılıyorum	30	15,0	Standart Sapma : 2.41
Kararsızım	5	2,5	
Biraz Katılmıyorum	4	2,0	
Çoğunlukla Katılmıyorum	25	12,5	
Hiç Katılmıyorum	23	11,5	
Toplam	200	100,0	

Şekil 10: 2 Numaralı önermenin dağılım grafiği



Bu önermeye verdikleri cevaplara göre muhasebeciler Amortisman kurallarının her farklı varlık grubu için Maliye ve SPK tarafından belirlenmesine önemli ölçüde katılmaktadırlar. Grafik de görüldüğü üzere en yüksek ilk üç oranda bu görüştedir. Önermeye katılmadığını belirtenlerin oranı az olsa da göz ardı edilmemelidir. Muhasebecilerimiz tekdüzeci bir yaklaşım içinde olmakla beraber %15 oranında esnekliği benimseyenler de mevcuttur.

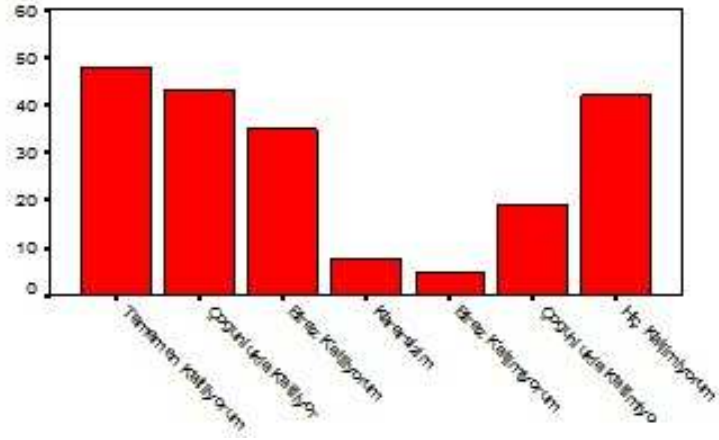
Önerme 3. Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için TÜRMOB tarafından belirlenmelidir.

Tablo 10: 3 Numaralı önermenin dağılımı

S3

	Frekans	Yüzde	
Geçerli Tamamen Katılıyorum	48	24,0	Ortalama : 3.5 Standart Sapma : 2.22
Çoğunlukla Katılıyorum	43	21,5	
Biraz Katılıyorum	35	17,5	
Kararsızım	8	4,0	
Biraz Katılmıyorum	5	2,5	
Çoğunlukla Katılmıyorum	19	9,5	
Hiç Katılmıyorum	42	21,0	
Toplam	200	100,0	

Şekil 11: 3 Numaralı önermenin dağılım grafiği



Tablo 10 a baktığımızda önermede çoğunluk belirli bir yönde hareket ederek Katılıyorum yönünde görüş bildirmiş ve tekdüze bir yaklaşım sergilemiştir. Ancak % 33 bir oranda önermeye katılmadığını belirterek esnek bir yaklaşım içerisinde.

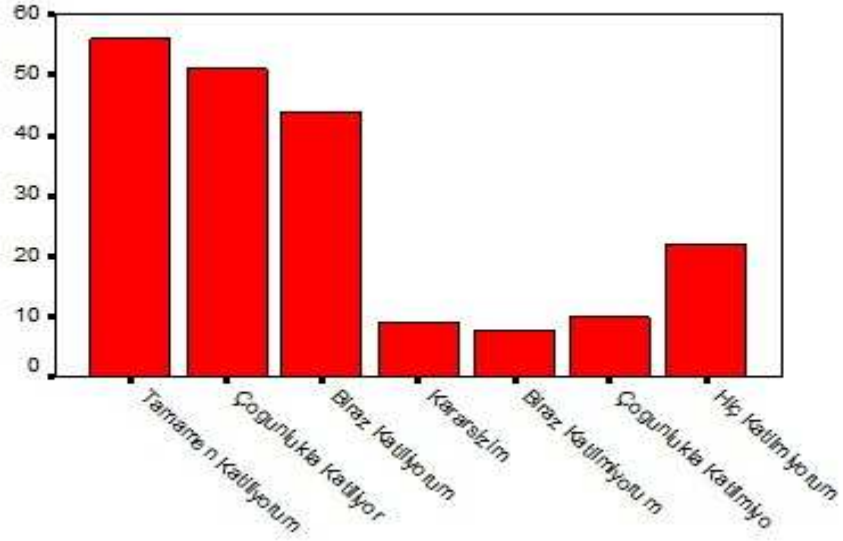
Önerme 4. Bilanço ve gelir tablosu işletme yöneticilerinden ziyade kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmelidir.

Tablo 11: 4 Numaralı önermenin dağılımı

S4

	Frekans	Yüzde	
Tamamen Katılıyorum	56	28,0	Ortalama : 2.32 Standart Sapma : 2.82
Çoğunlukla Katılıyorum	51	25,5	
Biraz Katılıyorum	44	22,0	
Kararsızım	9	4,5	
Biraz Katılmıyorum	8	4,0	
Çoğunlukla Katılmıyorum	10	5,0	
Hiç Katılmıyorum	22	11,0	
Toplam	200	100,0	

Şekil 12: 4 Numaralı önermenin dağılım grafiği



Tablo 11'e baktığımızda ankete katılanların büyük bir çoğunluğu muhasebe uygulamalarında; Şeffaflığa yönelimle olduğu ve bu oranın ankete katılanların 3/4' lük bir oranını temsil ettiği görülmektedir. Bu dağılım şeffaflık ilkesi açısından önemli bir göstergedir. Şekil 12'ye baktığımızda en yüksek ilk üç değer, önermeye katıldığı yönünde cevap vermiştir. Verilen cevapların yoğunluğuna bakıldığında muhasebe uygulamalarında gizlilikten yana görüş belirtenlerin oranı da azımsanmayacak derecededir.

Önerme 5: Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.

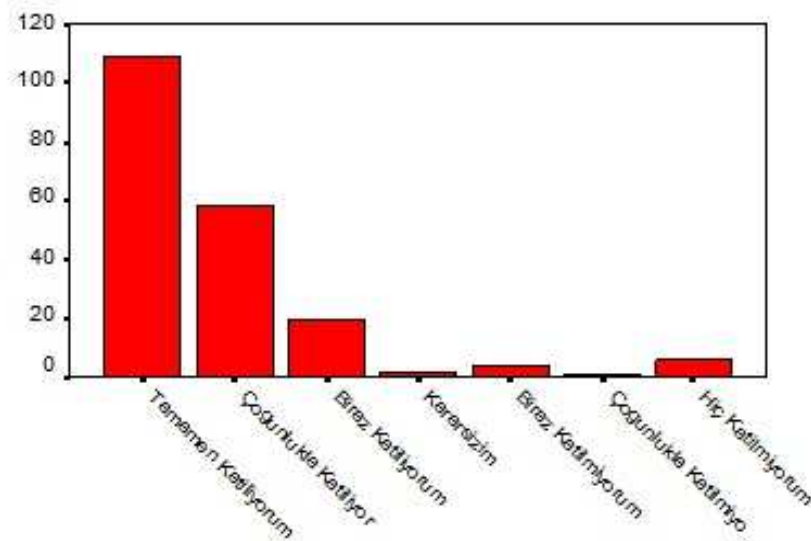
Tablo 12: 5 Numaralı önermenin dağılımı

S5

	Frekans	Yüzde	
Tamamen Katılıyorum	109	54,5	Ortalama : 1.8 Standart Sapma : 3.21
Çoğunlukla Katılıyorum	58	29,0	
Biraz Katılıyorum	20	10,0	
Kararsızım	2	1,0	
Biraz Katılmıyorum	4	2,0	
Çoğunlukla Katılmıyorum	1	,5	
Hiç Katılmıyorum	6	3,0	
Toplam	200	100,0	

Tablo.12' ye baktığımızda muhasebecilerin neredeyse tamamına yakını muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemelerin meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmasını istemektedir. Verilen cevaplardan bu kadar yüksek bir oranda ortak görüşün ortaya çıkması, Statükoculuğa karşı Profesyonelliğin çok daha baskın olduğunu göstermektedir. Katılımcıların hemen hemen hepsi profesyonellik çatısı altında toplanmışlardır. Bu onların kesin bir görüşe sahip olduklarını ve karamsar davranmadıklarını göstermektedirler.

Şekil 13: 5 Numaralı önermenin dağılım grafiği



Önerme 6 : Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha çok yararlıdır.

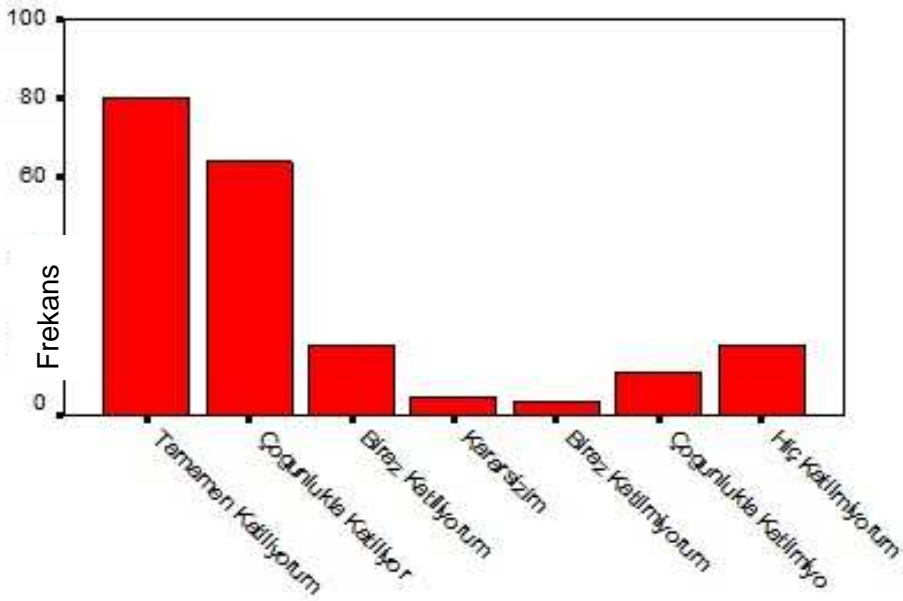
Tablo 13: 6 Numaralı önermenin dağılımı

S6

	Frekans	Yüzde	
Tamamen Katılıyorum	80	40,0	Ortalama : 2.46 Standart Sapma : 2.72
Çoğunlukla Katılıyorum	64	32,0	
Biraz Katılıyorum	18	9,0	
Kararsızım	5	2,5	
Biraz Katılmıyorum	4	2,0	
Çoğunlukla Katılmıyorum	11	5,5	
Hiç Katılmıyorum	18	9,0	
Toplam	200	100,0	

Tablo 13'e baktığımızda. Önermeye katılanlar tutuculuk dan yana tavır sergilemişlerdir. Bu önermeyi desteklemeyenler ise iyimserlik den yana cevap vermişlerdir. Şekil 14 e baktığımızda en yüksek yoğunluğun olduğu bölge "Tamamen Katılıyorum" bölümünde olduğu görülmektedir. "Çoğunlukla Katılıyorum" diyenlerin oranı da en yüksek 2. seviyededir. Katı bir tutuculuğun sergilendiği ve çok azda olsa kararsız davranan bir kısmın olduğu görülmektedir.

Şekil 14: 6 Numaralı önermenin dağılım grafiği



Önerme 7: Tüm şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır.

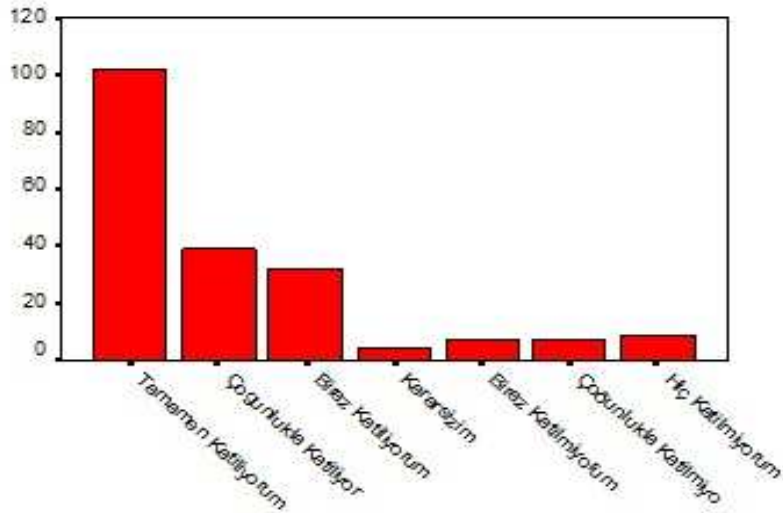
Tablo 14: 7 Numaralı önermenin dağılımı

S7

	Frekans	Yüzde	
Tamamen Katılıyorum	102	51,0	Ortalama : 2.15 Standart Sapma : 3.77
Çoğunlukla Katılıyorum	39	19,5	
Biraz Katılıyorum	32	16,0	
Kararsızım	4	2,0	
Biraz Katılmıyorum	7	3,5	
Çoğunlukla Katılmıyorum	7	3,5	
Hiç Katılmıyorum	9	4,5	
Toplam	200	100,0	

Tablo 14 e baktığımızda muhasebe değerlerinden tekdüzeliğe karşı esnekliği ölçen bu önermede katılımcıların büyük bir çoğunluğu şirketlerin mali tablolarının tek tip olması gerektiğini düşünmektedir. Yani bu önermede tekdüzeci bir yaklaşım elde edilmiştir. Bu durum sistemden gelen ve muhasebecilik mesleğini icra edenlerin alışık oldukları bir durumdur.

Şekil 15: 7 Numaralı önermenin dağılım grafiği



Önerme 8 : Mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.

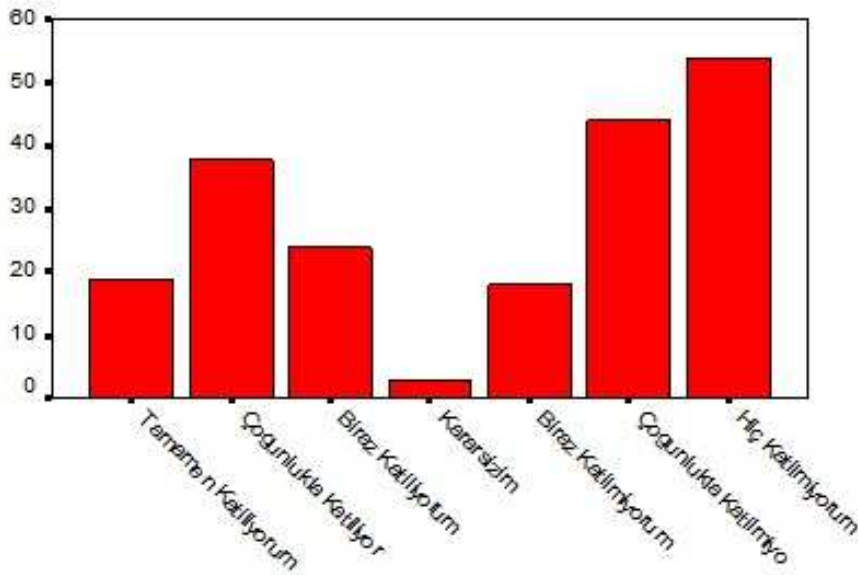
Tablo 15: 8 Numaralı önermenin dağılımı

S8

	Frekans	Yüzde	
Tamamen Katılıyorum	19	9,5	Ortalama : 4.5 Standart Sapma : 2.22
Çoğunlukla Katılıyorum	38	19,0	
Biraz Katılıyorum	24	12,0	
Kararsızım	3	1,5	
Biraz Katılmıyorum	18	9,0	
Çoğunlukla Katılmıyorum	44	22,0	
Hiç Katılmıyorum	54	27,0	
Toplam	200	100,0	

Tablo 15'e bakıldığında gizliliğe karşı şeffaflığı ölçmeye yarayan bu önermeye katılmayanlar yönünden daha ağır basmaktadır. Bu oranlar mevcut uygulamada gizlilikten yana olanlarla şeffaflıktan yana olanlar arasında çok büyük bir fark olmamakla beraber çoğunluğun şeffaflıktan yana olduğunu göstermektedir. Sonuç olarak mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmesi çoğunluk tarafından kabul görmeyen bir önermedir.

Şekil 16: 8 Numaralı önermenin dağılım grafiği



Önerme 9 : Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerieneceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler.

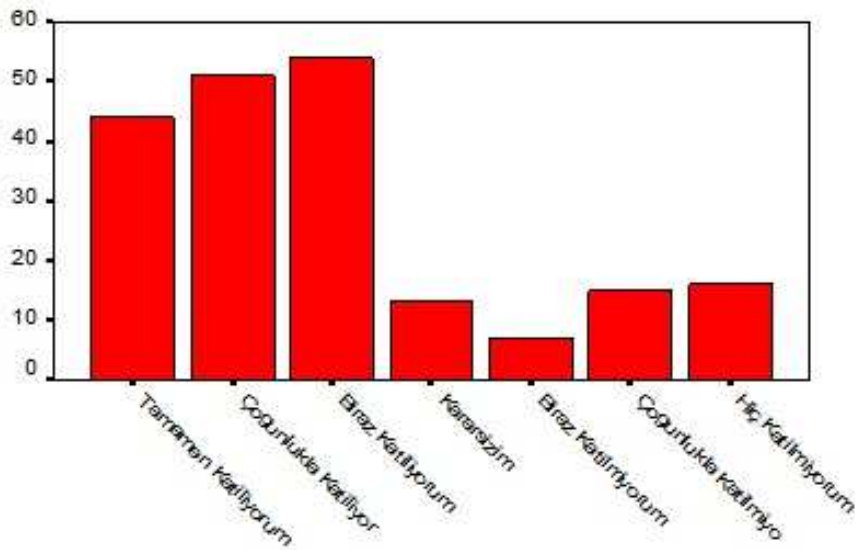
Tablo 16: 9 Numaralı önermenin dağılımı

S9

	Frekans	Yüzde	
Tamamen Katılıyorum	44	22,0	Ortalama : 2.93 Standart Sapma : 2.44
Çoğunlukla Katılıyorum	51	25,5	
Biraz Katılıyorum	54	27,0	
Kararsızım	13	6,5	
Biraz Katılmıyorum	7	3,5	
Çoğunlukla Katılmıyorum	15	7,5	
Hiç Katılmıyorum	16	8,0	
Toplam	200	100,0	

Tablo 16'ya baktığımızda Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerieneceğini en iyi sadece meslek mensupları belirler önermesinde ezici bir çoğunluk önermeye katıldığı yönünde cevap vermiştir. Bu oranlar mevcut uygulamada profesyonellik ilkesinin muhasebe meslek mensuplarının 2/3 'lük bölümü tarafından benimsendiğini göstermektedir. Kararsız olduğu yönde görüş belirtenlerin oranı büyük bir oran olmasa da önemsenecek derecede bir orandır.

Şekil 17: 9 Numaralı önermenin dağılım grafiği



Şekil 17’ye baktığımızda yoğunluğun “Tamamen Katılıyorum” ve “Biraz Katılıyorum” bölümlerinde en üst seviyelere ulaştığını görmekteyiz. En yüksek ilk üç değer az veya çok katılıyorum seçeneklerinden biri olması bir başka önemli noktadır.

Önerme 10 : Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır

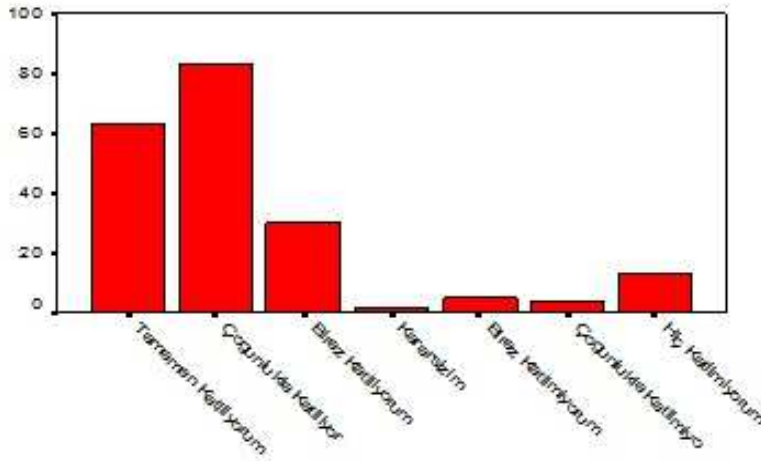
Tablo 17: 10 Numaralı önermenin dağılımı

S10

	Frekans	Yüzde	
Tamamen Katılıyorum	63	31,5	Ortalama : 2.03 Standart Sapma : 3.03
Çoğunlukla Katılıyorum	83	41,5	
Biraz Katılıyorum	30	15,0	
Kararsızım	2	1,0	
Biraz Katılmıyorum	5	2,5	
Çoğunlukla Katılmıyorum	4	2,0	
Hiç Katılmıyorum	13	6,5	
Toplam	200	100,0	

Tablo 17’ye baktığımızda önermeye katıldığını belirtenlerin ve önermeye katılmadığını belirtenlerin oranları arasındaki farkın çok fazla olması muhasebe meslek mensuplarının çoğunun mevcut uygulamalarında cari piyasa değeri kullanmayı tercih ettiğini göstermektedir. Verilen cevaplar tutucu bir görüşün baskın bir şekilde kabullenildiği ortaya çıkmaktadır. Küçük bir bölüm iyimserlik ilkesinden yana olsa da çok büyük bir fark ile tutuculuk ilkesi ağır basmaktadır.

Şekil 18: 10 Numaralı önermenin dağılım grafiği



Şekil 18'e baktığımızda "Tamamen Katılıyorum" , "Çoğunlukla Katılıyorum", "Biraz Katılıyorum" seçenekleri yoğunluğun tamamına yakınına kapsamaktadır. Bu yoğunluğun zirve noktası , "Çoğunlukla Katılıyorum" seçeneğidir.

Önerme 11 : Muhasebe politikaları (stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilebilir.

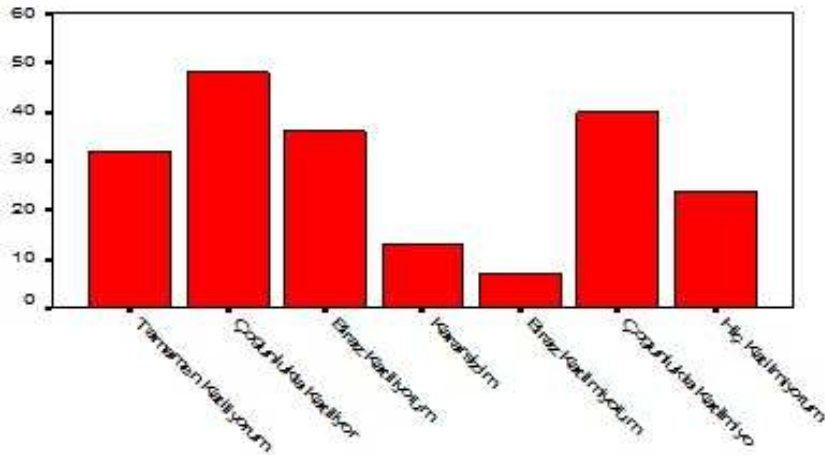
Tablo 18: 11 Numaralı önermenin dağılımı

S11

	Frekans	Yüzde	
Tamamen Katılıyorum	32	16,0	Ortalama : 3.41 Standart Sapma : 2.25
Çoğunlukla Katılıyorum	48	24,0	
Biraz Katılıyorum	36	18,0	
Kararsızım	13	6,5	
Biraz Katılmıyorum	7	3,5	
Çoğunlukla Katılmıyorum	40	20,0	
Hiç Katılmıyorum	24	12,0	
Toplam	200	100,0	

Tablo 18'e bakıldığında Tekdüzelige karşı esnekliğin ölçüldüğü bu önermede katılımcıların büyük bir çoğunluğu esneklik den yana görüş bildirmiştir. Tekdüzeci yaklaşımda bulunanların oranında oldukça yüksektir , yaklaşık olarak 1/3'lük bir kısım tek düzeciliği istemektedir. Kararsız olduğunu ifade edenlerin oranı Kararsızım seçeneği için yüksek bir orandır.

Şekil 19: 11 Numaralı önermenin dağılım grafiği



Şekil 19’da görüldüğü gibi soruya verilen cevaplardan en yüksek değerlere sahip olan “Çoğunlukla Katılıyorum” ve “Çoğunlukla Katılmıyorum” noktasında en yüksek seviyededir. Bu şekilde varacağımız sonuç ankete katılanların mevcut uygulamalarında muhasebe politikalarını değiştirmeyi tercih ederek esnek bir yaklaşım içinde olmalarıdır.

Önerme 12 : Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almalıdır.

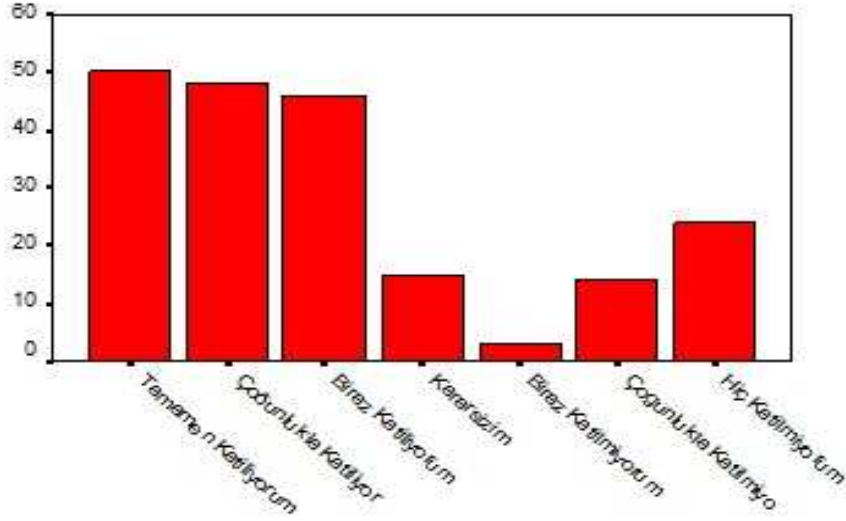
Tablo 19: 12 Numaralı önermenin dağılımı

S12

	Frekans	Yüzde	
Tamamen Katılıyorum	50	25,0	Ortalama : 3.2 Standart Sapma : 2.32
Çoğunlukla Katılıyorum	48	24,0	
Biraz Katılıyorum	46	23,0	
Kararsızım	15	7,5	
Biraz Katılmıyorum	3	1,5	
Çoğunlukla Katılmıyorum	14	7,0	
Hiç Katılmıyorum	24	12,0	
Toplam	200	100,0	

Tablo 19’a bakıldığında gizliliğe karşı şeffaflık değerinin ölçülmesinde kullanılan bu önermeye büyük bir kısım şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almalıdır derken küçük bir kısım ise almamalıdır yönünde görüş bildirmiştir. Grafiğe baktığımızda önermeye az veya çok katılanların oranının yüksek oluşu dikkat çekmektedir. Elde edilen bu verilerin doğrultusunda ankete katılanların bu konuda şeffaflıktan yana tavır sergiledikleri oldukça açıktır. Kararsızım diyenlerin oranı kararsızlar için yüksek bir orandır. Önermeye katılmadığını belirtenlerin bu kararında Türk kültür yapısının muhasebeye etkileri ve şirket sahiplerinin tutumları da etkili rol oynadığı değerlendirilmektedir.

Şekil 20: 12 Numaralı önermenin dağılımı grafiği



Önerme 13 : Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilir.

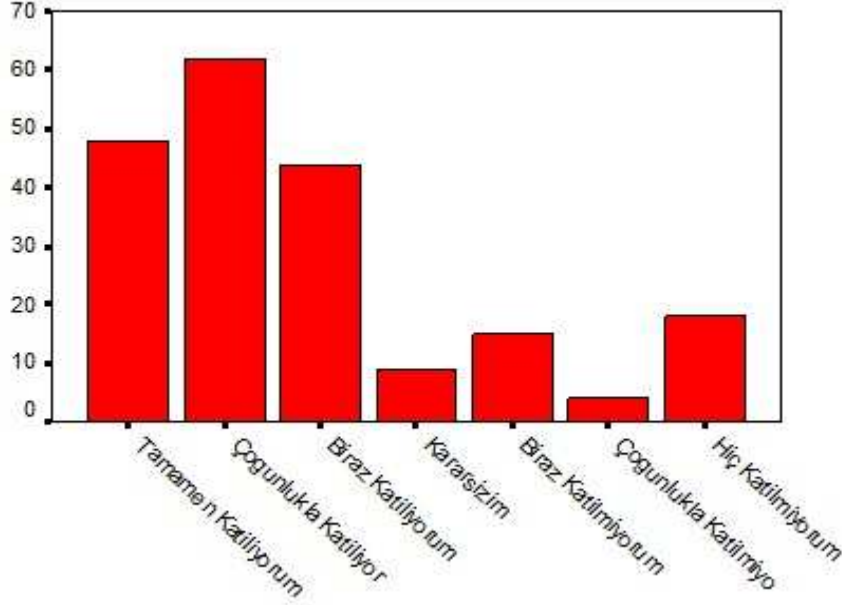
Tablo 20: 13 Numaralı önermenin dağılımı

S13

	Frekans	Yüzde	
Tamamen Katılıyorum	48	24,0	Ortalama : 2.87 Standart Sapma : 2.47
Çoğunlukla Katılıyorum	62	31,0	
Biraz Katılıyorum	44	22,0	
Kararsızım	9	4,5	
Biraz Katılmıyorum	15	7,5	
Çoğunlukla Katılmıyorum	4	2,0	
Hiç Katılmıyorum	18	9,0	
Toplam	200	100,0	

Tablo 20 ye bakıldığında Statükoculuğa karşı profesyonelliğin değerini ölçmede kullanılan bu önermede mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilir diyenler yüksek bir orandayken bu önermeye katılmayanların oranı düşüktür. Bu oranlar bize büyük bir çoğunluğun profesyonellik ilkesini desteklediğini göstermiştir.

Şekil 21: 13 Numaralı önermenin dağılım grafiği



Önerme 14 : Fiyatların yükseldiği dönemlerde duruma uygun değerlendirme yöntemleri kullanılmalıdır.

Tablo 21: 14 Numaralı önermenin dağılımı

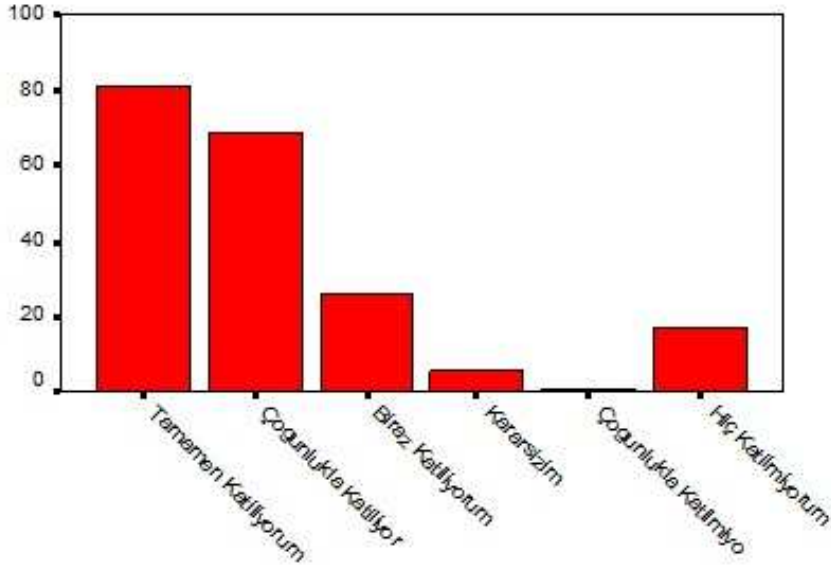
S14

	Frekans	Yüzde	
Geçerli Tamamen Katılıyorum	81	40,5	Ortalama : 2.24 Standart Sapma : 2.89
Çoğunlukla Katılıyorum	69	34,5	
Biraz Katılıyorum	26	13,0	
Kararsızım	6	3,0	
Çoğunlukla Katılmıyorum	1	,5	
Hiç Katılmıyorum	17	8,5	
Toplam	200	100,0	

Tablo 21'e bakıldığında Tutuculuğa karşı iyimserlik değerini ölçmekte kullanılan bu önermeye büyük bir kısım fiyatların yükseldiği dönemlerde duruma uygun değerlendirme yöntemleri kullanılmalıdır derken , düşük bir oran ise aksi yönde cevap vermiştir. Ezici bir çoğunluk iyimserlikten yana olduğu oldukça açıktır. Aradaki farkın bu kadar büyük olması ankete katılanların %90'lık bir bölümünün aynı görüşte olmasından

kaynaklanmaktadır. Tabloya bakıldığında biraz katılmıyorum seçeneğinin hiç seçilmediğini ve önermeye katılmayanların neredeyse hepsinin hiç Katılmıyorum seçeneğini seçmesi önemli bir noktadır.

Şekil 22: 14 Numaralı önermenin dağılım grafiği



Önerme 15 : Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.

Tablo 22: 15 Numaralı önermenin dağılımı

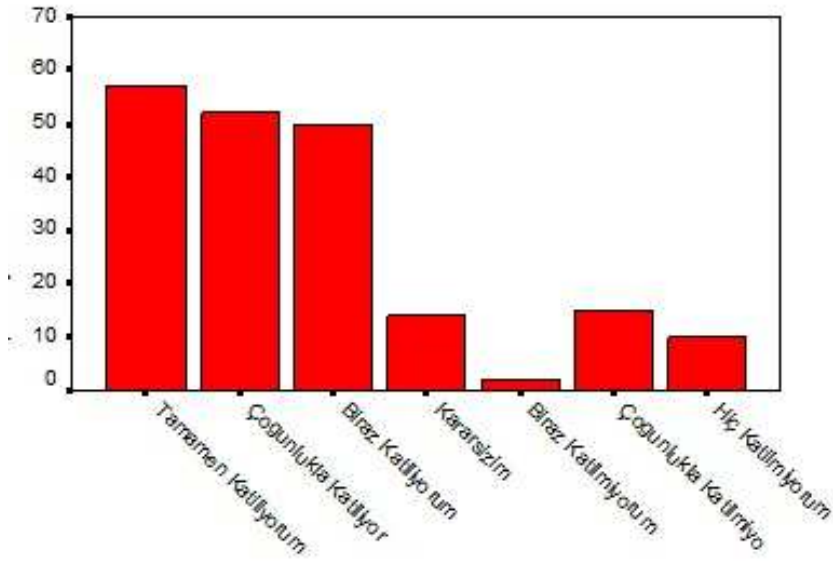
S15

		Frekans	Yüzde		
Geçerli	Tamamen Katılıyorum	57	28,5	Ortalama	: 2.68
	Çoğunlukla Katılıyorum	52	26,0		
	Biraz Katılıyorum	50	25,0	Standart Sapma	: 2.58
	Kararsızım	14	7,0		
	Biraz Katılmıyorum	2	1,0		
	Çoğunlukla Katılmıyorum	15	7,5		
	Hiç Katılmıyorum	10	5,0		
	Toplam	200	100,0		

Tablo 22'ye bakıldığında tekdüzeciliğe karşı esnekliği ölçmekte kullanılan bu önermede katılımcıların çoğunluğu mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısının

arttırılmasından yana cevap verirken, düşük bir kısım ayrıntıların arttırılmasına olumsuz yönde cevap vermişlerdir. Bu oranlardan çıkarılacak sonuç esnek bir tutum olmasını isteyenlerin oranı oldukça fazladır. Katılımcılar esnek bir yapıyı tercih etmişlerdir. Tekdüzeciliği savunanların oranı azda olsa belirli bir oranda bu yönde istek vardır. Kararsızların oranına bakıldığında verilen cevaplar kararsızlar için önemli bir orandır.

Şekil 23: 15 Numaralı önermenin dağılım grafiği



Önerme 16 : Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.

Tablo 23: 16 Numaralı önermenin dağılımı

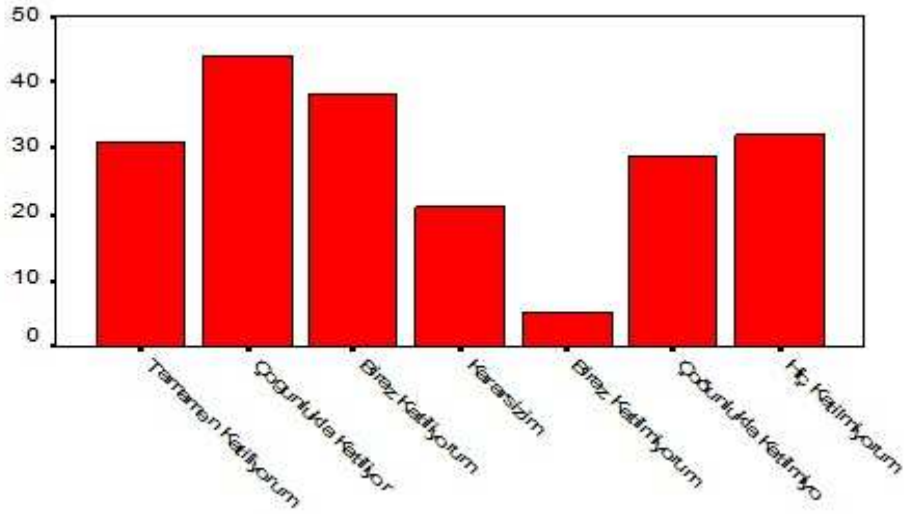
S16

	Frekans	Yüzde	
Geçerli Tamamen Katılıyorum	31	15,5	Ortalama : 3.69 Standart Sapma : 2.18
Çoğunlukla Katılıyorum	44	22,0	
Biraz Katılıyorum	38	19,0	
Kararsızım	21	10,5	
Biraz Katılmıyorum	5	2,5	
Çoğunlukla Katılmıyorum	29	14,5	
Hiç Katılmıyorum	32	16,0	
Toplam	200	100,0	

Tablo 23'e bakıldığında gizliliğe karşı esnekliği ölçmekte kullanılan bu önermede katılımcıların yarısından fazla bir kısmı mali tablolarda yöneticilerin işletme ile ilgili

tahminlerinin de olmasını desteklerken düşük bir kısım bu tahminlerin mali tablolarda olmasını desteklememektedir. Verilen cevaplar Katılımcıların çoğunluğunun esneklikten yana bir tutum içerdiklerini göstermektedir. Oranlara bakıldığında Katılımcıların yaklaşık 1/3'ü gizlilikten yana görüş bildirmişlerdir, bu oran azımsanmayacak kadar büyüktür.

Şekil 24: 16 Numaralı önermenin dağılım grafiği



Önerme 17 : Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartlara sahiptirler.

Tablo 24: 17 Numaralı önermenin dağılımı

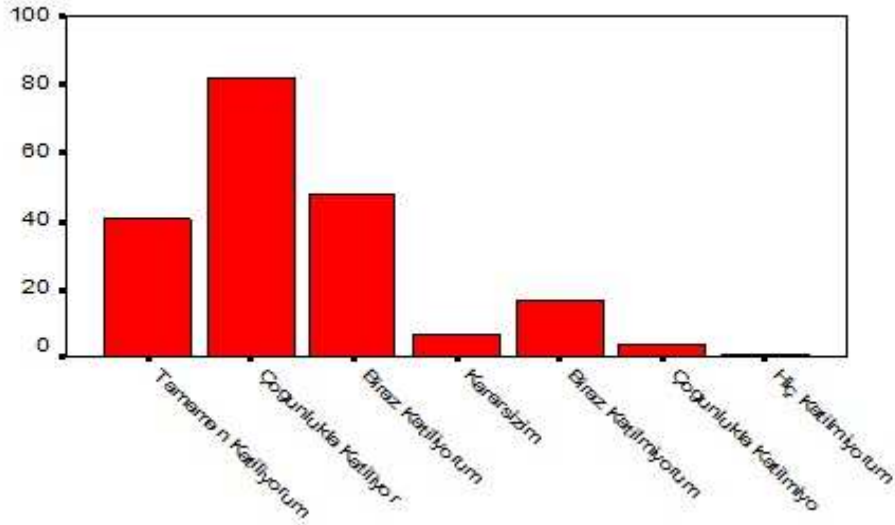
S17

	Frekans	Yüzde	
Tamamen Katılıyorum	41	20,5	Ortalama : 2.46 Standart Sapma : 2.72
Çoğunlukla Katılıyorum	82	41,0	
Biraz Katılıyorum	48	24,0	
Kararsızım	7	3,5	
Biraz Katılmıyorum	17	8,5	
Çoğunlukla Katılmıyorum	4	2,0	
Hiç Katılmıyorum	1	,5	
Toplam	200	100,0	

Tablo 24'e bakıldığında statükoculuğa karşı profesyonellik değerinin ölçülmesinde kullanılan bu önermede oldukça yüksek bir kısım muhasebe meslek mensuplarının

yüksek düzeyde etik standartlara sahip olduklarını düşünmektedir. Az bir kısım ise bu önermeye katılmadığını ifade etmiştir. Bu ortalamalar yüksek bir profesyonellik düzeyini ifade etmektedir. Hiç katılmıyorum seçeneğinin yok denecek kadar az bir orana sahip olması muhasebe meslek mensuplarının profesyonellik değerini benimsediklerinin başka bir göstergesidir.

Şekil 25: 17 Numaralı önermenin dağılım grafiği



Önerme 18 : Muhasebeciler üst yönetimin vereceği kararları yönlendirebiliyorlar.

Tablo 25: 18 Numaralı önermenin dağılımı

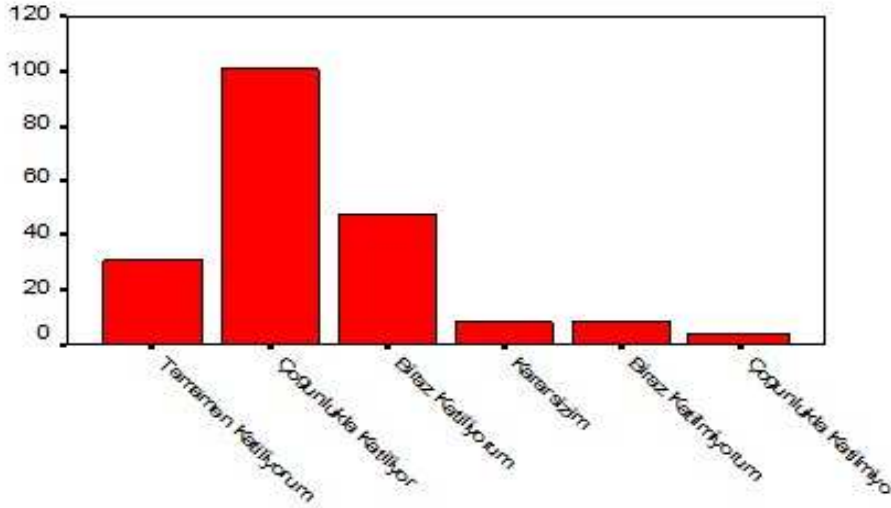
S18

	Frekans	Yüzde	
Tamamen Katılıyorum	31	15,5	Ortalama : 2.36 Standart Sapma : 2.79
Çoğunlukla Katılıyorum	101	50,5	
Biraz Katılıyorum	48	24,0	
Kararsızım	8	4,0	
Biraz Katılmıyorum	8	4,0	
Çoğunlukla Katılmıyorum	4	2,0	
Toplam	200	100,0	

Tablo 25'e bakıldığında neredeyse katılımcıların hepsi muhasebecilerin üst düzey yöneticilerin vereceği kararları yönlendirebildikleri doğrultusunda cevap vermişlerdir. Oranlar muhasebeci meslek mensupları için profesyonellik değerinin ne kadar üst seviyede olduğunu göstermektedir. Önermeye katılmayanların oranına bakıldığında çok

az bir oran olduğu bununda bir kısmının biraz Katılmıyorum seçeneğinin oluşturması önemli bir noktadır. Ayrıca önermeye tam olarak katılmayan katılımcının olmaması da dikkat çekici başka bir noktadır.

Şekil 26: 18 Numaralı önermenin dağılım grafiği



Önerme 19 : Muhasebeciler herhangi bir boşluk durumunda takdirlerini (mesleki yargılarını) yasalar yerine GKMİ ve standartlar doğrultusunda kullanırlar.

Tablo 26: 19 Numaralı önermenin dağılımı

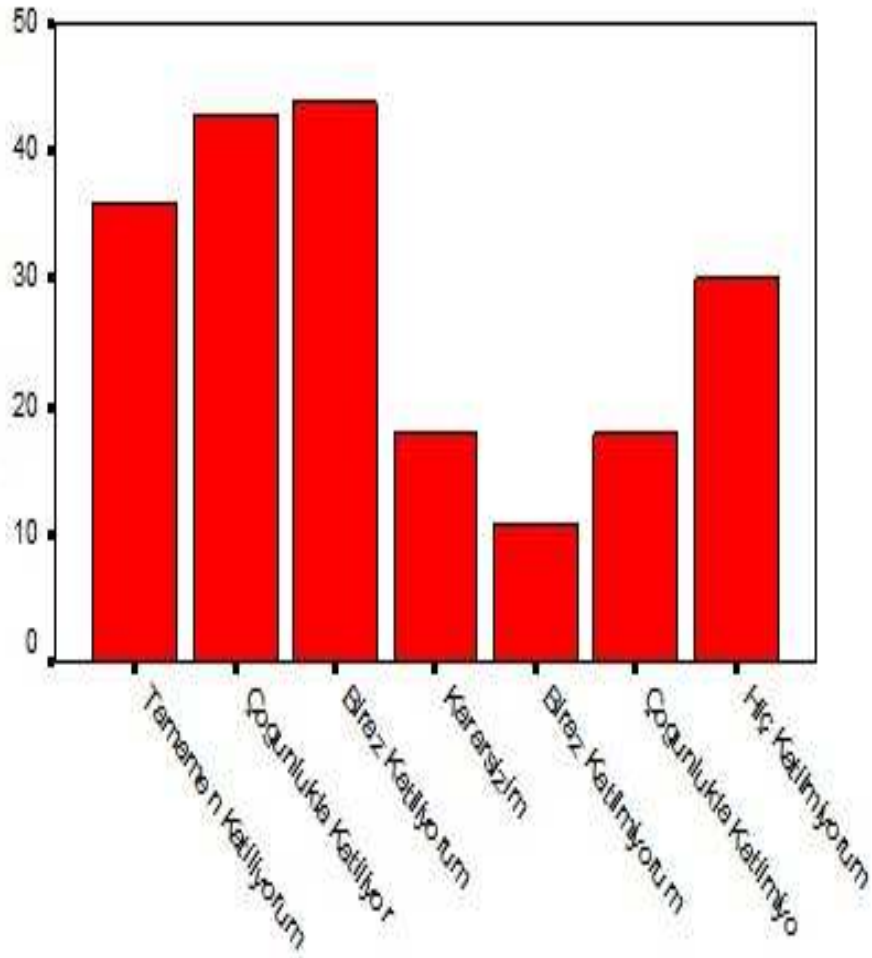
S19

	Frekans	Yüzde	
Tamamen Katılıyorum	36	18,0	Ortalama : 3.5 Standart Sapma : 2.22
Çoğunlukla Katılıyorum	43	21,5	
Biraz Katılıyorum	44	22,0	
Kararsızım	18	9,0	
Biraz Katılmıyorum	11	5,5	
Çoğunlukla Katılmıyorum	18	9,0	
Hiç Katılmıyorum	30	15,0	
Toplam	200	100,0	

Tablo 26'ya bakıldığında Katılımcıların büyük çoğunluğu profesyonellikten yana bir tercih kullanmıştır. Kararsız olduğu yönde cevap veren katılımcıların oranı kararsız seçeneği için yüksek bir orandır. Katılımcılar mesleki yargı noktasında kendilerini eğitilmiş, tecrübeli, ehliyet sahibi dürüst insanlar olarak görmektedirler.

Muhasebeciler boşluk durumunda en iyi takdir hakkını kendilerinin kullanacağını, yapılacak tahminlerle ilgili olarak en iyi donanıma kendilerinin sahip olduklarını düşündükleri için en isabetli karar ve tahmini kendilerinin yapacağını değerlendirmektedirler.

Şekil 27: 19 Numaralı önermenin dağılım grafiği



Tablo 27: Önermelerin Ortalamaları ve Standart Sapmaları

Önermeler	Ortalamalar	Standart Sapma
1.Şüpheli durumda kar ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir. (Örneğin; Stoklar,menkul kıymetler,alacaklar için karşılık ayrılması)	2.03	3.03
2.Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye ve SPK tarafından belirlenmelidir.	3.01	2.41
3.Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için TÜRMOB tarafından belirlenmelidir.	3.5	2.22
4. Bilanço ve gelir tablosu işletme yöneticilerinden ziyade kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmelidir.	2.32	2.82
5.Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.	1.8	3.21
6.Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha çok yararlıdır.	2.46	2.72
7. Tüm şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır.	2.15	3.77
8.Mali tablolarda minimum düzeydedetaylı bilgiye yer verilmelidir.	4.5	2.22
9.Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerlendirileceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler.	2.93	2.44
10.Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır.	2.03	3.03
11.Muhasebe politikaları (stok değerlendirme,amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilebilir.	3.41	2.25
12. Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki mali tablolarda yer almalıdır.	3.2	2.32
13. Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilir.	2.87	2.47
14....Fiyatların yükseldiği dönemlerde duruma uygun değerlendirme yöntemleri kullanılmalıdır.	2.24	2.89
15.Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.	2.68	2.58
16.Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.	9.69	2.18
17. Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartlara sahiptirler.	2.46	2.72
18.Muhasebeciler üst yönetimin vereceği kararları yönlendirebiliyorlar.	2.36	2.79
19.Muhasebeciler herhangi bir boşluk durumunda takdirlerini(mesleki yargılarını)yasalar yerine GKMİ ve standartlar doğrultusunda kullanırlar.	3.5	2.22

3.3. Korelasyon Analizi

Korelasyon analizi, iki değişken arasındaki doğrusal ilişkiyi veya bir değişkenin iki veya daha çok değişken ile olan ilişkisini test etmek, varsa bu ilişkinin derecesini ölçmek için kullanılan istatistiksel bir yöntemdir (Kalaycı 2005:115).

Korelasyon analizinde amaç; bağımsız değişken(X) değiştğinde, bağımlı değişkenin (Y) ne yönde değişeceğini görmektir.

Korelasyon analizini yapabilmek için her iki değişkeninde sürekli olmaları ve normal dağılım göstermeleri gerekmektedir.

Korelasyon analizi sonucunda, doğrusal ilişki olup olmadığı, ve varsa bu ilişkinin derecesi korelasyon katsayısı ile hesaplanır. Korelasyon katsayısı “r” ile gösterilir ve -1 ile +1 arasında değerler alır.

Pearson Korelasyon katsayısı, iki sürekli değişkenin doğrusal ilişkisinin derecesinin ölçümünde kullanılır. Başka bir deyişle iki değişken arasında anlamlı bir ilişki var mıdır sorusunun cevabı alınır.

Korelasyon katsayısı hesaplanmadan önce mutlaka serpilme grafiği yapılarak doğrusal ilişki olup olmadığı kontrol edilmelidir. Çünkü Pearson korelasyon katsayısı yalnızca doğrusal ilişki varsa hesaplanmalıdır. Uygulanan ankete ait korelasyon tablosu tablo 29 da gösterilmiştir.

Tablo 28: Pearson Korelasyon Katsayısı Yorumu

r	İlişki
0,00-0,25	Çok Zayıf
0,26-0,49	Zayıf
0,50-0,69	Orta
0,70-0,89	Yüksek
0,90-1,00	Çok Yüksek

Tablo 29: Korelasyon Tablosu

		S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11
S1	Pearson Correlation	1,000	,008	-,091	,019	-,057	-,050	-,147*	,018	-,157*	,130*	-,027
	Sig. (1-tailed)		,453	,101	,397	,212	,242	,019	,398	,013	,033	,354
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S2	Pearson Correlation	,008	1,000	-,264**	-,066	-,133*	,049	-,139*	-,013	,075	,023	,033
	Sig. (1-tailed)	,453		,000	,178	,030	,246	,025	,429	,146	,375	,323
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S3	Pearson Correlation	-,091	-,264**	1,000	,123*	,087	,108	-,073	,030	,172**	,145*	-,003
	Sig. (1-tailed)	,101	,000		,042	,111	,064	,151	,336	,007	,021	,482
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S4	Pearson Correlation	,019	-,066	,123*	1,000	-,070	,037	-,048	,149*	,119*	,207**	-,054
	Sig. (1-tailed)	,397	,178	,042		,163	,303	,250	,018	,047	,002	,224
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S5	Pearson Correlation	-,057	-,133*	,087	-,070	1,000	,088	-,163*	,091	,119*	,061	,096
	Sig. (1-tailed)	,212	,030	,111	,163		,108	,011	,099	,047	,196	,089
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S6	Pearson Correlation	-,050	,049	,108	,037	,088	1,000	,199**	-,063	-,044	,364**	,119*
	Sig. (1-tailed)	,242	,246	,064	,303	,108		,002	,187	,268	,000	,047
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S7	Pearson Correlation	-,147*	-,139*	-,073	-,048	,163*	,199**	1,000	-,092	,014	,061	-,030
	Sig. (1-tailed)	,019	,025	,151	,250	,011	,002		,097	,421	,195	,335
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S8	Pearson Correlation	,018	-,013	,030	,149*	,091	-,063	-,092	1,000	,092	,011	,053
	Sig. (1-tailed)	,398	,429	,336	,018	,099	,187	,097		,097	,438	,230
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S9	Pearson Correlation	-,157*	,075	,172**	,119*	,119*	-,044	,014	,092	1,000	-,009	-,108
	Sig. (1-tailed)	,013	,146	,007	,047	,047	,268	,421	,097		,452	,064
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S10	Pearson Correlation	,130*	,023	,145*	,207**	,061	,364**	,061	,011	-,009	1,000	,208**
	Sig. (1-tailed)	,033	,375	,021	,002	,196	,000	,195	,438	,452		,002
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S11	Pearson Correlation	-,027	,033	-,003	-,054	,096	,119*	-,030	,053	-,108	,208**	1,000
	Sig. (1-tailed)	,354	,323	,482	,224	,089	,047	,335	,230	,064	,002	
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S12	Pearson Correlation	,032	-,021	-,008	,146*	-,096	,226**	,060	-,169**	-,062	-,074	,182**
	Sig. (1-tailed)	,324	,382	,452	,020	,089	,001	,199	,008	,190	,150	,005
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S13	Pearson Correlation	-,198**	,188**	,171**	,047	,276**	,245**	-,170**	,107	,381**	,078	,079
	Sig. (1-tailed)	,002	,004	,008	,256	,000	,000	,008	,065	,000	,136	,134
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S14	Pearson Correlation	-,053	,078	,003	-,103	,160*	,268**	,099	,066	-,101	,385**	,295**
	Sig. (1-tailed)	,227	,137	,485	,072	,012	,000	,082	,177	,078	,000	,000
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S15	Pearson Correlation	,173**	,080	,010	-,005	-,120*	,111	,043	-,129*	-,097	,133*	,078
	Sig. (1-tailed)	,007	,129	,444	,472	,046	,058	,273	,035	,085	,031	,137
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S16	Pearson Correlation	,045	,018	-,046	,281**	-,107	,009	,092	,000	,022	,141*	,257**
	Sig. (1-tailed)	,262	,398	,257	,000	,066	,450	,098	,498	,376	,023	,000
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S17	Pearson Correlation	-,023	,031	,256**	,142*	,004	,208**	,029	,060	,176**	,114	-,110
	Sig. (1-tailed)	,375	,331	,000	,023	,480	,002	,341	,198	,006	,054	,060
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S18	Pearson Correlation	-,028	,086	-,066	,020	-,110	,143*	,174**	-,014	,058	,085	,094
	Sig. (1-tailed)	,349	,114	,175	,388	,060	,021	,007	,421	,207	,116	,093
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S19	Pearson Correlation	,288**	,117*	,050	-,065	-,079	,027	-,211**	,171**	-,061	-,002	,142*
	Sig. (1-tailed)	,000	,049	,199	,179	,133	,351	,001	,008	,195	,490	,022
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
CINSİYET	Pearson Correlation	,020	,139*	-,076	,090	-,147*	-,061	-,057	-,010	,015	-,020	,084
	Sig. (1-tailed)	,391	,025	,142	,102	,019	,196	,213	,442	,416	,389	,119
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
ŞEHİR	Pearson Correlation	,069	,029	-,177**	-,031	,039	-,001	-,019	,019	,038	,003	,118*
	Sig. (1-tailed)	,166	,343	,006	,331	,290	,494	,392	,395	,297	,484	,048
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
YAŞ	Pearson Correlation	,029	,101	-,033	,076	,012	,025	,050	-,008	,103	,011	-,050
	Sig. (1-tailed)	,340	,077	,321	,144	,431	,365	,242	,458	,074	,436	,240
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
SEKTÖR	Pearson Correlation	,020	-,045	,061	,023	-,074	-,054	-,045	,049	,005	-,002	,097
	Sig. (1-tailed)	,388	,265	,195	,375	,148	,225	,262	,245	,470	,491	,086
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200

Tablo 29'un devamı

		S12	S13	S14	S15	S16	S17	S18	S19	CINSİYET	ŞEHİR	YAŞ	SEKTÖR
S1	Pearson Correlation	,032	-,198**	-,053	,173**	,045	-,023	-,028	,288**	,020	,069	,029	,020
	Sig. (1-tailed)	,324	,002	,227	,007	,262	,375	,349	,000	,391	,166	,340	,388
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S2	Pearson Correlation	-,021	,188**	,078	,080	,018	,031	,086	,117*	,139*	,029	,101	-,045
	Sig. (1-tailed)	,382	,004	,137	,129	,398	,331	,114	,049	,025	,343	,077	,265
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S3	Pearson Correlation	-,008	,171**	,003	,010	-,046	,256**	-,066	,060	-,076	-,177**	-,033	,061
	Sig. (1-tailed)	,452	,008	,485	,444	,257	,000	,175	,199	,142	,006	,321	,195
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S4	Pearson Correlation	,146*	,047	-,103	-,005	,281**	,142*	,020	-,065	,090	-,031	,076	,023
	Sig. (1-tailed)	,020	,256	,072	,472	,000	,023	,388	,179	,102	,331	,144	,375
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S5	Pearson Correlation	-,096	,276**	,160*	-,120*	-,107	,004	-,110	-,079	-,147*	,039	,012	-,074
	Sig. (1-tailed)	,089	,000	,012	,046	,066	,480	,060	,133	,019	,290	,431	,148
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S6	Pearson Correlation	,226**	,245**	,268**	,111	,009	,208**	,143*	,027	-,061	-,001	,025	-,054
	Sig. (1-tailed)	,001	,000	,000	,058	,450	,002	,021	,351	,196	,494	,365	,225
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S7	Pearson Correlation	,060	-,170**	,099	,043	,092	,029	,174**	-,211**	-,057	-,019	,050	-,045
	Sig. (1-tailed)	,199	,008	,082	,273	,098	,341	,007	,001	,213	,392	,242	,262
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S8	Pearson Correlation	-,169**	,107	,066	-,129*	,000	,060	-,014	,171**	-,010	,019	-,008	,049
	Sig. (1-tailed)	,008	,065	,177	,035	,498	,198	,421	,008	,442	,395	,458	,245
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S9	Pearson Correlation	-,062	,381**	-,101	-,097	,022	,176**	,058	-,061	,015	,038	,103	,005
	Sig. (1-tailed)	,190	,000	,078	,085	,376	,006	,207	,195	,416	,297	,074	,470
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S10	Pearson Correlation	-,074	,078	,385**	,133*	,141*	,114	,085	-,002	-,020	,003	,011	-,002
	Sig. (1-tailed)	,150	,136	,000	,031	,023	,054	,116	,490	,389	,484	,436	,491
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S11	Pearson Correlation	,182**	,079	,295**	,078	,257**	-,110	,094	,142*	,084	,118*	-,050	,097
	Sig. (1-tailed)	,005	,134	,000	,137	,000	,060	,093	,022	,119	,048	,240	,086
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S12	Pearson Correlation	1,000	-,174**	-,174**	,079	,320**	-,117**	,005	,043	,075	-,105	-,003	-,022
	Sig. (1-tailed)	,	,007	,007	,132	,000	,050	,473	,275	,145	,069	,485	,378
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S13	Pearson Correlation	-,174**	1,000	,185**	,041	,052	,290**	,151*	,005	-,074	-,062	,028	-,079
	Sig. (1-tailed)	,007	,	,004	,282	,230	,000	,016	,475	,150	,191	,346	,133
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S14	Pearson Correlation	-,174**	,185**	1,000	,170**	-,115	,094	,043	,016	-,104	,069	-,084	-,012
	Sig. (1-tailed)	,007	,004	,	,008	,052	,093	,272	,409	,072	,167	,118	,432
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S15	Pearson Correlation	,079	,041	,170**	1,000	,265**	,085	-,025	,157*	-,155*	,133*	,012	-,097
	Sig. (1-tailed)	,132	,282	,008	,	,000	,116	,361	,013	,014	,030	,432	,085
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S16	Pearson Correlation	,320**	,052	-,115	,265**	1,000	,064	,136*	,162*	,020	,014	,101	-,059
	Sig. (1-tailed)	,000	,230	,052	,000	,	,183	,028	,011	,388	,420	,078	,205
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S17	Pearson Correlation	-,117*	,290**	,094	,085	,064	1,000	,277**	,126*	-,008	-,029	,008	,053
	Sig. (1-tailed)	,050	,000	,093	,116	,183	,	,000	,038	,455	,344	,453	,227
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S18	Pearson Correlation	,005	,151*	,043	-,025	,136*	,277**	1,000	-,026	,004	-,079	,124*	,092
	Sig. (1-tailed)	,473	,016	,272	,361	,028	,000	,	,358	,479	,132	,040	,097
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
S19	Pearson Correlation	,043	,005	,016	,157*	,162*	,126*	-,026	1,000	,062	,049	-,072	-,073
	Sig. (1-tailed)	,275	,475	,409	,013	,011	,038	,358	,	,192	,245	,157	,153
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
CINSİYET	Pearson Correlation	,075	-,074	-,104	-,155*	,020	-,008	,004	,062	1,000	,099	,207**	,204**
	Sig. (1-tailed)	,145	,150	,072	,014	,388	,455	,479	,192	,	,082	,002	,002
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
ŞEHİR	Pearson Correlation	-,105	-,062	,069	,133*	,014	-,029	-,079	,049	,099	1,000	,095	-,067
	Sig. (1-tailed)	,069	,191	,167	,030	,420	,344	,132	,245	,082	,	,091	,174
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
YAŞ	Pearson Correlation	-,003	,028	-,084	,012	,101	,008	,124*	-,072	,207**	,095	1,000	,062
	Sig. (1-tailed)	,485	,346	,118	,432	,078	,453	,040	,157	,002	,091	,	,193
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
SEKTÖR	Pearson Correlation	-,022	-,079	-,012	-,097	-,059	,053	,092	-,073	,204**	-,067	,062	1,000
	Sig. (1-tailed)	,378	,133	,432	,085	,205	,227	,097	,153	,002	,174	,193	,
	N	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200

*. Correlation is significant at the 0.05 level (1-tailed).

** Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).

3.4.Faktör Analizi

Faktör analizi, birbiriyle ilişkili çok sayıda değişkeni bir araya getirerek az sayıda kavramsal olarak anlamlı yeni değişkenler bulmayı amaçlayan çok değişkenli bir istatistik yöntemi olarak tanımlanabilir (Kalaycı 2005:321).

Bu çalışmada 19 sorunun kaç alt gruba ayrılabilceğini görmek adına faktör analizi yapılmıştır. Faktör analizi sonuçları dört grup muhasebe değerinin ampirik olarak doğrulanıp doğrulanmamasında kullanılacaktır.

3.4.1. Mevcut Durum Faktör Analizi

Tablo 30: KMO and Bartlett's Test

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy		,524
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	653,456
	Df	171
	Sig.	,000

Yapılan Anketin;

Yapılan KMO yeterlilik testi (Kaiser Meyer Olkin Measure of sampling adequacy.) neticesinde 0,524 değerine ulaşılmıştır. Bu değer 0,5 ten büyük olduğundan veri setimiz faktör analizine uygundur. Diğer taraftan veri seti Bartlett testine tabi tutulmuştur. Test neticesi sig. 0,000 <0,05 olduğu için yapılan test anlamlıdır. (Değişkenler arası korelasyon yüksektir ve veri seti faktör analizine uygundur).

Veri seti Varimax yöntemi ile döndürülerek 4 faktöre zorlanmıştır. Faktör matrisine göre elde edilen faktör grupları (Component Matrix) aşağıdadır.

Tablo 31: Faktör Grupları

	Faktörler			
	1	2	3	4
13.Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilir.	,642			
6.Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha çok yararlıdır.	,605			
10.Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır.	,573			
17. Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartlara sahiptirler.	,511			
18. Muhasebeciler üst yönetimin vereceği kararları yönlendirebiliyorlar.	,347			
16.Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.		,545		
15. Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı arttırılmalıdır.		,493		
1.Şüphe durumunda kar ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir. (Örneğin; Stoklar,menkul kıymetler, alacaklar için karşılık ayrılması)		,451		
11.Muhasebe politikaları (stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilebilir.		,393		
5.Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.		-,381		
14.Fiyatların yükseldiği dönemlerde duruma uygun değerlendirme yöntemleri kullanılmalıdır.			-,577	
4.Bilanço ve gelir tablosu işletme yöneticilerinden ziyade kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmelidir			,569	
9.Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerlendirileceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler.			,451	
3.Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için TÜRMOB tarafından belirlenmelidir.			,308	
7.Tüm şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır.				-,564
19.Muhasebeciler herhangi bir boşluk durumunda takdirlerini(mesleki yargılarını) yasalar yerine GKMİ ve standartlar doğrultusunda kullanırlar.				,562
12.Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almalıdır.				-,512
8.Mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.				,452
2.Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye ve SPK tarafından belirlenmelidir.				,274

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Birinci Faktörü Oluşturan Önermeler

Ö13. Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilir.

Ö6. Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha çok yararlıdır.

Ö10. Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır.

Ö17. Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartlara sahiptirler.

Ö18. Muhasebeciler üst yönetimin vereceği kararları yönlendirebiliyorlar.

İkinci Faktörü Oluşturan Önermeler

Ö16. Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.

Ö15. Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı arttırılmalıdır.

Ö1. Şüphe durumunda kar ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir. (Örneğin; stoklar, menkul kıymetler, alacaklar için karşılık ayrılması)

Ö11. Muhasebe politikaları (stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilebilir.

Ö5. Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.

Üçüncü Faktörü Oluşturan Önermeler

Ö14. Fiyatların yükseldiği dönemlerde duruma uygun değerlendirme yöntemleri kullanılmalıdır.

Ö4. Bilanço ve gelir tablosu işletme yöneticilerinden ziyade kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmelidir.

Ö9. Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerieneceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler.

Ö3. Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için TÜRMÖB tarafından belirlenmelidir.

Dördüncü Faktörü Oluşturan Önermeler

Ö7. Tüm şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır.

Ö19. Muhasebeciler herhangi bir boşluk durumunda takdirlerini(mesleki yargılarını) yasalar yerine GKMİ ve standartlar doğrultusunda kullanırlar.

Ö12. Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almalıdır.

Ö8. Mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.

Ö2. Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye ve SPK tarafından belirlenmelidir.

3.5. Muhasebe Değerleri Analizi

Kültürün muhasebe sistemleri üzerindeki uluslararası etkisini incelemek için Hofstede tarafından ileri sürülen kültürün dört boyutu esas alınarak Gray tarafından ortaya

konulmuş dört muhasebe değeri bulunmaktadır. Bu bölümde anketimize katılanların yaptıkları veya yapmak istedikleri uygulamalar doğrultusunda sahip oldukları muhasebe değerleri Grayin çizdiği çerçevede analiz edilecektir.

Bunun için ilk olarak muhasebe değerleri ortalamaları bir tablo üzerinde incelenecek, mütabiken 2` li olarak varyans analizine tabi tutulacaktır. Muhasebe değerlerinin varyans analizine tabi tutulmasındaki asıl maksat, bu değerlere ait ortalamalar arasında anlamlı bir farkın bulunup bulunmadığını tespit etmektir.

Böylece ulaşılan örneklere ait demografik özelliklerin; Hofstede'nin belirlenmiş olduğu kültürler arası farklılaşma boyutları ve Gray'ın ortaya koyduğu dört muhasebe değeri üzerinde farklılaşma yaratıp yaratmadığı analiz yoluyla tespit edilmeye çalışılacaktır. Söz konusu analiz Levene testi ile pratik bir biçimde ele alınacaktır. Levene testi varyansların homojen olup olmadığını kolaylıkla anlayabileceğimiz bir test olması, iki varyansın homojenliğini kolayca test edebilir ve kolay sonuç elde edilebilir olması ve iki veya daha çok örnekle birlikte kullanılabilen bir test olması nedeniyle tercih edilmiştir.

Varyans analizi iki ya da daha fazla örneklere ait ortamlar arasındaki farklılık bulunup bulunmadığıyla ilgili hipotezi test etmek için artı testide kullanılabilir. Ancak örneklerin sayısı ikinin üzerindeyse varyans analizini kullanmakta fayda vardır.

3.5.1. Muhasebe Değerleri Ortalamaları

Tablo 32: Muhasebe Değerleri Ortalamaları

	statükoculuğa karşı profesyonellik	Gizliliğe Karşı Şeffaflık	Tekdüzelige Karşı Esneklik	Tutuculuğa Karşı İyimserlik	Yetkinlik
Ortalama	2,525	3,555	3,02	2,4075	2,935

3.5.2. Gizliliğe Karşı Şeffaflık

Gizliliğe karşı şeffaflık değeri, muhasebe uygulamalarında amacın belirlenmesi açısından önemlidir.

Uygulanan ankette bunu ölçen önermeler şunlardır.

Önerme 4: Bilanço ve gelir tablosu işletme yöneticilerinden ziyade kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmelidir

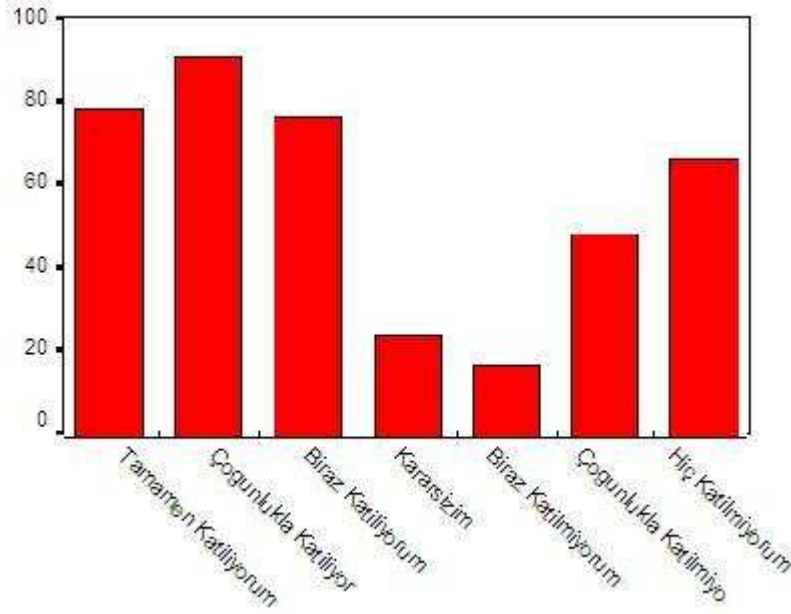
Önerme 8: Mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.

Önerme 12: Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almalıdır.

Önerme 16: Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.

Tablo 33: Gizliliğe Karşı Şeffaflık Değeri Frekans ve Oran Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	156	19,5
Çoğunlukla Katılıyorum	181	22,6
Biraz Katılıyorum	152	19,0
Kararsızım	48	6,0
Biraz Katılmıyorum	34	4,2
Çoğunlukla Katılmıyorum	97	12,1
Hiç Katılmıyorum	132	16,5



3.5.3. Statükoculuğa Karşı Profesyonellik

Uygulanan ankette bunu ölçen önermeler şunlardır.

Önerme 5: Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.

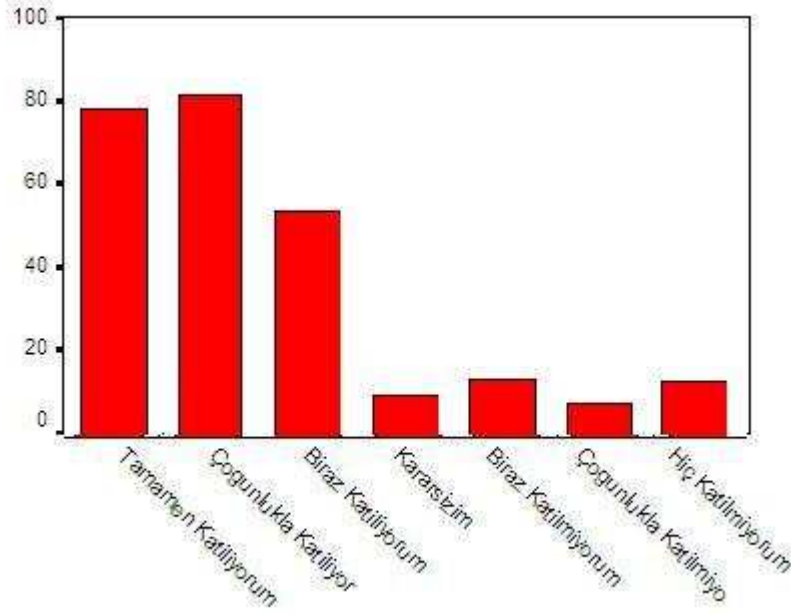
Önerme 9: Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerlendirileceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler.

Önerme 13: Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilir.

Önerme 17: Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartlara sahiptirler.

Tablo 34: Statükoculuğa Karşı Profesyonellik Değeri Frekans ve Oran dağılımı

	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	242	30,2
Çoğunlukla Katılıyorum	253	31,6
Biraz Katılıyorum	166	20,7
Kararsızım	31	3,8
Biraz Katılmıyorum	43	5,3
Çoğunlukla Katılmıyorum	24	3,0
Hiç Katılmıyorum	41	5,1



3.5.4. Tekdüzeliğe Karşı Esneklik

Uygulanan ankette bunu ölçen önermeler şunlardır.

Önerme 2: Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye ve SPK tarafından belirlenmelidir.

Önerme 3: Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için TÜRMOB tarafından belirlenmelidir.

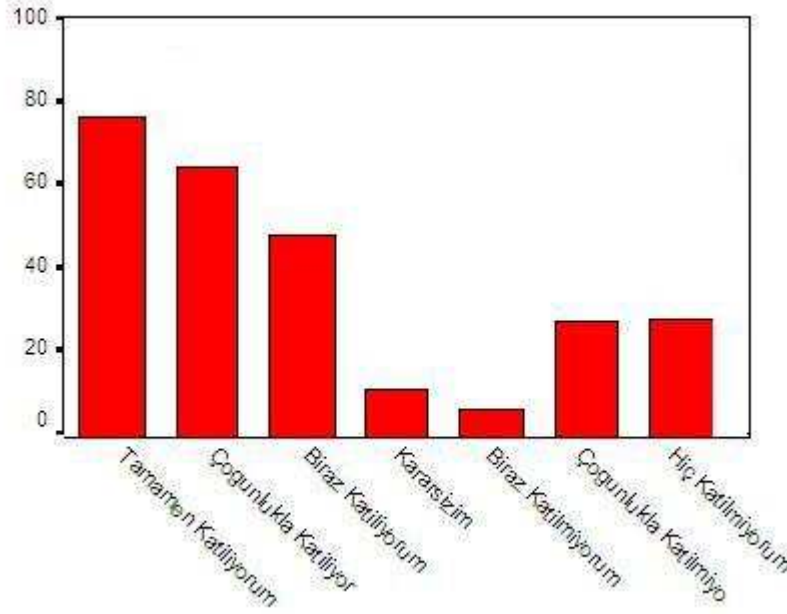
Önerme 7: Tüm şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır.

Önerme 11: Muhasebe politikaları (stok değerleme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilebilir.

Önerme 15: Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır

Tablo 35: Tekdüzelige Karşı Esneklik Değeri Frekans ve Oran Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	292	29,2
Çoğunlukla Katılıyorum	245	24,5
Biraz Katılıyorum	183	18,3
Kararsızım	44	4,4
Biraz Katılmıyorum	25	2,5
Çoğunlukla Katılmıyorum	106	10,6
Hiç Katılmıyorum	108	10,8



3.5.5. Tutuculuğa Karşı İyimserlik

Uygulanan ankette bunu ölçen önerme şunlardır.

Önerme 1: Şüphe durumunda kar ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir. (Örneğin; Stoklar, menkul kıymetler, alacaklar için karşılık ayrılması)

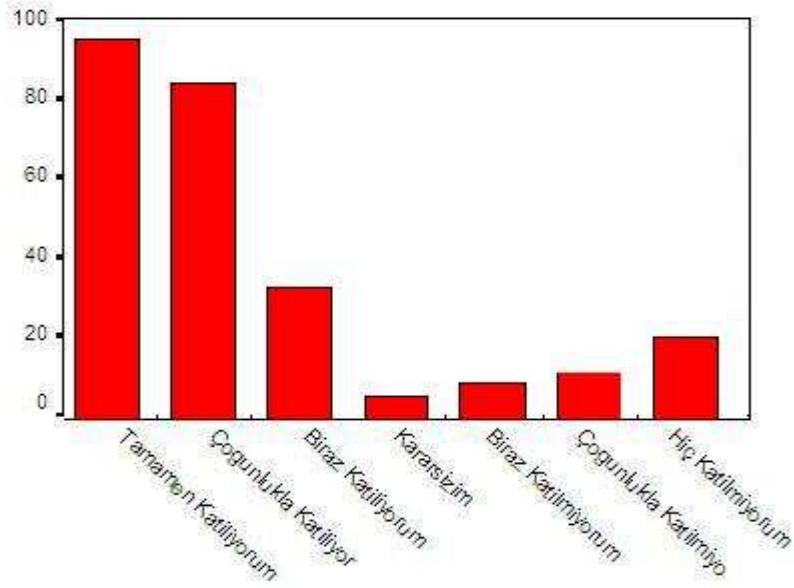
Önerme 6: Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha çok yararlıdır.

Önerme 10: Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır.

Önerme 14: Fiyatların yükseldiği dönemlerde duruma uygun değerlendirme yöntemleri kullanılmalıdır.

Tablo 36: Tutuculuğa Karşı İyimserlik Değeri Frekans ve Oran Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	300	37,5
Çoğunlukla Katılıyorum	268	33,1
Biraz Katılıyorum	104	13,0
Kararsızım	18	2,2
Biraz Katılmıyorum	30	3,7
Çoğunlukla Katılmıyorum	38	4,7
Hiç Katılmıyorum	65	8,1



3.5.6. Yetkinlik

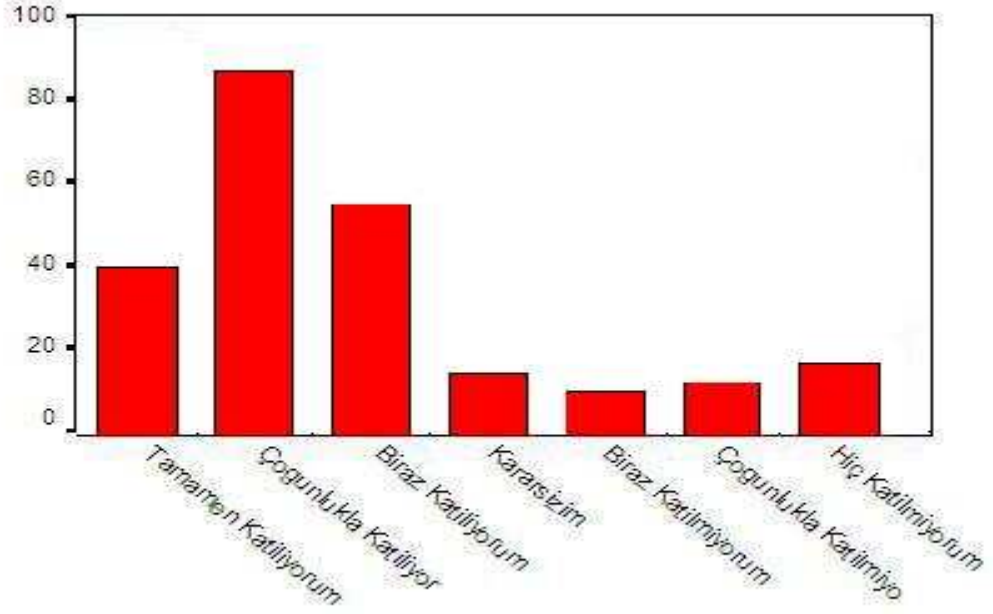
Uygulanan ankette bunu ölçen önerme şunlardır.

Önerme 18: Muhasebeciler üst yönetimin vereceği kararları yönlendirebiliyorlar.

Önerme 19: Muhasebeciler herhangi bir boşluk durumunda takdirlerini(mesleki yargılarını) yasalar yerine GKMİ ve standartlar doğrultusunda kullanırlar.

Tablo 37: Yetkinlik Değeri Frekans ve Oran Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	67	16,7
Çoğunlukla Katılıyorum	144	36,0
Biraz Katılıyorum	92	23,0
Kararsızım	26	6,5
Biraz Katılmıyorum	19	4,7
Çoğunlukla Katılmıyorum	22	5,5
Hiç Katılmıyorum	30	7,5



3.5.7. Şehirlere Göre Muhasebe Değerleri

Şehirlere göre muhasebe değerlerinin ölçülmesinde firma sayısının 1, 2 ve 3 olduğu illerde temsil gücünün zayıflığı göz önünde bulundurulmalıdır.

Tablo 38: Şehirlere Göre Muhasebe Değerleri Ortalamaları

ŞEHİR	Tutuculuk Değeri	Statükoçuluk Değeri	Gizlilik Değeri	Tekdüzelik Değeri	Yetkinlik Değeri	Örnek Sayısı	Toplam İçindeki Oranı	Toplam Firma Sayısı	Temsil Etme
ADANA	2,5825	3,0825	2,915	3,332	3,5	3	1,50	6	50
AMASYA	1,25	2,75	3,75	1,6	2,5	1	0,50	1	100
ANKARA	2,4	3,125	2,65	2,86	2,75	10	5,00	18	55,5
AYDIN	2,275	3,15	2,75	2,75	2,5	2	1,00	2	100
BALIKESİR	3,25	2	4	3,6	3,75	2	1,00	2	100
BOLU	3	1,875	3,25	3,8	3,5	2	1,00	3	66,6
BURSA	2,005	2,535	3,9375	2,978	2,625	8	4,00	14	57,1
ÇANAKKALE	3,25	2,25	2,5	3	1,5	1	0,50	1	100
DENİZLİ	2,25	2,25	3,125	2,8	4	2	1,00	4	50
ISPARTA	3	2,375	3,75	2	3,25	1	0,50	2	50
İSTANBUL	2,3875	2,5	3,6625	3,012	2,925	127	63,5	212	59
İZMİR	2,43	2,445	3,2325	3,014	3,14	14	7,00	36	38,8
KARABÜK	5	3	2,5	5,4	3	1	0,50	1	100
KAYSERİ	2,1675	2,75	2,525	4	3	3	1,50	4	75
KOCAELİ	2,675	2,325	3,875	3,14	2,75	10	5,00	13	76,9
KONYA	2,178	2,25	3,5	3	3,25	1	0,50	1	100
KÜTAHYA	2,25	2,625	4,625	3,2	3,75	2	1,00	2	100
MARDİN	1,925	1,985	3	3,8	4	1	0,50	1	100
MERSİN	2,75	2	3,25	2,2	1,5	2	1,00	2	100
MUĞLA	2	2,25	4	2,6	3,5	1	0,50	1	100
NİĞDE	2,125	2	3	2,8	2,75	2	1,00	2	100
TEKİRDAĞ	1,625	1,625	3,5	2,1	2	2	1,00	2	100
TRABZON	1	1,5	3,75	4,4	1,5	1	0,50	2	50
UŞAK	2	2,25	4,25	2,8	3,5	1	0,50	1	100
Toplam						200	100		

Tutuculuk değerinin şehirlere göre dağılımı incelendiğinde İstanbul, Ankara, Kocaeli, İzmir ve Bursa illerindeki katılımcıların net bir şekilde tutuculuktan yana görüş beyan etmişlerdir. Bu sonuç bu şehirlerdeki rekabetin diğerlerine göre daha keskin olması ile açıklanabilir.

Statükoculuk açısından şehirlere göre dağılımda; Ankara, Bursa, İstanbul, İzmir ve Kocaeli illerinde statükoculuk değerinden yana tavır alınması (ekonomik gelişmelerle ilgili olumlu ve olumsuz ilk sinyallerin ve etkilerin bu illerde görülmeye başlanması ve sanayinin buralarda yoğunlaşmış olması nedeniyle önceden tedbir alma ihtiyacı) yüksek rekabet nedeni ile tecrübeli, işini bilen ve mesleğine hakim muhasebecilerin çalıştırılma zorunluluğu açıktır.

Gizlilik değerinin Bursa, İstanbul, İzmir ve Kocaeli'nde Ankara'ya göre yüksek olması, Ankara'daki yaşamın daha bürokratik olması şeklinde değerlendirilebilir.

Yine bu illerde tekdüzelik değerinin yüksek olması adil rekabet için oyunu kuralına göre oynama, rakiplerine karşı güven azlığı ve yüksek rekabet ile açıklanabilir. Öte yandan da bu illerdeki sermaye piyasası ve borsa bağlamlı işlemler nedeniyle ortaya çıkan finansal bilgi ihtiyacının giderilmesinde finansal tabloların okunmasında tekdüzecilik bir yaklaşımın kolaylık sağlıyor olması yukarıdaki sonucun ortaya çıkmasına neden olduğu söylenebilir.

Ankara ve Bursa illerinde yetkinlik düzeyinin diğer illere göre (İstanbul, İzmir ve Kocaeli) düşük olması, bu illerde yöneticilerin muhasebecilere belli bir yere kadar yetki verip sözlerini dinletmeleri, yaşadıkları şehirlerin kültürlerinin bir sonucu olarak yaşadıkları ve bekledikleri olayların daha önceki deneyimleri ile uyumlu olma beklentisi, yoğun rekabet şartlarında inisiyatifin kendi ellerinde olmasını istemeleri, yapılacak denetimlerde beklentilerinin ve bildiklerinin dışında herhangi bir sürprizle karşılaşmak istememeleri ile açıklamak mümkündür.

3.5.8. Sektörlere Göre Muhasebe Değerleri

Tablo 39: Sektörlere Göre Muhasebe Değerleri Ortalamaları

SEKTÖR	Statükoçuluk Değeri	Gizlilik Değeri	Yetkinlik Değeri	Tekdüzelik Değeri	Tutuculuk Değeri	Örnek Sayısı	Toplam İçindeki Oranı
Alışveriş	2,125	3,5	3,5	3	1,875	2	% 1,00
Ambalaj	1,95	4,05	3,3	3,36	2,9	5	% 2,50
Altın	2	3,75	2,5	3,2	2,5	1	% 0,50
Bilgisayar	2,41	3,5325	2,815	3,152	2,69	8	% 4,00
Cam	3,5	1,75	4,25	4,8	4,125	2	% 1,00
Demir-Çelik	2,4575	3,4575	3,42	3,602	2,2925	6	% 3,00
Elektrik	1,835	4,6675	2,5	3,06	2,0825	3	% 1,50
Elektronik	2,9	3,375	2,8	3,02	2,7	10	% 5,00
Enerji	2,75	3,0825	2,5	2,866	1,915	3	% 1,50
Finans	2,5675	3,6975	2,725	2,034	2,16	45	% 22,5
Gıda	2,5175	3,75	2,91	2,918	2,47	17	% 8,5
İlaç	3,125	2,9375	2,625	3	1,375	4	% 2,00
İnşaat	2,45	3,5	3,3	3,066	2,7975	15	% 7,50
Kağıt	2,125	3,25	3,385	3	2,6875	4	% 2,00
Kırtasiye	1	4	1	4,4	1	1	% 0,50
Kimya	1,7	2,7	2,2	2,32	2,1	5	% 2,50
Maden	1,5	3,5	4	2,4	2,5	1	% 0,50
Medya	1,9375	2,6578	2,875	2,45	1,75	4	% 2,00
Mensucat	2,75	4,2525	4,335	3,2	3,0025	3	% 1,50
Metal	5	5,5	2,5	3	2	1	% 0,50
Mobilya	2,75	4,375	3,5	3,6	2,5	2	% 1,00
Nakliye	4	1,75	2,5	2,8	1,25	1	% 0,50
Otomotiv	2,465	3,3225	3	2,66	2,1075	7	% 3,50
Plastik	2,95	2,7	3,4	2,88	2,55	5	% 2,50
Petrokimya	2,375	2,3125	2	3,2	2,9375	4	% 2,00
Sağlık	2,9375	4,75	2,375	3,75	4,9265	4	% 2,00
Seramik	2,75	4,375	3,5	3,1	1,875	2	% 1,00
Sigorta	2,25	2,875	3	2,7	2,125	2	% 1,00
Tarım	3,3125	3,25	3,125	2,9	3,25	4	% 2,00
Turizm	2,455	3,715	2,57	3,14	2,465	7	% 3,50
Tekstil	2,43	3,7025	2,975	3,08	2,05	21	% 10,50
Telekomini kasyon	1,75	5,25	4	2,6	2	1	% 0,50
Genel						200	% 100

Sektörlere göre dağılımı incelediğimizde Finans, Gıda, İnşaat ve Tekstil sektörlerinde statükoculuğun nispeten ağır bastığı görülmektedir ki bu durum ekonomiye yön veren ve lokomotif konumunda olan bu sektörlerin herhangi bir durum karşısında resmi kurumların müdahale etme beklentisinin bulunduğu ile açıklanabilir. Ayrıca bu sektörlerde devletten ihale alma veya alamama kaygısının yüksek oranda olması bu sonucu doğurmuştur denilebilir.

Yine bu sektörlerin gizlilikten yana tavır almaları rekabetin şiddeti ve kısa zamanda iflas riskinin yüksekliği ile açıklanabilir. Çünkü sermaye yoğun bir yapı vardır. Hem şirketlerin kendi içinde yıllar itibari ile hem de o andaki durumunu rakipleri ile kıyaslayabilme, üstünlüklerini ve gelişimini kamuya gösterme ihtiyacı tekdüzelik değerini ön plana çıkarmaktadır ki tutuculuktan yana tavrını koyan bu sektörler öncelikle şirketin devamlılığını arzu ettikleri ve geleceğe temkinli yaklaşma arzusunda buldukları hayatın ve ekonominin en fazla içinde olan ve krizlerden halkın ekonomik alım gücünün düşmesi ve çalkantılardan en fazla etkilenen sektörler olması ile açıklanabilir.

Aynı sektörlerin yetkinlik değerlerinin diğer muhasebe değerlerine göre nispeten düşük olması, yöneticilerin bu sektörlerde kısa zamanda yüksek kar beklentileri ve yasal olarak yapılması gerekenleri asgari seviyede yaparak daha çok hareket alanı istemeleri ve gelişen olaylara kısa zamanda reaksiyon gösterme isteği ile açıklanabilir. Bu sektörlerden finans sektörü hariç diğerlerinin borsada ve sermaye piyasasında ağırlığı az olduğu için kamuya bilgi açıklama yükümlülüğünün olmaması veya az olması ile de açıklanabilir.

İnşaat ve tekstil sektörünün net bir şekilde tekdüzecilikten yana tavır koyması bu sektörlerdeki güçlü sermaye ve diğer işkolları ile birlikte faaliyet gösterdiği için yıllar içinde kendi içinde kendini kıyaslayarak büyüme, birleşme, net karın tespiti ve diğer hayati kararların verilmesinde yıllara sari gerçek veri tabanını oluşturma ihtiyacı ile ayrıca bu sektörlerin lokomotif sektör olması nedeniyle rakiplerinin durumunu kendi kriterleri ile görme ve yapılacak kıyaslama sonucu rakiplerin durumuna göre projelerini ve pazarlama politikalarını şekillendirme ihtiyacı olarak açıklanabilir. Ayrıca tekstil sektörünün ağırlıklı olarak ihracat yapması ve peşinden KDV iadesi alabilme kaygısı

nedeniyledir. Çünkü KDV iadesi raporlarının hazırlanmasında mevcut mali yasal düzenlemeler uygunluk her zaman ön planda durur.

Sektörler içinde inşaat sektörünün tutuculuk değerinin yüksek olması krizlerden elde edilen tecrübeler ışığında bu sektörün işler ters gittiğinde insanların ilk önce inşaat ile ilgili ihtiyaçlarını ertelediği gerçeği ve beklentisidir. İnşaat sektöründeki şirketlerin ortaklık yapısında yer alanların, genellikle kısa zamanda fazla kar odaklı yapı içinde yetişen insanların sahip olduğu entelektüel birikimin sonucuna bağlı olması bu sonucun bir nedeni sayılabilir.

3.5.9. Yaş Aralıklarına Göre Muhasebe Değerleri

Tablo 40: Yaş Aralıklarına Göre Muhasebe Değerleri Ortalamaları

Yaş Grupları	Statükoculuk Değeri	Gizlilik Değeri	Tekdüzelik Değeri	Yetkinlik Değeri	Tutuculuk Değeri	Örnek Sayısı	Toplam İçindeki Oranı
20-25	2,49	3,31	2,976	3,26	2,24	25	% 12,50
26-30	2,4	3,5375	2,922	2,67	2,4175	55	% 27,50
31-35	2,5725	3,555	3,176	3,065	2,54	61	% 30,50
36-40	2,5525	3,72	2,91	5,63	2,39	46	% 23,00
41-60	2,71	3,4825	3,154	3,155	2,0975	13	% 6,50
Toplam						200	% 100,00

3.5.10. Demografik Yapıya Göre (Cinsiyet, Şehir, Yaş ve Sektör) varyans analizi (Levene test)

Elde edilen veriler Levene Testine Göre Değerlendirilerek yorumlanmıştır.

Tablo 41: Cinsiyet Levene Değerleri

Soru	Levene Değeri	İlişkinin Anlamı
1.Şüphede durumunda kar ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir. (Örneğin; Stoklar,menkul kıymetler, alacaklar için karşılık ayrılması)	0,781	Anlamlı ilişki yoktur
2.Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye ve SPK tarafından belirlenmelidir.	0,049	Anlamlı ilişki vardır
3.Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için TÜRMOB tarafından belirlenmelidir.	0,284	Anlamlı ilişki yoktur
4.Bilanço ve gelir tablosu işletme yöneticilerinden ziyade kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmelidir	0,203	Anlamlı ilişki yoktur
5.Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.	0,037	Anlamlı ilişki vardır
6.Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha çok yararlıdır.	0,391	Anlamlı ilişki yoktur
7.Tüm şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır.	0,427	Anlamlı ilişki yoktur
8.Mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.	0,883	Anlamlı ilişki yoktur
9.Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerlendirileceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler.	0,832	Anlamlı ilişki yoktur
10.Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır.	0,777	Anlamlı ilişki yoktur
11.Muhasebe politikaları (stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilebilir.	0,239	Anlamlı ilişki yoktur
12.Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almalıdır.	0,290	Anlamlı ilişki yoktur
13.Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilir.	0,300	Anlamlı ilişki yoktur
14.Fiyatların yükseldiği dönemlerde duruma uygun değerlendirme yöntemleri kullanılmalıdır.	0,144	Anlamlı ilişki yoktur
15. Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.	0,028	Anlamlı ilişki vardır
16.Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.	0,777	Anlamlı ilişki yoktur
17. Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartlara sahiptirler.	0,909	Anlamlı ilişki yoktur
18. Muhasebeciler üst yönetimin vereceği kararları yönlendirebiliyorlar.	0,958	Anlamlı ilişki yoktur
19. Muhasebeciler herhangi bir boşluk durumunda takdirlerini(mesleki yargılarını) yasalar yerine GKMI ve standartlar doğrultusunda kullanırlar.	0,384	Anlamlı ilişki yoktur

Levene değeri $0,0000 < 0,05$ olduğu zaman anlamlı; $>$ olduğu zaman ilişki anlamsız)

Muhasebeciler kendilerine sorulan sorulardan aşağıda belirtilenlere verdikleri yanıtlarında cinsiyetlerine göre parantez içinde belirtilen oranlarda cevap ortalamalarıyla anlamlı farklılıklar oluşturmuşlardır. Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye ve SPK tarafından belirlenmelidir (Erkeklerin ortalaması; 3.10, bayanların ortalaması 3.03), (biraz Katılıyorum ile kararsızım arası) cevapları incelediğimizde tekdüzeliğe karşı esnekliği ölçen bu önermede erkeklerin bayanlara göre biraz daha kararsız kaldığı, hareket serbestilerinin kısıtlanmasını istemediği, bayanların ise belirlenmiş kurallara uyma isteği ile önermeye daha çok katıldığını görmekteyiz. Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır. (Erkeklerin ortalaması;1.87 bayanların ortalaması 1.72), (Tamamen Katılıyorum ile çoğunlukla Katılıyorum arası) statükoculuğa karşı profesyonelliği ölçen önermeye verilen cevapları incelediğimizde de bayanların mesleklerine ilave olarak annelik ve ev işlerinin sorumluluğunu almış olmanın verdiği güven ile işlerine başkalarının karışmasını istemedikleri, erkeklerin ise bayanlara oranla bunun mutlak doğru olmadığını başkalarının da düzenlemelere katkı sağlayabileceğini düşündüklerini görmek mümkündür. Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı arttırılmalıdır. (Erkeklerin ortalaması; 2.48 bayanların ortalaması 2.95) (oğunlukla Katılıyorum ile Biraz Katılıyorum arası) tekdüzeliğe karşı esnekliği ölçen bu önermede erkeklerin daha detaycı ve titiz bir yaklaşım içinde, kendi ilerinde daha tutarlı ve mukayeseyi seven bir yaklaşımda olduklarını, bayanların ise yeterince sorumlulukları olduğu için ayrıca iş konusunda sorumluluklarının artmasını istemedikleri yönünde meyilleri bulunduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 42: Şehir Levene Değerleri

Soru	Levene Değeri	İlişkinin Anlamı
1.Şüphede durumunda kar ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir. (Örneğin; Stoklar,menkul kıymetler, alacaklar için karşılık ayrılması)	0,308	Anlamli ilişki yoktur
2.Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye ve SPK tarafından belirlenmelidir.	0,895	Anlamli ilişki yoktur
3.Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için TÜRMOB tarafından belirlenmelidir.	0,613	Anlamli ilişki yoktur
4.Bilanço ve gelir tablosu işletme yöneticilerinden ziyade kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmelidir	0,381	Anlamli ilişki yoktur
5.Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.	0,756	Anlamli ilişki yoktur.
6.Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha çok yararlıdır.	0,852	Anlamli ilişki yoktur
7.Tüm şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır.	0,817	Anlamli ilişki yoktur
8.Mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.	0,822	Anlamli ilişki yoktur
9.Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerileneceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler.	0,832	Anlamli ilişki yoktur
10.Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır.	0,777	Anlamli ilişki yoktur
11.Muhasebe politikaları (stok değerileme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değeriştirilebilir.	0,494	Anlamli ilişki yoktur
12.Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almalıdır.	0,471	Anlamli ilişki yoktur
13.Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilir.	0,651	Anlamli ilişki yoktur
14.Fiyatların yükseldiği dönemlerde duruma uygun değerileme yöntemleri kullanılmalıdır.	0,184	Anlamli ilişki yoktur
15. Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.	0,018	Anlamli ilişki vardır
16.Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.	0,638	Anlamli ilişki yoktur
17. Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartlara sahiptirler.	0,569	Anlamli ilişki yoktur
18. Muhasebeciler üst yönetimin vereceği kararları yönlendirebiliyorlar.	0,830	Anlamli ilişki yoktur
19. Muhasebeciler herhangi bir boşluk durumunda takdirlerini(mesleki yargılarını) yasalar yerine GKMI ve standartlar doğrultusunda kullanırlar.	0,945	Anlamli ilişki yoktur

Levene değeri $0,0000 < 0,05$ olduğu zaman anlamli; $0,0000 > 0,05$ olduğu zaman ilişki anlamsız.

Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısının arttırılması konusundaki görüşlerde ise şehirlere göre anlamlı farklılıklar vardır. Bu soruya verilen cevabın ortalaması 2.68(Çoğunlukla Katılıyorum ile biraz Katılıyorum arası) iken; Adana'da 3 (Biraz katılıyorum), Ankara'da 1.98(Tamamen Katılıyorum ile çoğunlukla Katılıyorum arası), Bursa'da 2.35(Çoğunlukla Katılıyorum ile biraz Katılıyorum arası), Denizli' de 2.97(Çoğunlukla Katılıyorum ile biraz Katılıyorum arası), İstanbul'da 2.82 (Çoğunlukla Katılıyorum ile biraz Katılıyorum arası), Kayseri'de 1.98 (Tamamen Katılıyorum ile Çoğunlukla Katılıyorum) arası, Kocaeli'nde 2.83(Çoğunlukla Katılıyorum ile biraz Katılıyorum arası) olmuştur. Adana, Denizli, Kocaeli ve İstanbul'un ortalamasının üzerinde bir esneklikten yana tavrı söz konusudur. Bunun nedeni; Kayseri mevcut hali ile bile bilgi sayısını fazla bulmaktadır, çünkü daha kapalı ve denetimden uzak çalışmak istemekte, bilanço güzelleştirmesinin daha fazla yapılmasının içinde bulunduğu kültürün ve piyasa şartlarının bir gereği olarak görmektedir. Ankara zaman zaman kendini bürokrasinin içinde boğulmuş gördüğü için daha fazla bilgiye tahammülü bulunmamaktadır. Bursa ise ihracat yapmanın vermiş olduğu rahatlıkla işlerinin sürdürülmesinde mevcut bilgileri yeterli görmektedir. Ayrıca bu illerdeki sermaye birikim düzeyi ile de ilişkili bir sonuç olarak yorumlanabilir.

Tablo 43: Yaş Levene Değerleri

Önerme	Levene Değeri	İlişkinin Anlamı
1.Şüphede durumunda kar ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir. (Örneğin; Stoklar,menkul kıymetler, alacaklar için karşılık ayrılması)	0,188	Anlamli ilişki yoktur
2.Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye ve SPK tarafından belirlenmelidir.	0,432	Anlamli ilişki yoktur
3.Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için TÜRMOB tarafından belirlenmelidir.	0,401	Anlamli ilişki yoktur
4.Bilanço ve gelir tablosu işletme yöneticilerinden ziyade kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmelidir	0,473	Anlamli ilişki yoktur
5.Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.	0,525	Anlamli ilişki yoktur
6.Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha çok yararlıdır.	0,278	Anlamli ilişki yoktur
7.Tüm şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır.	0,712	Anlamli ilişki yoktur
8.Mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.	0,341	Anlamli ilişki yoktur
9.Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerileneceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler.	0,473	Anlamli ilişki yoktur
10.Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır.	0,668	Anlamli ilişki yoktur
11.Muhasebe politikaları (stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilebilir.	0,744	Anlamli ilişki yoktur
12.Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almalıdır.	0,304	Anlamli ilişki yoktur
13.Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilir.	0,344	Anlamli ilişki yoktur
14.Fiyatların yükseldiği dönemlerde duruma uygun değerlendirme yöntemleri kullanılmalıdır.	0,580	Anlamli ilişki yoktur
15. Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.	0,644	Anlamli ilişki yoktur
16.Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.	0,473	Anlamli ilişki yoktur
17. Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartlara sahiptirler.	0,943	Anlamli ilişki yoktur
18. Muhasebeciler üst yönetimin vereceği kararları yönlendirebiliyorlar.	0,162	Anlamli ilişki yoktur
19. Muhasebeciler herhangi bir boşluk durumunda takdirlerini(mesleki yargılarını) yasalar yerine GKMI ve standartlar doğrultusunda kullanırlar.	0,239	Anlamli ilişki yoktur

Levene değeri $0,0000 < 0,05$ olduğu zaman anlamlı; $0,0000 > 0,05$ olduğu zaman ilişki anlamsız.

Tablo 44: Sektör Değerleri

Önerme	Levene Değeri	İlişkinin Anlamı
1.Şüphede durumunda kar ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir. (Örneğin; Stoklar,menkul kıymetler, alacaklar için karşılık ayrılması)	0,229	Anlamli ilişki yoktur
2.Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye ve SPK tarafından belirlenmelidir.	0,968	Anlamli ilişki yoktur
3.Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için TÜRMOB tarafından belirlenmelidir.	0,404	Anlamli ilişki yoktur
4.Bilanço ve gelir tablosu işletme yöneticilerinden ziyade kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmelidir	0,090	Anlamli ilişki yoktur
5.Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.	0,422	Anlamli ilişki yoktur
6.Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha çok yararlıdır.	0,016	Anlamli ilişki vardır
7.Tüm şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır.	0,363	Anlamli ilişki yoktur
8.Mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.	0,110	Anlamli ilişki yoktur
9.Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerlendirileceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler.	0,824	Anlamli ilişki yoktur
10.Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır.	0,017	Anlamli ilişki vardır
11.Muhasebe politikaları (stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilebilir.	0,198	Anlamli ilişki yoktur
12.Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almalıdır.	0,202	Anlamli ilişki yoktur
13.Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilir.	0,326	Anlamli ilişki yoktur
14.Fiyatların yükseldiği dönemlerde duruma uygun değerlendirme yöntemleri kullanılmalıdır.	0,082	Anlamli ilişki yoktur
15. Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.	0,120	Anlamli ilişki yoktur
16.Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.	0,584	Anlamli ilişki yoktur
17. Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartlara sahiptirler.	0,024	Anlamli ilişki vardır
18. Muhasebeciler üst yönetimin vereceği kararları yönlendirebiliyorlar.	0,687	Anlamli ilişki yoktur
19. Muhasebeciler herhangi bir boşluk durumunda takdirlerini(mesleki yargılarını) yasalar yerine GKMI ve standartlar doğrultusunda kullanırlar.	0,279	Anlamli ilişki yoktur

Levene değeri $0,0000 < 0,05$ olduğu zaman anlamlı; $>$ olduğu zaman ilişki anlamsız

Yapılan analizlerde sektörlere göre bir farklılık olan sorular ve farklılığın yönü aşağıda belirtilmiştir;

“Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha çok yararlıdır.” Sorusuna verilen cevabın ortalaması 2.47 (Çoğunlukla Katılıyorum ile Biraz Katılıyorum arası) (iken; bu oran Elektronik sektöründe (3) (Biraz Katılıyorum) , finans sektöründe (2.51) (Çoğunlukla Katılıyorum ile Biraz Katılıyorum arası), gıda sektöründe (2.88) (Çoğunlukla Katılıyorum ile Biraz Katılıyorum arası), inşaat sektöründe (2.8) (Çoğunlukla Katılıyorum ile Biraz Katılıyorum arası), Tekstil sektöründe (2.47) (Çoğunlukla Katılıyorum ile Biraz Katılıyorum arası) şeklinde olmuştur.

Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır Sorusuna verilen cevabın ortalaması 2.34 (Çoğunlukla Katılıyorum ile Biraz Katılıyorum arası) iken; bu oran Elektronik sektöründe(1.8) (Tamamen Katılıyorum ile çoğunlukla Katılıyorum arası), finans sektöründe (2.27) (Çoğunlukla Katılıyorum ile Biraz Katılıyorum arası, gıda sektöründe (2.59) (Çoğunlukla Katılıyorum ile Biraz Katılıyorum arası, inşaat sektöründe (2.6) (Çoğunlukla Katılıyorum ile Biraz Katılıyorum arası, Tekstil sektöründe (2.19) (Çoğunlukla Katılıyorum ile Biraz Katılıyorum arası şeklinde olmuştur.

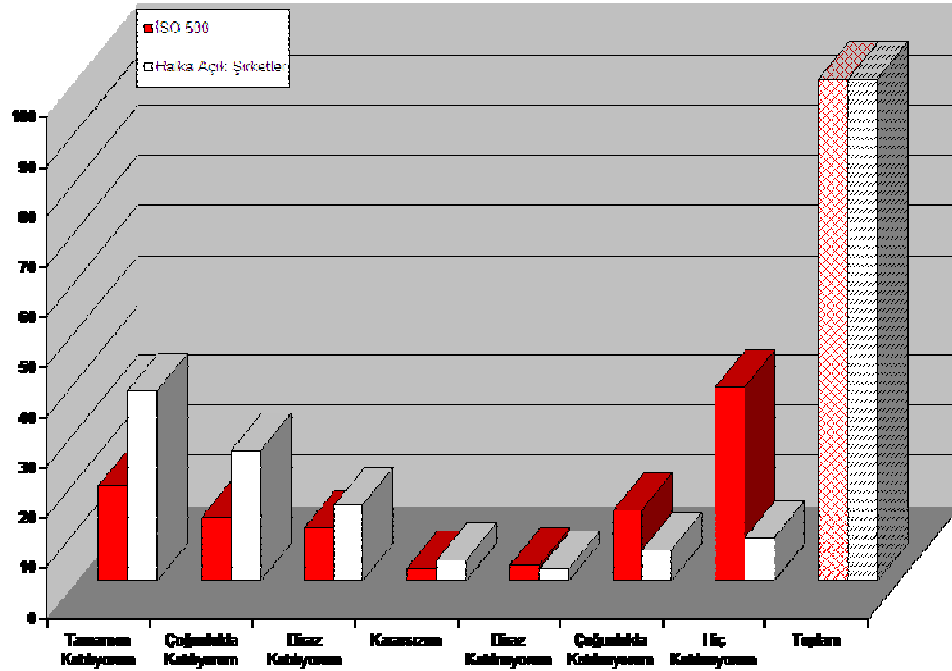
“Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartlara sahiptirler.” Sorusuna verilen cevabın ortalaması 2.47 (Çoğunlukla Katılıyorum ile Biraz Katılıyorum arası iken; bu oran Elektronik sektöründe (2.9) (Çoğunlukla Katılıyorum ile Biraz Katılıyorum arası, finans sektöründe (2.42) (Çoğunlukla Katılıyorum ile Biraz Katılıyorum arası, gıda sektöründe (2.41) (Çoğunlukla Katılıyorum ile Biraz Katılıyorum arası, inşaat sektöründe (2.2) (Çoğunlukla Katılıyorum ile Biraz Katılıyorum arası, Tekstil sektöründe (2.67) (Çoğunlukla Katılıyorum ile Biraz Katılıyorum arası şeklinde olmuştur. Bunun nedeni inşaat, gıda ve finans sektöründe rekabetin çok yoğun olması dolayısıyla piyasada iyi bir imaj ve güvenilme ihtiyacından kaynaklanan bilgilerin sunulma şeklindedir. Firmaların mevcut hallerinden daha iyi sunulacak etkin pazarlama teknikleri sonucunda elde edilecek kar ile olası krizlerin aşılması veya hiç yaşanmaması için tedbir alınmasıdır.

3.6. İSO 500 Büyük Sanayi Firmaları İle Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Kültür Değerlerinin Karşılaştırılması

Tablo 45: Önerme 1'in Karşılaştırması

Şüphe durumunda kar ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir.

	İSO 500		Halka Açık Şirketler	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	38	19,0	76	38
Çoğunlukla Katılıyorum	25	12,5	52	26
Biraz Katılıyorum	21	10,5	30	15
Kararsızım	5	2,5	8	4
Biraz Katılmıyorum	6	3,0	6	2,5
Çoğunlukla Katılmıyorum	28	14,0	12	6
Hiç Katılmıyorum	77	38,5	17	8,5
Toplam	200	100,0	200	100,0

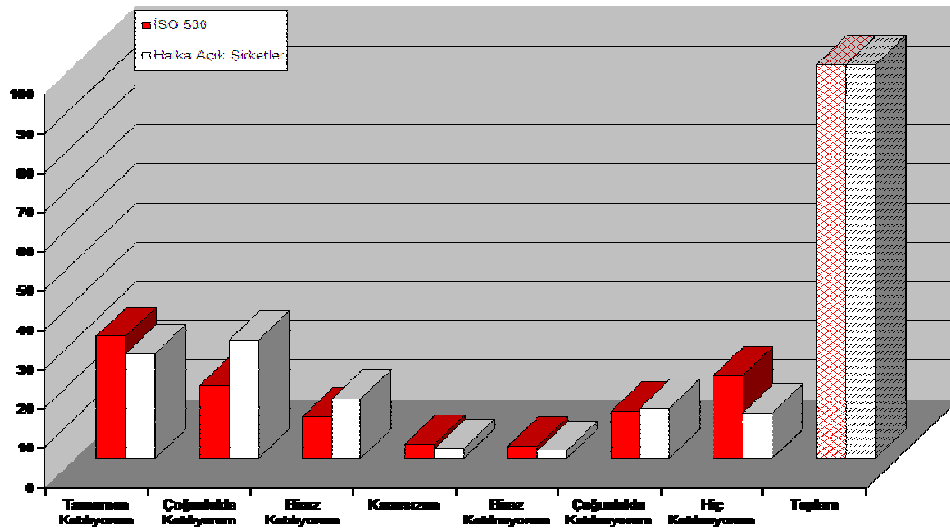


Kar ve varlıkların düşük gösterildiği yönündeki önermede elde edilen bu iki araştırma sonucu zıt yönde oranların olduğunu göstermektedir. ISO 500 sanayi firmasında yapılan araştırmada önermeye katılmayanlar çoğunlukta iken halka açık şirketlerde yapılan araştırmada büyük bir oran önermeye katılanları oluşturmaktadır. Bu oranlar doğrultusunda birinci çalışmaya katılan katılımcıların büyük çoğunluğu iyimserlikten yanayken ikinci çalışmaya katılan katılımcıların çok büyük bir kısmı tutucu bir görüş içinde olduklarını ortaya koymaktadır.

Tablo 46: Önerme 2'nin Karşılaştırması

Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye ve SPK tarafından belirlenmelidir.

	İSO 500		Halka Açık Şirketler	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	62	31,0	53	26,5
Çoğunlukla Katılıyorum	37	18,5	60	30
Biraz Katılıyorum	21	10,5	30	15
Kararsızım	7	3,5	5	2,5
Biraz Katılmıyorum	6	3,0	4	2
Çoğunlukla Katılmıyorum	24	12,0	25	12,5
Hiç Katılmıyorum	42	21,0	23	11,5
Toplam	200	100,0	200	100,0

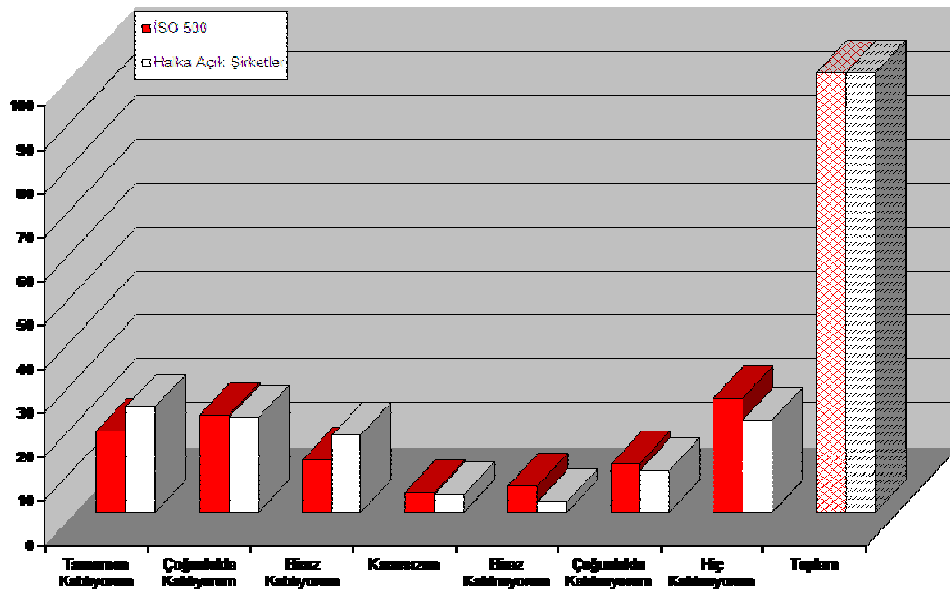


“Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye ve SPK tarafından belirlenmelidir” yönündeki önermede. Her iki araştırmada da elde edilen oranlar birbirine çok yakındır. Halka açık şirketlerde önermeye katıldığını belirtenlerin oranı 10% luk bir artış göstermiştir. ISO 500 araştırmasında önermeye katılmayanların oranı önemsenmesi gereken bir orandır. Her iki araştırmada da tekdüzeci bir yaklaşım içinde olmakla beraber az da olsa esnekliği benimseyenler de mevcuttur.

Tablo 47: Önerme 3’ün Karşılaştırması

Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için TÜRMOB tarafından belirlenmelidir.

	İSO 500		Halka Açık Şirketler	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	37	18,5	48	24
Çoğunlukla Katılıyorum	44	22,0	43	21,5
Biraz Katılıyorum	24	12,0	35	17,5
Kararsızım	9	4,5	8	4
Biraz Katılmıyorum	12	6,0	5	2,5
Çoğunlukla Katılmıyorum	22	11,0	19	9,5
Hiç Katılmıyorum	52	26,0	42	21
Toplam	200	100,0	200	100,0

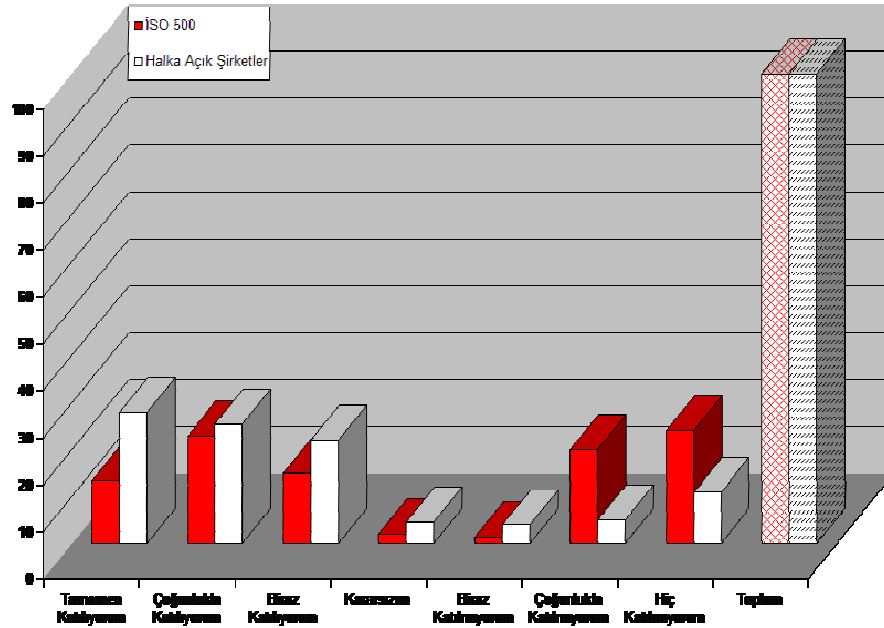


“Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için TÜRMOB tarafından belirlenmelidir” yönündeki önermeye her iki araştırmadaki katılımcılar çoğunlukla belirli bir yönde hareket ederek Katılıyorum yönünde görüş bildirmiş ve tekdüze bir yaklaşım sergilemiştir. Bu yaklaşım Halka açık şirketlerde daha ağır basmaktadır.

Tablo 48: Önerme 4’ün Karşılaştırması

“Bilanço ve gelir tablosu işletme yöneticilerinden ziyade kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmelidir.”

	İSO 500		Halka Açık Şirketler	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	27	13,5	56	28,0
Cogunlukla Katılıyorum	46	23,0	51	25,5
Biraz Katılıyorum	30	15,0	44	22,0
Kararsızım	4	2,0	9	4,5
Biraz Katılmıyorum	3	1,5	8	4
Cogunlukla Katılmıyorum	40	20,0	10	5
Hic Katılmıyorum	48	24,0	22	11
Toplam	198	99,0	200	100
Cevapsız	2	1,0		
Toplam	200	100,0		

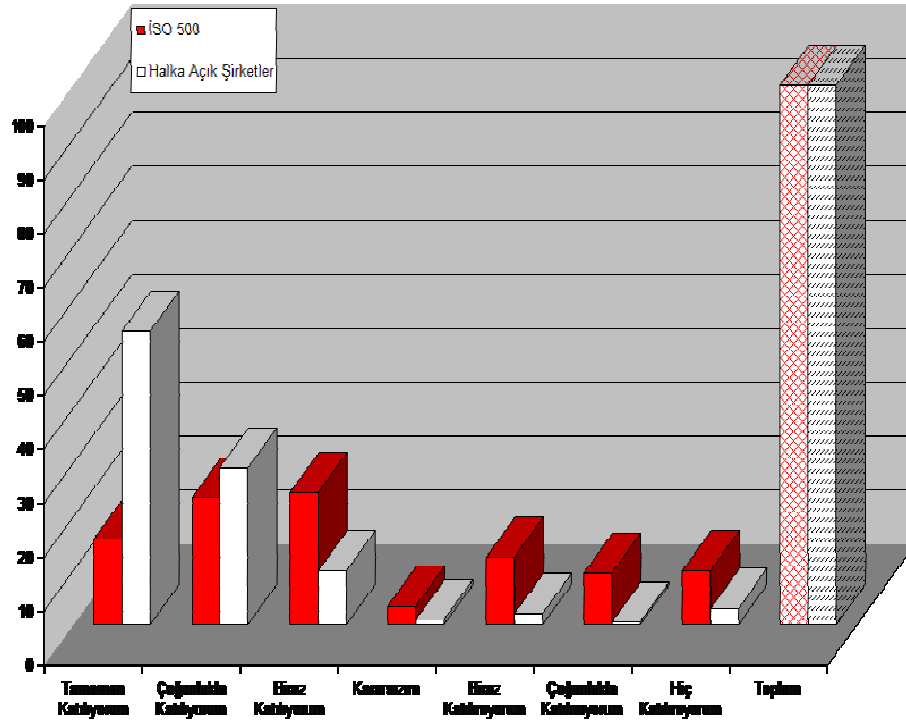


“Bilanço ve gelir tablosu işletme yöneticilerinden ziyade kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmelidir,” yönündeki önermede iki araştırma sonucunda da katılımcıların şeffaflıktan yana oldukları görülmektedir. Ancak bu oran halka açık şirketlerde çok daha yoğun olarak kendini göstermektedir. ISO 500 araştırmasında gizlilikten yana %45 lik bir oran halka açık şirketlerde %20 seviyesindedir.

Tablo 49: Önerme 5’in Karşılaştırması

“Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.”

	İSO 500		Halka Açık Şirketler	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	32	16,0	109	54,5
Çoğunlukla Katılıyorum	47	23,5	58	29,0
Biraz Katılıyorum	49	24,5	20	10,0
Kararsızım	7	3,5	2	1,0
Biraz Katılmıyorum	25	12,5	4	2,0
Çoğunlukla Katılmıyorum	19	9,5	1	0,5
Hiç Katılmıyorum	20	10,0	6	3,0
Toplam	199	99,5	200	100,0
Cevapsız	1	,5		
Toplam	200	100,0		

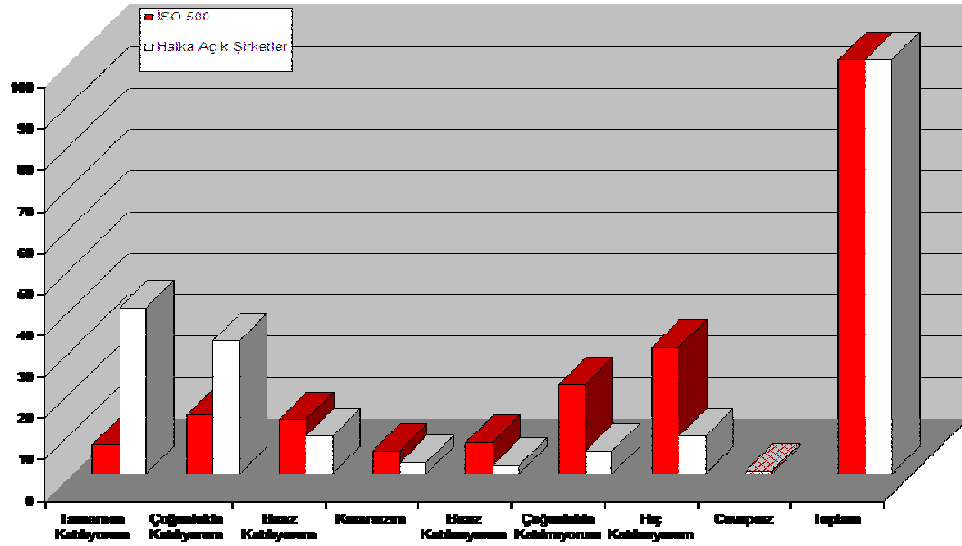


Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır yönündeki önermeye ISO 500 araştırmasında katılımcıların büyük çoğunluğu önermeye katılırken, halka açık şirketlerde katılımcıların tamamı bu görüşte olduklarını belirtmiş ve önermeye katılmadığı yönünde görüş belirten katılımcı sayısı çok düşük kalmıştır. Aynı önermenin sorulduğu iki farklı araştırmada katılımcıların muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeleri kendi meslek mensupları ve onların kurduğu kuruluşlar tarafından yapılmasını doğru bularak profesyonellikten yana olduklarını belirtmişlerdir.

Tablo 50: Önerme 6'nın Karşılaştırması

'Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha çok yararlıdır.

	İSO 500		Halka Açık Şirketler	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	14	7,0	80	40
Cogunlukla Katılıyorum	28	14,0	64	32
Biraz Katılıyorum	26	13,0	18	9
Kararsızım	11	5,5	5	2,5
Biraz Katılmıyorum	15	7,5	4	2
Cogunlukla Katılmıyorum	43	21,5	11	5,5
Hic Katılmıyorum	61	30,5	18	9
Toplam	199	99,5	200	100
Cevapsız	1	,5		
Toplam	200	100,0		

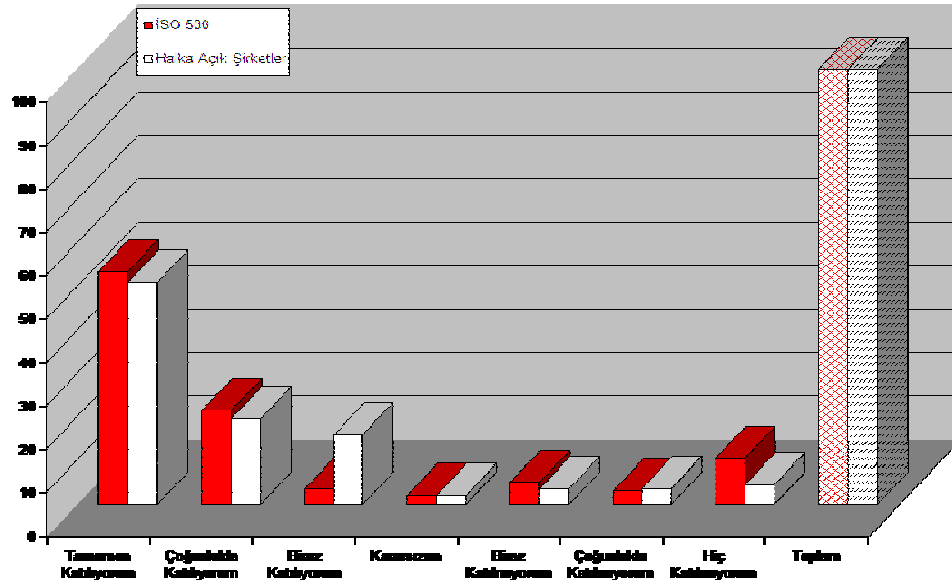


“Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha çok yararlıdır” yönündeki önermeye ISO 500 araştırmasında katılımcıların büyük kısmı olumsuz yönde, yani önermeye katılmadıkları yönünde cevap vermişlerdir. Aynı önermeye Halka açık şirketlerde büyük bir kısım önermeye katıldıkları yönünde görüş belirtmiştir. Elde edilen sonuçlar ISO 500 araştırmasına katılan katılımcıların tarihi maliyetleri daha yararlı bularak tutucu bir görüş içinde olduklarını , Halka açık şirketlerde ise katılımcıların cari piyasa değerlerinin daha çok yararlı olduğunu düşünerek iyimserliği tercih ettiklerini göstermektedir.

Tablo 51: Önerme 7'nin Karşılaştırması

“ Tüm Şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır.”

	İSO 500		Halka Açık Şirketler	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	107	53,5	102	51
Çoğunlukla Katılıyorum	43	21,5	39	19,5
Biraz Katılıyorum	7	3,5	32	16
Kararsızım	4	2,0	4	2,0
Biraz Katılmıyorum	10	5,0	7	3,5
Çoğunlukla Katılmıyorum	6	3,0	7	3,5
Hiç Katılmıyorum	21	10,5	9	4,5
Toplam	200	100,0	200	100,0

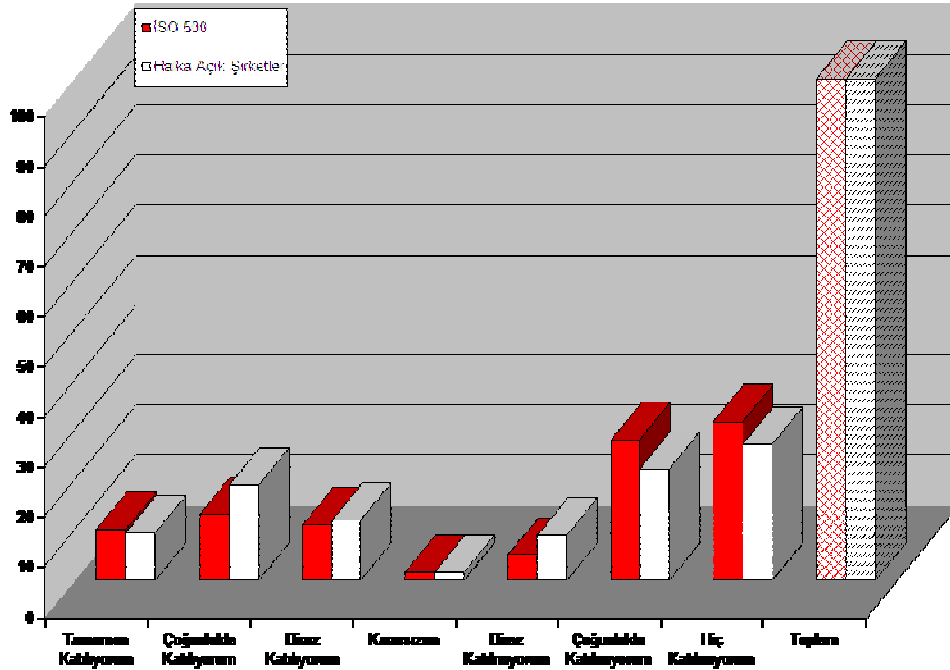


Tüm Şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır, yönündeki önermeye her iki araştırmada da katılımcıların büyük bir bölümü katıldığı yönde cevaplar vermişlerdir. İki araştırmada elde edilen oranlar birbirine çok yakındır. ISO 500 ve ikinci araştırmaya katılan katılımcıların hemen hemen hepsi tekdüzeci bir yaklaşımda olduklarını göstermişlerdir.

Tablo 52: Önerme 8'in Karşılaştırması

“Mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.”

	İSO 500		Halka Açık Şirketler	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	20	10,0	19	9,5
Çoğunlukla Katılıyorum	26	13,0	38	19
Biraz Katılıyorum	22	11,0	24	12,0
Kararsızım	3	1,5	3	1,5
Biraz Katılmıyorum	10	5,0	18	9,0
Çoğunlukla Katılmıyorum	56	28,0	44	22,0
Hiç Katılmıyorum	63	31,5	54	27
Toplam	200	100,0	200	100,0

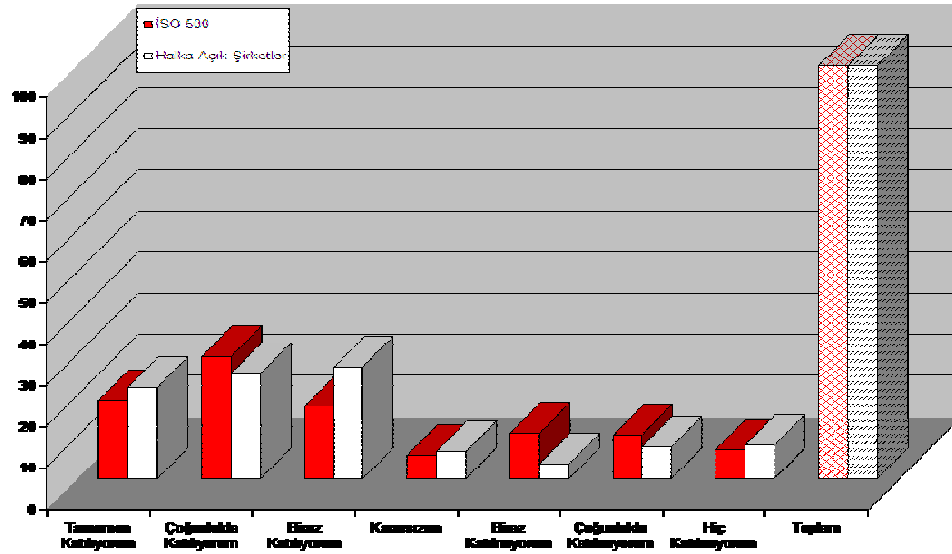


“Mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir,” yönündeki önermeye her iki araştırmada da katılımcılar mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilginin bulunmasını doğru bulmamaktadırlar. Gizliliğe karşı şeffaflığın ölçüldüğü bu önermede her iki ankette katılımcıların şeffaflıktan yana oldukları görülmektedir. Her iki projede de oy oranlarının birbirine çok yakın olduğu da gözden kaçırılmaması gereken bir noktadır.

Tablo 53: Önerme 9'un Karşılaştırması

“Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerlendirileceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler.”

	İSO 500		Halka Açık Şirketler	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	38	19,0	44	22
Çoğunlukla Katılıyorum	59	29,5	51	25,5
Biraz Katılıyorum	35	17,5	54	27
Kararsızım	11	5,5	13	6,5
Biraz Katılmıyorum	22	11,0	7	3,5
Çoğunlukla Katılmıyorum	21	10,5	15	7,5
Hiç Katılmıyorum	14	7,0	16	8,0
Toplam	200	100,0	200	100,0

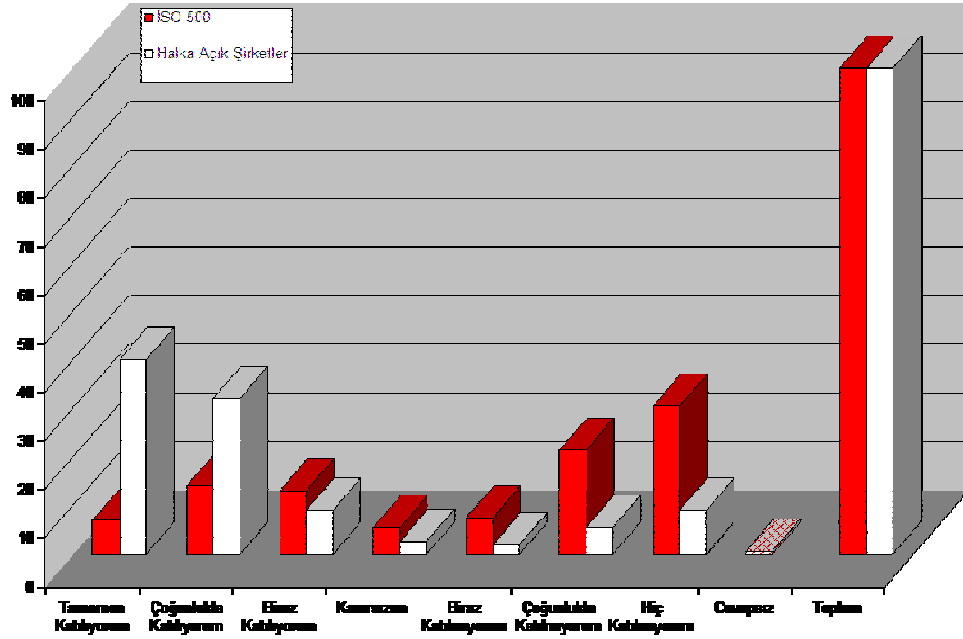


“Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerlendirileceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler,” önermesine her iki araştırmada ki katılımcılar önermeye katıldıklarını belirtmiştir. Bu oran halka açık şirketlerde daha ağır basmaktadır. Her iki araştırmada da katılımcılar profesyonellik ilkesine daha yakın durduklarını göstermişlerdir.

Tablo 54: Önerme 10'un Karşılaştırması

“Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır.”

	İSO 500		Halka Açık Şirketler	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	14	7,0	80	40
Cogunlukla Katılıyorum	28	14,0	64	32
Biraz Katılıyorum	26	13,0	18	9
Kararsızım	11	5,5	5	2,5
Biraz Katılmıyorum	15	7,5	4	2
Cogunlukla Katılmıyorum	43	21,5	11	5,5
Hic Katılmıyorum	61	30,5	18	9
Toplam	199	99,5	200	100
Cevapsız	1	,5		
Toplam	200	100,0		



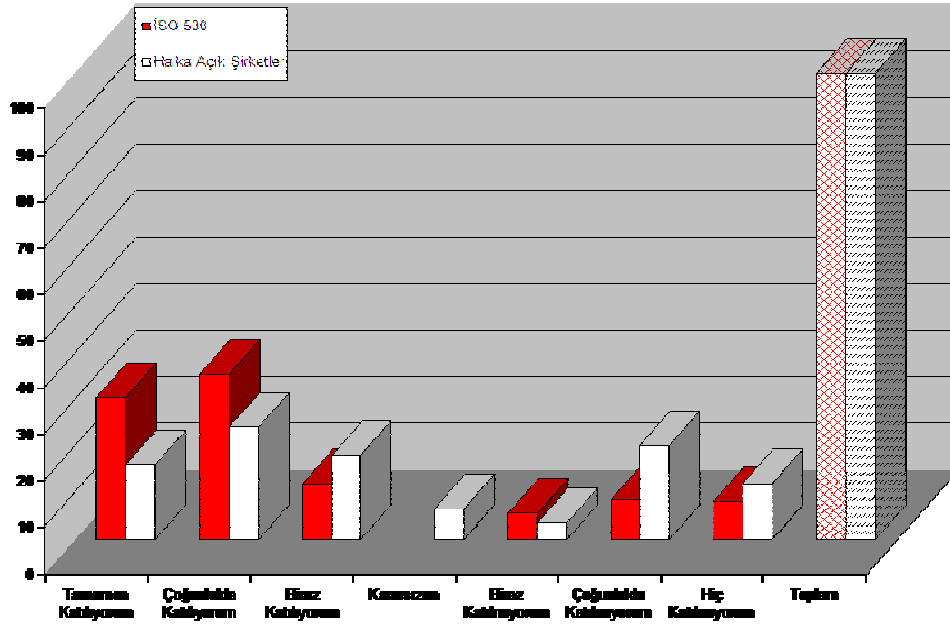
Elde edilen sonuçlar ISO 500 araştırmasına katılan katılımcıların tarihi maliyetleri daha yararlı bulduklarını , halka açık şirketlerde ise cari piyasa değerlerinin daha çok yararlı olduğunu düşündüklerini göstermektedir.

Tablo 55: Önerme 11'in Karşılaştırması

“(ISO 500) Muhasebe politikaları (stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.”

(Halka Açık Şirketler) Muhasebe politikaları (stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilebilir.

	İSO 500		Halka Açık Şirketler	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	61	30,5	32	16
Çoğunlukla Katılıyorum	71	35,5	48	24
Biraz Katılıyorum	24	12,0	36	18
Kararsızım			13	6,5
Biraz Katılmıyorum	11	5,5	7	3,5
Çoğunlukla Katılmıyorum	17	8,5	40	20
Hic Katılmıyorum	16	8,0	24	12
Toplam	200	100,0	200	100,0



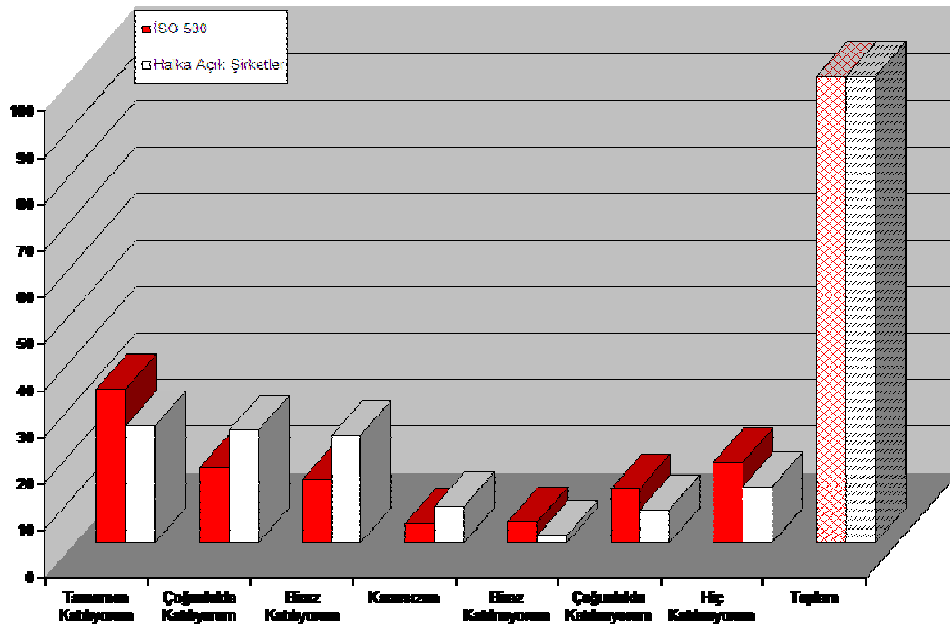
“Muhasebe politikaları (stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir” ve Muhasebe politikaları (stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilebilir yönündeki önerme iki araştırmada katılımcılara ters şekilde sorulmuştur. ISO 500 araştırmasında muhasebe politikalarının bir kere belirlendikten sonra değiştirilemeyeceğini halka açık

şirketler ise değiştirilebileceğini savunmaktadır. ISO 500 araştırmasına katılan katılımcılar tekdüze bir yaklaşım gösterirken halka açık şirketlere katılan katılımcılar esneklikten yana bir tutum göstermişlerdir.

Tablo 56: Önerme 12'nin Karşılaştırması

Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almalıdır.

	İSO 500		Halka Açık Şirketler	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	66	33,0	50	25
Çoğunlukla Katılıyorum	32	16,0	48	24
Biraz Katılıyorum	27	13,5	46	23
Kararsızım	8	4,0	15	7,5
Biraz Katılmıyorum	9	4,5	3	1,5
Çoğunlukla Katılmıyorum	23	11,5	14	7
Hiç Katılmıyorum	34	17,0	24	12
Toplam	200	100,0	200	100,0

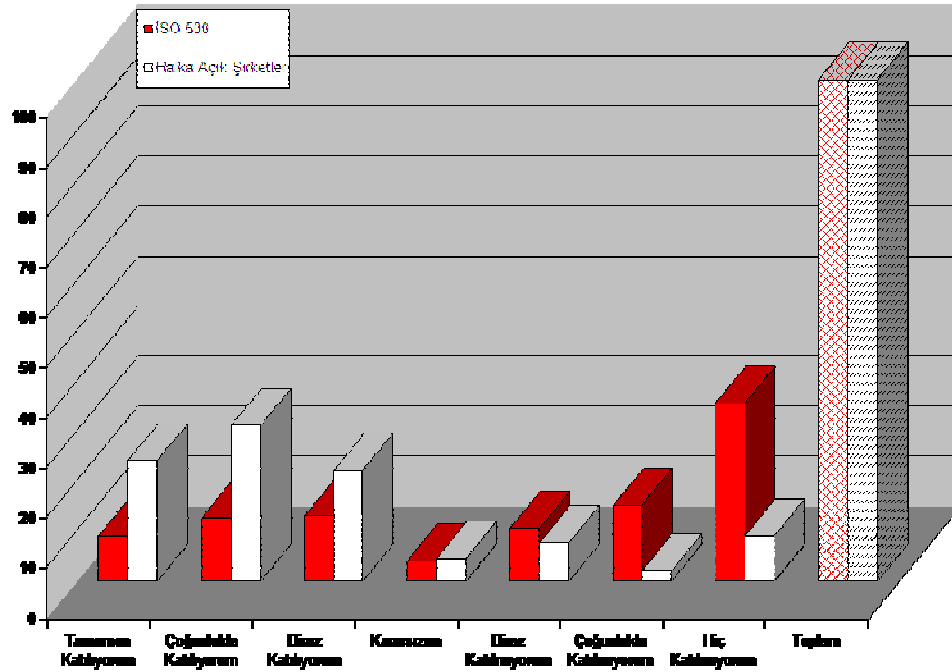


“Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almalıdır,” yönündeki önermeye iki araştırmada da katılımcıların büyük bir çoğunluğu şirket yönetici ve sahipleri hakkındaki bilgilerin mali tablolarda yer alması yönünde cevaplar vermişlerdir. Elde edilen bu veriler her iki araştırmada da katılımcıların şeffaflıktan yana tavır sergiledikleri oldukça açıktır.

Tablo 57: Önerme 13’in Karşılaştırması

“Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına muhasebe meslek mensupları karar vermelidir.”

	İSO 500		Halka Açık Şirketler	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	18	9,0	48	24
Çoğunlukla Katılıyorum	25	12,5	62	31
Biraz Katılıyorum	26	13,0	44	22
Kararsızım	8	4,0	9	4,5
Biraz Katılmıyorum	21	10,5	15	7,5
Çoğunlukla Katılmıyorum	30	15,0	4	2
Hiç Katılmıyorum	71	35,5	18	9
Toplam	200	100,0	200	100,0



“Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına muhasebe meslek mensupları karar vermelidir,” yönündeki önermede elde edilen sonuçlar her iki ankette de çok farklı görülmektedir. ISO 500 araştırmasında katılımcıların büyük bir çoğunluğu önermeye katılmadıklarını belirtmiştir, Halka açık şirketlerde ise büyük bir çoğunluk önermeye katıldığı yönünde cevaplar vermişlerdir. Bu oranlar halka açık katılan katılımcıların

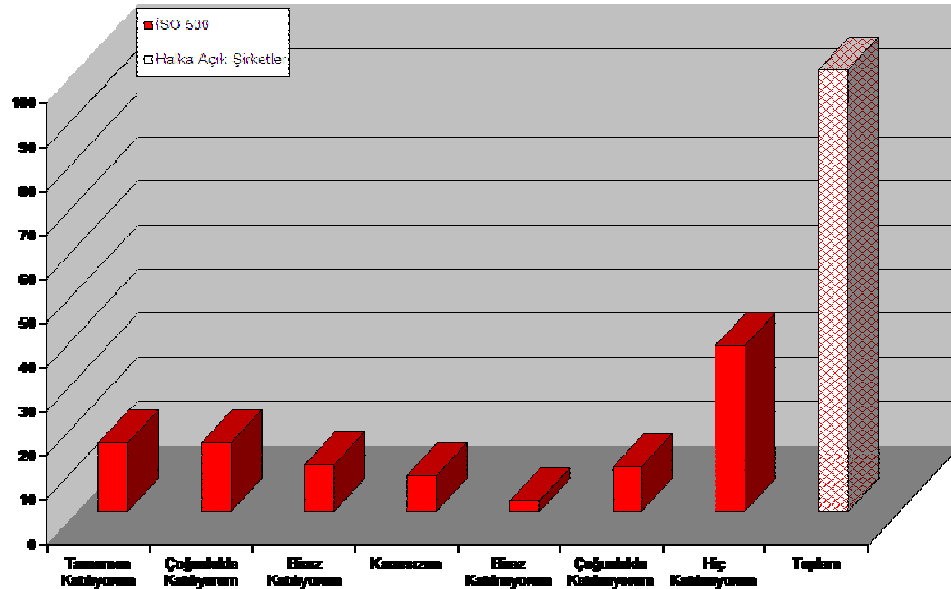
profesyonellik ilkesini katı bir şekilde desteklediklerini göstermektedir. Aynı görüş ISO 500 araştırmasında tamamen ters yöndedir, statükoculuktan yana görüş baskın şekildedir.

Tablo 58: Önerme 14'ün Karşılaştırması

“ (ISO 500) Fiyatların yükseldiği zamanlarda FIFO yerine LIFO kullanılmalıdır.”

Bu önerme Halka Açık Şirketlerde bulunmamaktadır.

	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	31	15,5
Cogunlukla Katılıyorum	31	15,5
Biraz Katılıyorum	21	10,5
Kararsızım	16	8,0
Biraz Katılmıyorum	5	2,5
Cogunlukla Katılmıyorum	20	10,0
Hic Katılmıyorum	75	37,5
Toplam	200	100,0

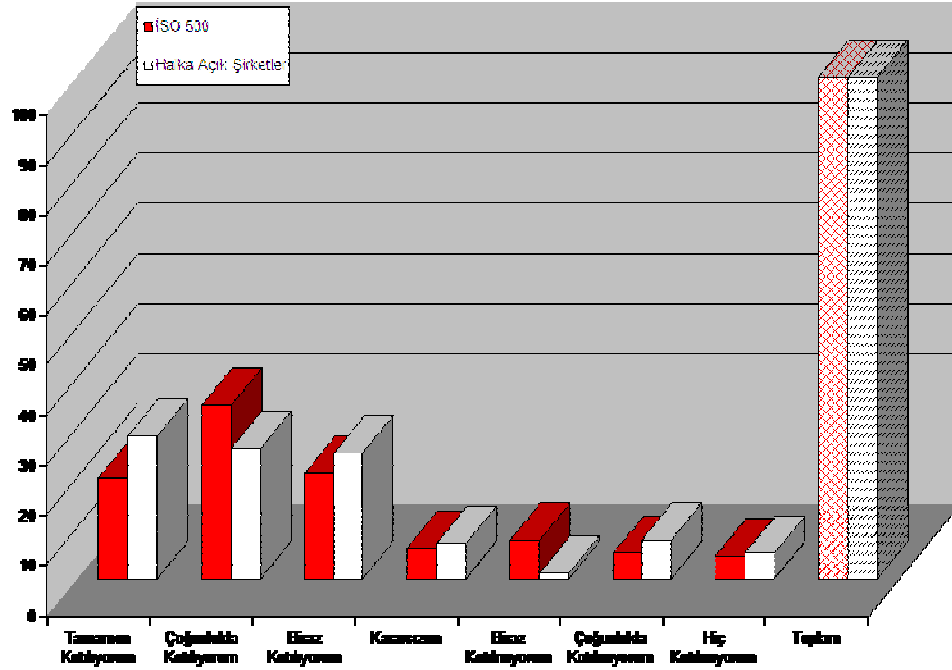


Tablo 59: Önerme 15’in Karşılaştırması

(ISO 500) Mevcut Mali tablolarla standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı yeterlidir.

(Halka Açık Şirketler) Mali tablolarla standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı arttırılmalıdır.

	İSO 500		Halka Açık Şirketler	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	40	20,0	57	28,5
Çoğunlukla Katılıyorum	69	34,5	52	26
Biraz Katılıyorum	42	21,0	50	25
Kararsızım	12	6,0	14	7
Biraz Katılmıyorum	15	7,5	2	1
Çoğunlukla Katılmıyorum	10	5,0	15	7,5
Hiç Katılmıyorum	9	4,5	10	5
Toplam	200	100,0	200	100,0



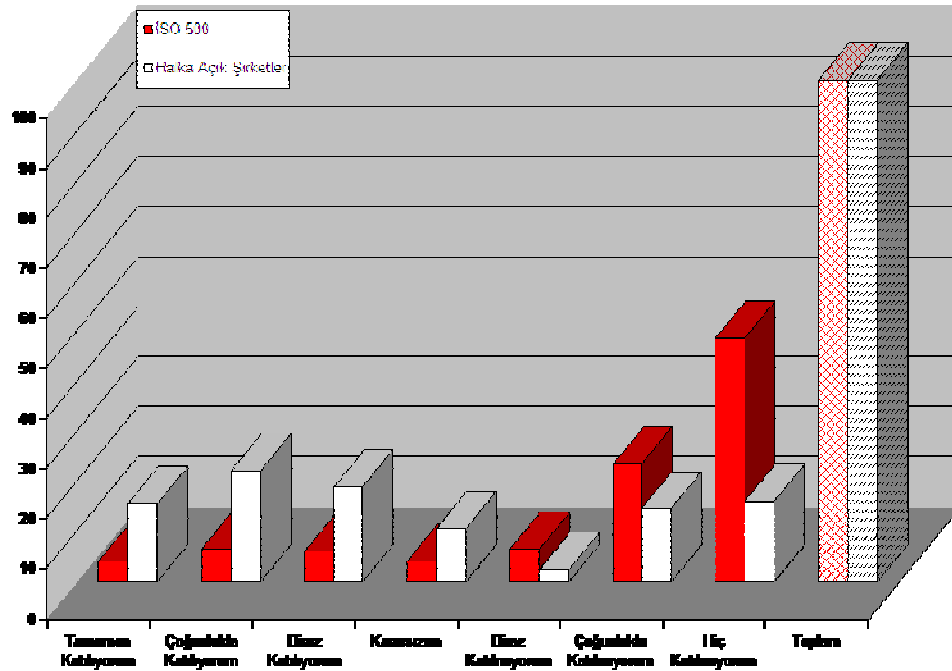
“Mevcut Mali tablolarla standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı yeterlidir,” ve “Mali tablolarla standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı arttırılmalıdır” yönündeki önerme her iki araştırmada zıt şekilde sorulmuştur. ISO 500 araştırmasında sorulan önermeye evet cevabı verenler ile Halka açık şirketler sorulan önermeye hayır cevabı

verenler aynı görüşü savunmaktadırlar. ISO 500 araştırmasına katılan katılımcıların çoğu tekdüzeciliği savunurken halka açık katılan katılımcılar esnek bir yapıyı tercih etmişlerdir.

Tablo 60: Önerme 16'nın Karşılaştırması

Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.

	İSO 500		Halka Açık Şirketler	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	8	4,0	31	15,5
Çoğunlukla Katılıyorum	13	6,5	44	22
Biraz Katılıyorum	12	6,0	38	19
Kararsızım	8	4,0	21	10,5
Biraz Katılmıyorum	13	6,5	5	2,5
Çoğunlukla Katılmıyorum	47	23,5	29	14,5
Hiç Katılmıyorum	97	48,5	32	16
Toplam	200	100,0	200	100,0

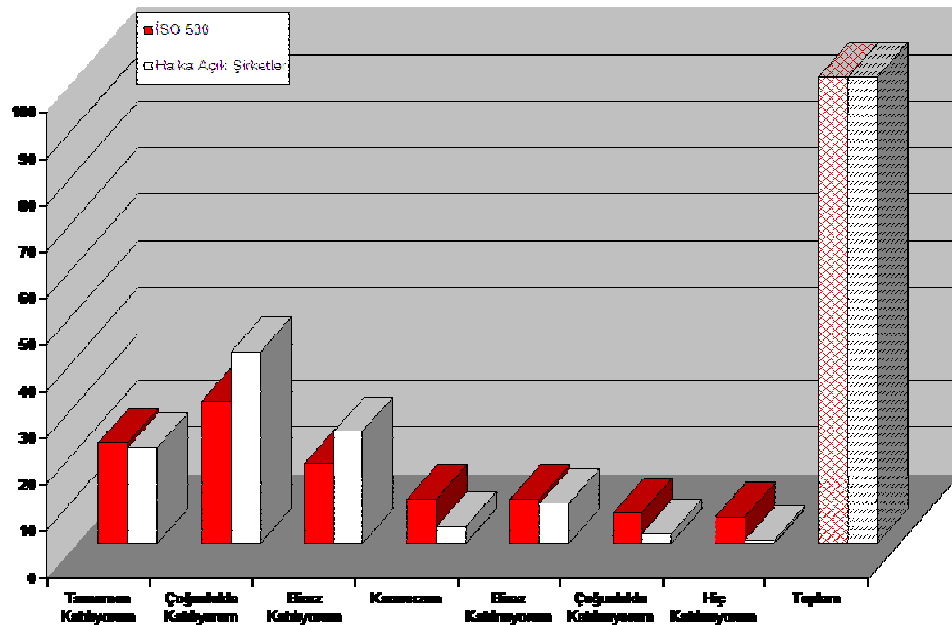


“Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır,” yönündeki önermede. ISO 500 araştırmasında katılımcıların büyük bir bölümü yöneticilerin tahminlerinin mali tablolarda yer almasını doğru bulmazken aynı önermeye ikinci proje anketine katılan katılımcılar önermeyi doğru bulduklarını söylemişlerdir. ISO 500 araştırmasında katılımcıların çoğu gizlilik ilkesini benimsemiş, çok az bir oranda şeffaflıktan yana görüş bildirenlerde olmuştur. Halka açık şirketlerde ise katılımcıların yarısından fazlası şeffaflık ilkesini benimserken düşük bir oranda kararsız kaldığı yönde görüş bildirmiştir.

Tablo 61: Önerme 17'nin Karşılaştırması

Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartlara sahiptirler.

	İSO 500		Halka Açık Şirketler	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	43	21,5	41	20,5
Çoğunlukla Katılıyorum	61	30,5	82	41
Biraz Katılıyorum	34	17,0	48	24
Kararsızım	19	9,5	7	3,5
Biraz Katılmıyorum	19	9,5	17	8,5
Çoğunlukla Katılmıyorum	13	6,5	4	2
Hiç Katılmıyorum	11	5,5	1	0,5
Toplam	200	100,0	200	100,0



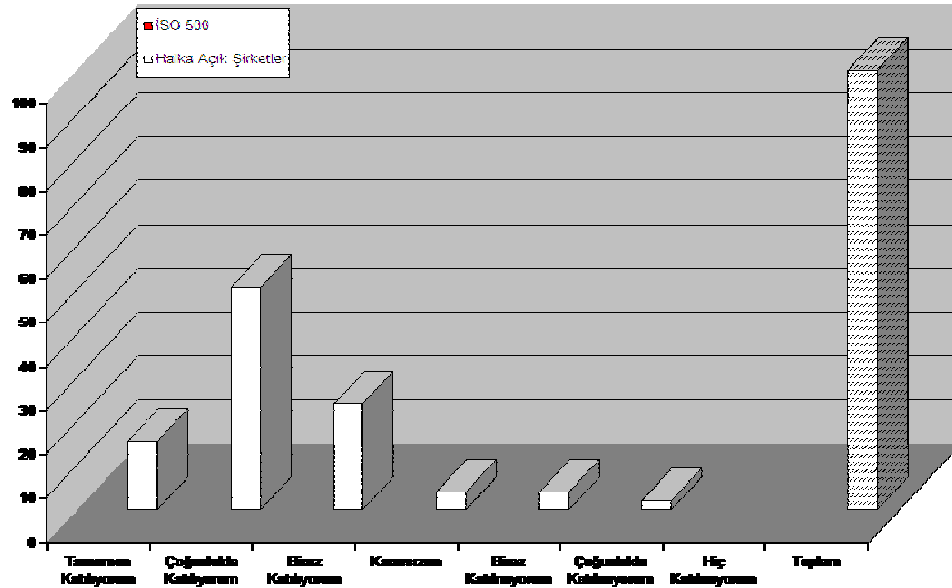
“Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartlara sahiptirler,” yönündeki önermeye her iki araştırmada da katılımcıların büyük çoğunluğu muhasebe meslek mensuplarının yüksek düzeyde etik standartlara sahip olduğunu düşündükleri yönünde cevap vermişlerdir. ISO 500 araştırmasında bu oran Halka açık şirketlere göre daha düşük seviyededir. Statükoculuk ilkesine karşı profesyonelliğin ölçüldüğü bu önermede Halka açık şirketlerde ki katılımcılar muhasebe meslek mensuplarının yüksek seviyede profesyonellik standartlarına sahip oldukları görüşünü savunmuşlardır.

Tablo 62: Önerme 18’in Karşılaştırması

“ Muhasebeciler üst yönetimin vereceği kararları yönlendirebiliyorlar.”

Bu önerme sadece halka açık şirketlerde bulunmaktadır.

	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	31	15,5
Çoğunlukla Katılıyorum	101	50,5
Biraz Katılıyorum	48	24
Kararsızım	8	4
Biraz Katılmıyorum	8	4
Çoğunlukla Katılmıyorum	4	2
Hic Katılmıyorum		
Toplam	200	100,0

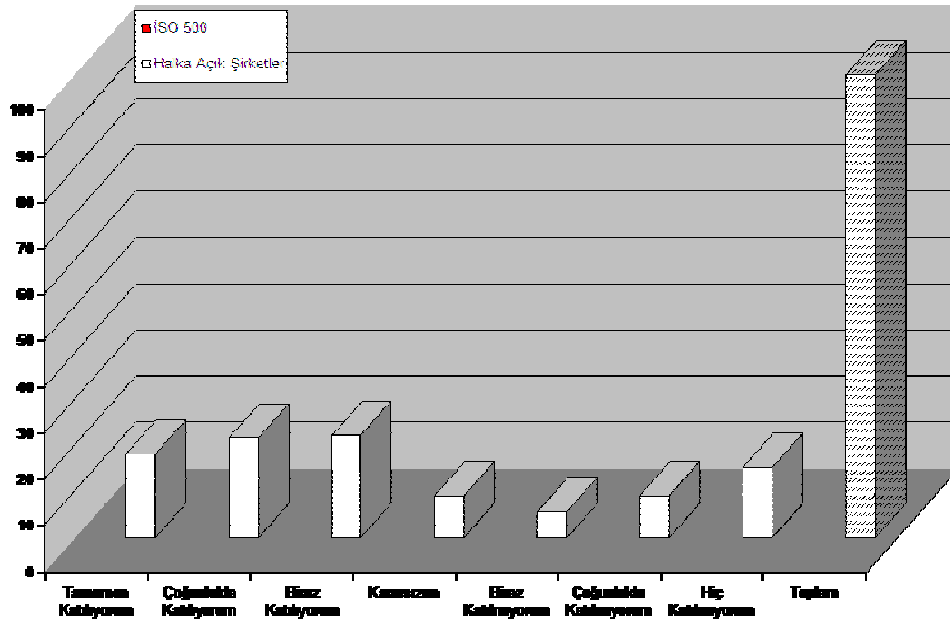


Tablo 63: Önerme 19'un Karşılaştırması

“Muhasebeciler herhangi bir boşluk durumunda takdirlerini (mesleki yargılarını) yasalar yerine GKMİ ve standartlar doğrultusunda kullanırlar.”

Bu önerme sadece halka açık şirketlerde bulunmaktadır.

	Frekans	Yüzde
Tamamen Katılıyorum	36	18
Cogunlukla Katılıyorum	43	21,5
Biraz Katılıyorum	44	22
Kararsızım	18	9
Biraz Katılmıyorum	11	5,5
Cogunlukla Katılmıyorum	18	9
Hic Katılmıyorum	30	15
Toplam	200	100,0



Tablo 64: Araştırma bulguları tablosu

Önermeler	Tamamen Katılıyorrum	Çoğunlukla Katılıyorrum	Biraz Katılıyorrum	Kararsızım	Biraz Katılmıyorrum	Çoğunlukla Katılmıyorrum	Hiç Katılmıyorrum	Ortalama	Ölçüğü Muhasebe Değeri
	Dağılım	Dağılım	Dağılım	Dağılım	Dağılım	Dağılım	Dağılım		
1. Şüphe durumunda kar ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir.	76	52	30	8	5	12	17	2.03	Tutuculuğa Karşı İyimserlik
2. Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye ve SPK tarafından belirlenmelidir.	53	60	30	5	4	25	23	3.01	Tek Düzeciliğe Karşı Esneklik
3. Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için TÜRMOB tarafından belirlenmelidir.	48	43	35	8	5	19	42	3.5	Tek Düzeciliğe Karşı Esneklik
4. Bilanço ve gelir tablosu işletme yöneticilerinden ziyade kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmektedir.	56	51	44	9	8	10	22	2.32	Gizliliğe Karşı Şeffaflık
5. Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.	109	58	20	2	4	1	6	1.8	Statikoculuğa Karşı Profesyonellik

Tablo 64'ün devamı

6 : Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha çok yararlıdır.	80	64	18	5	4	11	18	2.46	Tutuculuğa Karşı İyimserlik
7.Tüm şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır.	102	39	32	4	7	7	9	2.15	Tek Düzeciğe Karşı Esneklik
8.Mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.	19	38	24	3	18	44	54	4.5	Gizliliğe Karşı Şeffaflık
9. Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerlendirileceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler.	44	51	54	13	7	15	16	2.93	Statikoculuğa Karşı Profesyonellik
10. Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır.	63	83	30	2	5	4	13	2.03	Tutuculuğa Karşı İyimserlik
11.Muhasebe politikaları (stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilebilir.	32	48	36	13	7	40	24	3.41	Tek Düzeciğe Karşı Esneklik
12. Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almalıdır.	50	48	46	15	3	14	24	3.2	Gizliliğe Karşı Şeffaflık

Tablo 64'ün devamı

13.Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilir	48	62	44	9	15	4	18	2.87	Statikoculuğa Karşı Profesyonellik
14.Fiyatların yükseldiği dönemlerde duruma uygun değerlendirme yöntemleri kullanılmalıdır	81	69	26	6	0	1	17	2.24	Tutuculuğa Karşı İyimserlik
15.Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.	57	52	50	14	2	15	10	2.68	Tek Düzeciğe Karşı Esneklik
16.Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır	31	44	38	21	5	29	32	3.69	Gizliliğe Karşı Şeffaflık
17.Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartlara sahiptirler.	41	82	48	7	17	4	1	2.46	Statikoculuğa Karşı Profesyonellik
18.Muhasebeciler üst yönetimin vereceği kararları yönlendirebiliyorlar.	31	101	48	8	8	4	0	2.36	Yetkinlik
19.Muhasebeciler herhangi bir boşluk durumunda takdirlerini (mesleki yargılarını) yasalar yerine GKMİ ve standartlar doğrultusunda kullanırlar.	36	43	4	18	11	18	30	3.5	Yetkinlik

“Şüphe durumunda kar ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir. (Örneğin; Stoklar, menkul kıymetler, alacaklar için karşılık ayrılması)” önermesine muhasebeciler kesin bir şekilde katılmaktadırlar. Bu onların açık bir şekilde tutucu bir anlayış içinde olduğunu göstermektedir.

“Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye ve SPK tarafından belirlenmelidir.” Önermesinde muhasebecilerimiz tekdüze bir yaklaşım içinde olmakla beraber %15 oranında esnekliği benimseyenler de mevcuttur.

“Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için TÜRMOB tarafından belirlenmelidir” önermesinde %63 çoğunluk belli bir yönde hareket ederek tekdüze bir yaklaşım sergilemiştir, ancak %33 bu önermeye katılmamıştır.

“Bilanço ve gelir tablosu işletme yöneticilerinden ziyade kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmelidir,” Önermesinde muhasebeciler %75 lik bir oranda şeffaflık ilkesinden yana olmuş %20 lik bir bölüm gizliliği istemiştir.

“Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır” önermesinde %93,5 gibi çok büyük bir oran muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemelerin meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmasını istemektedir. Verilen cevaplardan bu kadar yüksek bir oranda ortak görüşün ortaya çıkması, Statükoculuğa karşı Profesyonelliğin çok daha baskın olduğunu göstermektedir.

“Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha çok yararlıdır.” Önermesine katılanlar %81’lik oranında tutuculuktan yana tavır sergilemişlerdir. İyimserlik den yana cevap verenler %16,5’luk seviyesinde kalmıştır.

“Tüm şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır,” önermesinde katılımcılar %85,5’lik oranda şirketlerin mali tablolarının tek tip olması gerektiğini düşünmektedir ki bu yüksek oranda tekdüze bir yaklaşımı ifade etmektedir.

“Mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.” Önermesine katılmadığını ifade eden katılımcıların oranı %58, katıldığını ifade edenlerin oranı ise %40’dır. Gizliliğe karşı şeffaflığı ölçmeye yarayan bu değer katılmayanlar yönünden daha ağır basmaktadır. Bu oranlar mevcut uygulamada gizlilikten yana olanlarla şeffaflıktan yana olanlar arasında çok büyük bir fark olmamakla beraber çoğunluğun şeffaflıktan yana olduğunu göstermektedir. Sonuç olarak mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmesi çoğunluk tarafından kabul görmeyen bir önermedir. Rakip şirketin durumunun daha somut verilere dayandırılarak

değerlendirilme ihtiyacına karşı kendi şirketlerinin gizli kalması gerektiği hissi mevcuttur.

“Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerlendirileceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler.” Önermesinde ezici bir çoğunluk önermeye katıldığı yönünde cevap vermiştir. %75’lik bir oran bu önermeye katıldığı yönünde , %19 ‘luk bir oran ise bu önermeye katılmadığını belirtmiştir. Bu oranlar mevcut uygulamada profesyonellik ilkesinin muhasebe meslek mensuplarının 2/3 ‘lük bölümü tarafından benimsendiğini göstermektedir.

“Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır.” Önermesine katıldığını belirtenlerin oranı %88 iken bu önermeye katılmadığını belirtenlerin oranı %11’dir. Oranlar arasındaki farkın çok fazla olması muhasebe meslek mensuplarının çoğunun mevcut uygulamalarında cari piyasa değeri kullanmayı tercih ettiğini göstermektedir. Verilen cevaplara göre tutucu bir görüşün baskın bir şekilde kabullenildiği ortaya çıkmaktadır. %11’lik bir bölüm iyimserlik ilkesinden yana olsa da çok büyük bir fark ile tutuculuk ilkesi ağır basmaktadır.

“Muhasebe politikaları (stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilebilir.”

Tekdüzelige karşı esnekliğin ölçüldüğü bu önermede muhasebe politikalarının bir kere belirlendikten sonra değiştirilebileceği görüşünde olanlar yani önermeye katılanların oranı %58’ken katılmadığını belirtenlerin oranı %35,5’dir. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu esneklik den yana görüş bildirmiştir. Tekdüzeci yaklaşımda bulunanların oranı da oldukça yüksektir, yaklaşık olarak 1/3’lük bir kısım tek düzeciliği istemektedir.

“Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almalıdır.”

Gizliliğe karşı şeffaflık değerinin ölçülmesinde kullanılan bu önermeye %70’lik bir kısım şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almalıdır derken, %20’lik bir kısım ise “almamalıdır” yönünde görüş bildirmiştir. Ankete katılanların bu konuda şeffaflıktan yana tavır sergiledikleri oldukça açıktır. Ayrıca işletme sahiplerinin isim ve bilgilerinin marka değerini yükselteceği, kalıcı ve köklü firma anlayışını getireceği inancı görülmektedir.

“Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilir.”

Önermesinde % 77’lik bir oranda önermeye katılım görülmektedir. Önermeye katılmayanların oranı %18,5’dir. Bu oranlar bize büyük bir çoğunluğun profesyonellik ilkesini desteklediğini göstermektedir.

“Fiyatların yükseldiği dönemlerde duruma uygun değerlendirme yöntemleri kullanılmalıdır.”

Tutuculuğa karşı iyimserlik değerini ölçmekte kullanılan bu önermeye %88’lik bir kısım fiyatların yükseldiği dönemlerde duruma uygun değerlendirme yöntemleri kullanılmalıdır derken , %9’luk bir oran ise aksi yönde cevap vermiştir. Ezici bir çoğunluğun iyimserlikten yana olduğu oldukça açıktır

“Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.” Önermesinde katılımcıların %80’e yakını mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısının artırılmasından yana cevap verirken, %13,5’lik bir kısım ayrıntıların artırılmasına olumsuz yönde cevap vermişlerdir. Bu oranlardan çıkarılacak sonuç esnek bir tutum olmasını isteyenlerin oranı oldukça fazladır. Katılımcılar esnek bir yapıyı tercih etmişlerdir. Tekdüzeciliği savunanların oranı azda olsa belirli bir oranda bu yönde istek vardır.

“Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.”

Gizliliğe karşı şeffaflığı; ölçmekte kullanılan bu önermede katılımcıların %56,5’lik bir kısmı mali tablolarda yöneticilerin işletme ile ilgili tahminlerinin de olmasını desteklerken %33’lük bir kısım bu tahminlerin mali tablolarda olmasını desteklememektedir. Verilen cevaplar Katılımcıların çoğunluğunun esneklikten yana bir tutum içerdiklerini göstermektedir.

Ayrıca bu sonuç; ülkemizde uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasında önemli bir nokta olan mesleki yargının nasıl kullanılacağına ilişkin de ipucu vermektedir. Şöyle ki mesleki yargı UFRS’lerin uygulanmasında pek çok noktada tahmin yapılmasını gerektiriyor. % 56,5’lik sonuca bakınca mesleki yargının uygulanmasında kolaylık olacağı çıkarsaması yapılabilir.

“Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartlara sahiptirler.”

Statükoculuğa karşı profesyonellik değerinin ölçülmesinde kullanılan bu önermede %85’lik bir kısım muhasebe meslek mensuplarının yüksek düzeyde etik standartlara sahip olduklarını düşünmektedirler. %11’lik bir kısım ise bu önermeye katılmadığını ifade etmiştir. Bu ortalamalar yüksek bir profesyonellik düzeyini ifade etmektedir.

“Muhasebeciler üst yönetimin vereceği kararları yönlendirebiliyorlar.”

Önermesinde katılımın % 90’lık bir rakam ile kabul görmesi en önemli noktadır. Neredeyse katılımcıların hepsi muhasebecilerin üst düzey yöneticilerin vereceği kararları yönlendirebildikleri doğrultusunda cevap vermişlerdir. Oranlar muhasebeci meslek mensupları için profesyonellik değerinin ne kadar üst seviyede olduğunu göstermektedir. Muhasebeciler kendilerini yöneticiler üzerinde etkili ve zaman zaman vazgeçilmez olarak görmektedirler.

“Muhasebeciler herhangi bir boşluk durumunda takdirlerini (mesleki yargılarını) yasalar yerine GKMİ ve standartlar doğrultusunda kullanırlar.”

Katılımcıların %61’lik bir bölümü muhasebecilerin herhangi bir boşluk durumunda takdirlerini yasalar yerine GKMİ ve standartlar doğrultusunda kullanabilecekleri yönünde olumlu görüş belirtirken %30’a yakın bir oran bu önermeye katılmadığı yönünde görüş belirtmiştir. Katılımcıların büyük bölümü profesyonellikten yana bir tercih kullanmıştır Mesleki yargı noktasında kendilerini eğitilmiş, tecrübeli, ehliyet sahibi dürüst insanlar olarak görmektedirler.

Muhasebeciler boşluk durumunda en iyi takdir hakkını kendilerinin kullanacağını, yapılacak tahminlerle ilgili olarak en iyi donanıma kendilerinin sahip olduklarını düşündükleri için en isabetli karar ve tahmini kendilerinin yapacağını değerlendirmektedirler. Bu tahminlerin mali tablolarda yer almasını isteyerek zamanı geldiğinde yaptıkları tahminlerin doğruluğunu hem kamuoyuna ilan etmekte hem de kendilerini yöneticilerine karşı ispat etme düşüncesi içindedirler. Ayrıca bu olayı kendilerine maddi ve manevi anlamda hak ettikleri değerin verilmesi için bir fırsat olarak görmektedirler.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada Türkiye’de Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Kültürünün nasıl konumlandığını ortaya çıkarmak için muhasebe kültür değerleri incelenmiştir.

Bu bağlamda halka açık şirketlerin Muhasebe departmanında muhasebe yöneticisine EK’te verilen anket soruları yöneltilerek onların sahip oldukları muhasebe kültürü ortaya çıkarılmaya çalışmıştır.

Yaşadıkları toplumun bir parçası olan muhasebeciler, çalışma hayatlarına başladıklarında kendilerini mevcut bir muhasebe iklimi içerisinde bulmaktadırlar. Bu iklimi kabullenerek kendilerini onun bir parçası olarak görmekte ve kendi kültürü ile özdeşleştirerek mevcut muhasebe kültürüne katkıda bulunmaktadırlar. Bilimsel gelişmelere bağlı olarak iletişim ve etkileşim hızının artması kültürün yayılma ve kabullenme sürecini hızlandırmaktadır. Yasal düzenlemeler, inisiyatifi ve hata payını azaltan bilgisayar programları ne kadar gelişirse gelişsin her şeyin özünde ve temelinde insan ve onu farklı kılan tercihleri vardır. Bu tercihlerin temelinde de kişinin sahip olduğu kültür gelir. Yapılan çalışma sonucunda muhasebecilerin; sorumluluk sahibi olarak en kötüye karşı tedbir alınması arzusu ile açık bir şekilde tutucu bir anlayış içinde buldukları söylenebilir ki, az kar eden şirket, iflas eden şirketten daha iyidir mantığının izleri görülmektedir. Tekdüzeci bir yaklaşım sergileyen muhasebeciler alışkanlıklarından ve en iyi bildikleri yöntem ve kuralları değiştirmemekten yanadırlar. Ancak, zaman zaman gelişen durumlarda azda olsa esnek olmaları gerektiğini ifade etmektedirler. Yasal düzenlemeler çerçevesinde çalışan ve sorumluluk taşıyan muhasebeciler şeffaflıktan yana olsalar da belli dönemlerde; bazı şeylerin gizli kalması gerektiğini düşünmektedirler. Rakip şirketin durumunun daha somut verilere dayandırılarak değerlendirilme ihtiyacına karşı kendi şirket bilgilerinin gizli kalması gerektiği hissi ağır basmaktadır.

Muhasebeciler yüksek bir profesyonellik düzeyinden bahsetmektedirler (2,525) ki bu kendilerine olan güvenlerini, işlerini en iyi kendilerinin bildiğini ve inisiyatif olarak bağımsız çalışma istekleri ve işlerine karışılmaması fikri ile ifade etmek mümkündür. Muhasebeciler kendilerini yöneticiler üzerinde etkili ve zaman zaman vazgeçilmez

olarak değerlendirmektedirler. Görevini belirlenmiş kurallar ve ilkeler çerçevesinde yapan muhasebeci ile firma tercihleri zaman zaman bu kural ve ilkelerle çatışan bir konumda olabilmektedir. Rekabetin çok yoğun olduğu piyasada iyi bir imaj ve güvenilme ihtiyaından kaynaklanan bilgilerin sunulma şekli firmaların mevcut hallerinden daha iyi sunulacak etkin pazarlama teknikleri sonucunda elde edilecek kar ile olası krizlerin aşılması veya hiç yaşanmaması için tedbir alma ihtiyaını getirmektedir. Sosyal ve doğal bir olgu olarak şirketin muhasebecisinin öncelikli kaygısı muhasebe, yöneticilerin öncelikli kaygısı da şirketin karlılığı ve devamıdır .

Muhasebeciler mesleki yargı noktasında kendilerini eğitimli, tecrübeli, ehliyet sahibi ve dürüst insanlar olarak görmektedirler. Boşluk durumunda en iyi takdir hakkını kendilerinin kullanacağını, yapılacak tahminlerle ilgili olarak en iyi donanıma kendilerinin sahip olduklarını düşündükleri için en isabetli karar ve tahmini kendilerinin yapacağını değerlendirmektedirler. Bu tahminlerin mali tablolarda yer almasını isteyerek zamanı geldiğinde yaptıkları tahminlerin doğruluğunu hem kamuoyuna ilan etmekte hem de kendilerini yöneticilerine karşı ispat etme düşüncesi içindedirler. Ayrıca bu olayı kendilerine maddi ve manevi anlamda hak ettikleri değerin verilmesi için bir fırsat olarak görmektedirler.

Ekonomiye yön veren ve lokomotif konumunda olan Finans, Gıda, İnaşaat ve Tekstil sektörlerinde herhangi bir durum karşısında resmi kurumların müdahale etme beklentisi ve devletten ihale alma veya alamama kaygısının yüksek oranda olması statkoculuğun nispeten ağır basmasına neden olmaktadır. Yine bu sektörlerde rekabetin şiddeti ve kısa zamanda iflas riskinin yksekligi gizlilikten yana tavır almalarını sağlamaktadır. Çünkü sermaye yoğun bir yapı vardır. Hem şirketlerin kendi içinde yıllar itibari ile hem de o andaki durumunu rakipleri ile kıyaslayabilme, üstünlüklerini ve gelişimini kamuya gösterme ihtiyaı tekdüzecilik değerini ön plana çıkarmaktadır ki tutuculuktan yana tavrını koyan bu sektörler öncelikle şirketin devamlılığını arzu ettikleri ve geleceğe temkinli yaklaşma arzusunda buldukları hayatın ve ekonominin en fazla içinde olan ve krizlerden halkın ekonomik alım gücünün düşmesi ve çalkantılardan en fazla etkilenen sektörler olması ile açıklanabilir.

Aynı sektörlerin yetkinlik değerlerinin diğer muhasebe değerlerine göre nispeten düşük olması, yöneticilerin bu sektörlerde kısa zamanda yüksek kar beklentileri ve yasal

olarak yapılması gerekenleri asgari seviyede yaparak daha çok hareket alanı istemeleri ve gelişen olaylara kısa zamanda reaksiyon gösterme isteği ile açıklanabilir. Bu sektörlerden finans sektörü hariç diğerlerinin borsada ve sermaye piyasasında ağırlığı az olduğu için kamuya bilgi açıklama yükümlülüğünün olmaması veya az olması ile de açıklanabilir.

İnşaat ve tekstil sektörünün güçlü sermaye ve diğer işkolları ile birlikte faaliyet gösterdiği için yıllar içinde kendi içinde kendini kıyaslayarak büyüme, birleşme, net karın tespiti ve diğer hayati kararların verilmesinde yıllara sari gerçek veri tabanını oluşturma ihtiyacı ile ayrıca bu sektörlerin lokomotif sektör olması nedeniyle rakiplerinin durumunu kendi kriterleri ile görme ve yapılacak kıyaslama sonucu rakiplerin durumuna göre projelerini ve pazarlama politikalarını şekillendirme ihtiyacı net bir şekilde tekdüzelikten yana tavır koymalarına neden olmaktadır. Ayrıca tekstil sektörünün ağırlıklı olarak ihracat yapması ve peşinen KDV iadesi alabilme kaygısı nedeniyledir. Çünkü KDV iadesi raporlarının hazırlanmasında mevcut mali yasal düzenlemelerle uygunluk her zaman ön planda durur.

Diğer illere göre keskin rekabetin olduğu, ekonomik gelişmelerle ilgili olumlu ve olumsuz ilk sinyallerin ve etkilerin görülmeye başladığı ve sanayinin yoğunlaştığı Ankara, Bursa, İstanbul, İzmir ve Kocaeli illeri önceden tedbir alma arzusu ile statükoculuk ve tutuculuk değerlerinden yana tavır almaktadırlar.

Bursa, İstanbul, İzmir ve Kocaeli'nde Ankara'ya göre gizlilik ve tekdüzelik değerinin yüksek olması, adil rekabet için oyunu kuralına göre oynama, rakiplerine karşı güven azlığı ve yüksek rekabet ile açıklanabilir. Öte yandan da bu illerdeki sermaye piyasası ve borsa bağlamı işlemler nedeniyle ortaya çıkan finansal bilgi ihtiyacının giderilmesinde finansal tabloların okunmasında tekdüzelik bir yaklaşımın kolaylık sağlıyor olması yukarıdaki sonucun ortaya çıkmasına neden olduğu söylenebilir.

Ankara ve Bursa illerinde yetkinlik düzeyinin diğer illere göre (İstanbul, İzmir ve Kocaeli) düşük olması, bu illerde yöneticilerin muhasebecilere belli bir yere kadar yetki verip sözlerini dinletmeleri, yaşadıkları şehirlerin kültürlerinin bir sonucu olarak yaşadıkları ve beledikleri olayların daha önceki deneyimleri ile uyumlu olma beklentisi, yoğun rekabet şartlarında inisiyatifin kendi ellerinde olmasını istemeleri,

yapılacak denetimlerde beklentilerinin ve bildiklerinin dışında herhangi bir sürprizle karşılaşmak istememeleri ile açıklamak mümkündür.

Adana, Denizli, Kocaeli ve İstanbul'un ortalamasının üzerinde bir esneklikten yana tavrı söz konusudur. Bunun nedeni; Kayseri mevcut hali ile bile bilgi sayısını fazla bulmaktadır çünkü daha kapalı ve denetimden uzak çalışmak istemekte, bilanço güzelleştirmesinin daha fazla yapılmasının içinde bulunduğu kültürün ve piyasa şartlarının bir gereği olarak görmektedir. Ankara zaman zaman kendini bürokrasinin içinde boğulmuş gördüğü için daha fazla bilgiye tahammülü bulunmamaktadır. Bursa ise ihracat yapmanın vermiş olduğu rahatlıkla işlerinin sürdürülmesinde mevcut bilgileri yeterli görmektedir. Ayrıca bu illerdeki sermaye birikim düzeyi ile de ilişkili bir sonuç olarak yorumlanabilir.

İnşaat sektörünün tutuculuk değerinin yüksek olması krizlerden elde edilen tecrübeler ışığında bu sektörün işler ters gittiğinde insanların ilk önce inşaat ile ilgili ihtiyaçlarını ertelediği gerçeği ve beklentisidir. İnşaat sektöründeki şirketlerin ortaklık yapısında yer alanların, genellikle kısa zamanda fazla kar odaklı yapı içinde yetişen insanların sahip olduğu entellektüel birikimin sonucuna bağlı olması bu sonucun bir nedeni sayılabilir.

Ekonomik ilişkilerin bugün ulaştığı küreselleşme düzeyinde finansal raporlamada işletmelerin raporlarında aynı dili konuşması, yani aynı standartlara uygun olarak finansal tablolarını düzenlemesi ihtiyacı her geçen gün artmaktadır. Farklı ülkelerde yer alan şirketlerin birbirlerinin mali tablolarını görebilmesine ve karşılaştırabilmesine olanak tanıyan ve performans ölçen sistem olarak bilinen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile farklı ülkelerde yatırımları olan şirketler, nerede olursa olsunlar yatırımlarını takip ederek yatırımlarının mali tablolarını kolayca raporlayabileceklerdir. Hazırlanan raporların gerçekçi ve güvenilir olması sağlanacaktır. İçeriğinde bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim grafiği, nakit akım tabloları, muhasebe politikaları ve finansal tablo açıklamaları yer alan UFRS'ler daha profesyonel, daha şeffaf, daha esnek ve daha iyimser bir muhasebe iklimi gerektirmektedir. Bu noktada UFRS' lere daha kolay uyum sağlanabilmesi için mevcut yüksek profesyonellik düzeyinin korunması ve geliştirilmesi, açık bir şekilde tutucu olan yaklaşımların iyimserlik yönünde değiştirilmesi, genelde tekdüzeci ancak zaman zaman esneklikten yana olan tutumların esneklik yönünde geliştirilmesi, genelde

şeffaf olan ancak belirli zamanlarda bazı bilgilerin gizliliğini savunan muhasebecilerin daha yüksek bir şeffaflık tercihinde bulunma zorunluluğu açıktır.

Bu çalışma; önermeler ve alınan sonuçlar teknik bir değerlendirme ve muhasebe yöneticileri ile sınırlıdır. Ancak değerler itibarıyla yapılacak çalışmaların muhasebe ve işletme kültürünün değerlendirilmesinde önemli katkılar sağlayabileceği değerlendirilmektedir.

Benzer çalışmalar şirket yönetici veya sahiplerine, şirket yapılarına göre, kamuya ait veya özerk yapıya sahip şirketler (Türk Hava Yolları, Kamu İhale Kurumu vb.), aile şirketleri, holdingler üzerinde yapılabileceği gibi sektörel bazda da detaylandırılabilir.

Bu çalışmaya dayanılarak da şirketleri denetleyen bağımsız denetim kuruluşları veya kamu adına denetim yapan kurum (Sayıştay denetimi vb) çalışanlarının, maliye bakanlığı bürokratlarının, muhasebeci ve yönetici yetiştiren okulların eğitim kadrolarının, muhasebe hakkında düzenleme yapan ve kural koyanlar gibi muhasebe sürecindekilerin tamamını içine alacak şekilde kültür araştırmaları (yaptıkları işten muhasebe adına beklentileri ile aldıkları sonuçları kapsayacak şekilde) yapılabilir.

KAYNAKÇA

- ATAMAN, Akgül Başak ve Hüseyin AKAY (2003), *Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Türkiyede Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- ALTUNIŞIK, R., R. Coşkun, S. Bayraktaroğlu ve E.Yıldırım (2005), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Sakarya Kitabevi, Adapazarı.
- AYCAN , Zeynep ve Selda Fikret Paşa (2003), “Career Choices, job Selection Criteria, and Leadership Preferences in a Transitional Nation: The Case of Turkey” *Journal of Career Development, Volume: 30*, no: 2 , Winter, pp.129-144.
- AYCAN , Zeynep at all (2000), “ Impact of Culture on Human Resource Management Practices: A 10-Country Comparison” *Applied Psychology: An International Review, Volume: 49*, Issue: 1, pp.192-221.
- BLOOM, Robert and John Solotko (2003),”The Foundation of Confucianism in Chinese and Japanese Accounting”, *Accounting, Business Financial History, Vol. 13*, No. 1 March, pp.27-40.
- ÇALDAĞ, Yurdakul (2003), *Şirketler Muhasebesi 3. Baskı* Gazi Kitapevi, Ankara.
- CHANCHANI, Shalin , and Roger Willet (2004), “An Empirical Assessment of Gray’s Accounting Value Constructs”, *The International Journal of Accounting, Vol.39*, Issue: 2, pp.125-154
- CHOI, Jong-Seo (2001), *Financial Crisis and Accounting Reform: A Cultural Perspective*, Third Asian Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference in Adelaide, Australia,15-17 July 2001
- ÇARIKÇIOĞLU, P. (2004), “Aile İşletmelerinde Karşılaşılan Temel Muhasebe Sorunları”, *Aile İşletmeleri Kongresi*, 17-18 Nisan İstanbul Kültür Üniversitesi , s.79-88

- ÇUKACI, Yusuf (2006), *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 8 Sayı:1, 89:111
- GAO,Simon S. And Morrison Handley-Schachler (2003), “The Influences of Confucianism, Feng Shui and Buddhism in Chinese Accounting History”, *Accounting , Buniness Financial History, Vol. 13, No.1, March*, pp.41-68.
- GRANLUND, Marcus and Kari Lukka (1998), “Towards Increasing Business Orientation: finnish Management Accountants in a Changing Cultural Context” , *Management Accounting Research, Vol.9,Issue: 2, June*, pp. 185-211.
- HOFSTEDE, Geert (1983), “The Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories”, *Journal of International Business Studies, Vol,14,Issue:2*.
- <http://www.maxihayat.net/maxiforum/nedir/105525/kultur-nedir/kulturun-tanimi-ogeleri-kultun-anlami.html>
- <http://www.tml.web.tr/download/halka-acilma.pdf>
- <http://www.rehberim.net/forum/felsefe-sosyoloji-psikoloji-374/236743-modernlesmede-ziya-gokalp-onemi.html>
- http://www.geert-hofstede.com/hofstede_turkey.shtml
- KALAYCI, Ş. (2005), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, 1.Baskı Asil Yayınevi, Ankara.
- KARABINAR, S.(2005), *Kültür-Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi, Muhasebeye Kültürel Bakışlar* , 1.Baskı ,Seçkin Yayınevi, , Ankara.
- KARABINAR, S. (2004), *Genel Muhasebe*, 1.Baskı, Sakarya Kitabevi, Adapazarı.
- KIM, Youngok (2003), “Determinants of Financial Reporting System: The Case of South Korea”, www.arts-monash.edu.au/korean/ksaa/conference/papers/12youngokkim.PDF .
- KOÇ, Y. (1998), *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması*,17. Basım Nobel Kitap Dağıtım,İstanbul
- LAZOL, İ. (2004), *Genel Muhasebe* , 9.Baskı, Ekin Kitabevi, BURSA.

- NACIRI, Ahmed and Christian Hoarau (2001),” A Comparative Analysis of American and French Financial Reporting Philosophies: The Case for International Accounting Standards”, *Advances in International Accounting, Volume : 14* pp. 229-247
- PAZARCIK,O. (2004), “ Aile İşletmelerinin Tanımı, Kurumsallaşması” *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Aile İşletmeleri ve Girişimcilik Araştırma Merkezi*, 17-18 Nisan 2004 İstanbul, s.33-41
- ROXAS, Maria L., Jane Y. Stonback ve Patricia S.Tulin (1999),”Kültür ve Muhasebe Değerleri: Hofstede ve Trompenaars” , (Çeviren: Müge Saltoğlu), *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Mart.
- ROBERTS, Clare B. and Stephen B. Salter (1999), “Attitudes Towards Uniform Accounting: Cultural or Economic Phenomen?” *Journal of International Financial Management and Accounting* ,Vol.10, No.2.
- SARGUT, A. S. (2001), *Kültürlerarası Farklılaşma ve Yönetim*, 2. Baskı, İmge Kitabevi, Ankara.
- SEVİLENGÜL, O.(2003), *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- SUDARWAN M and Timothy J. Forgarty (1996) , “ Culture and Accounting in Indonesia : An Empirical Examination”, *The International Journal of Accounting*, Vol . 31, Issue: 4, pp. 463-481.
- SUDARWAN, M.(1995), *The Dynamic Relationship Between Culture and Accounting: An Empirical Examination of The Indonesian Setting*, Case Western Reserve University, Accounting.Doctor of Philosophy, January.
- SÜRMEYEN, Y. (2000), “*Muhasebe I*” Akademi Kitabevi, Trabzon.
- SOLAŞ Ç.(2006) *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi cilt :8 ,sayı .4 ,Aralık 2006 (1:15)*
- SIEGEL, Philip H., Joseph B. Mosca and Khondkar B.Karim (1988), “The Role of Mentoring Professional Accountants : A Global Perspective”, *Managerial Finance*, Vol.25,No.2.

- VELAYUTHAM,S.,M.H.B. Perera (2004), “The Infulence of Emotions and Culture on Accountability and Governmance”, *Corporate Governmance*, Vol. 4, No. 1, pp. 52-64.
- VERMA, Shraddha (1999), *Culture and Politics in International Accounting: An Exploratory Fremework*, School of Management and Organizational Psychology Birlbeck, University of London,
- VLIERT, Evert Van De at all (1999), *Culture nd Politics in International Accounting: An Exploratory Framework*, School of Management and Organizational Psychology Birkbeck, Universit of London
- YAZICI, M. (1990),*Muhasebe Tümlenleri ve Örgütlenmesi*, M.Ü. Nihad Sayar Eğitimi ve Yayın Vakti, İstanbul.
- YÜKSEL, Y. Koç (1986), *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması* 6. Baskı Turhan Kitapevi Ankara.
- WILLIAMS , John J. and Alfred E. Seaman (2001), “ Predicting Change in Management Accounting Systems: National Culture and Industry Effects”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.26, Issues: 4-5, May-July,pp.443-460.

EKLER

EK 1: MUHASEBECİLERE YÖNELİK ANKET

Bu anket çalışması, kültür ile muhasebe arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmayı hedefleyen bilimsel araştırmanın bir parçasıdır.

Ankette yer alan “finansal tablo” deyimini bilanço ve gelir tablosu gibi tablolar ile bunlara ilişkin dipnotları içermektedir.

Değerli katkılarınız için teşekkür ederim.

Doç. Dr. Selahattin KARABINAR

A.Lütfen aşağıdakilere ifadelere katılma derecenizi belirtiniz.

	Katılma Derecenizi Rakam Olarak Yazınız.	Tamamen Katılıyorum	Çoğunlukla Katılıyorum	Biraz Katılıyorum	Kararsızım	Biraz Katılmıyorum	Çoğunlukla katılmıyorum	Hiç Katılmıyorum
1.Şüpheli durumda kar ve varlıkların değeridüşük gösterilmelidir. (Örneğin; Stoklar,menkul kıymetler,alacaklar için karşılık ayrılması)		1	2	3	4	5	6	7
2.Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye ve SPK tarafından belirlenmelidir.		1	2	3	4	5	6	7
3.Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için TURMOB tarafından belirlenmelidir.		1	2	3	4	5	6	7
4. Bilanço ve gelir tablosu işletme yöneticilerinden ziyade		1	2	3	4	5	6	7

kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmelidir.								
5.Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.	1	2	3	4	5	6	7	
6.Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha çok yararlıdır.	1	2	3	4	5	6	7	
7. Tüm şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır.	1	2	3	4	5	6	7	
8.Mali tablolarda minimum düzeydedetaylı bilgiye yer verilmelidir.	1	2	3	4	5	6	7	
9.Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerlendirileceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler.	1	2	3	4	5	6	7	
10.Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır.	1	2	3	4	5	6	7	
11.Muhasebe politikaları (stokdeğerleme,amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilebilir.	1	2	3	4	5	6	7	

12. Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almalıdır.	1	2	3	4	5	6	7
13. Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilir.	1	2	3	4	5	6	7
14....Fiyatların yükseldiği dönemlerde duruma uygun değerlendirme yöntemleri kullanılmalıdır.	1	2	3	4	5	6	7
15.Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.	1	2	3	4	5	6	7
16.Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.	1	2	3	4	5	6	7
17. Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartlara sahiptirler.	1	2	3	4	5	6	7
18.Muhasebeciler üst yönetimin vereceği kararları yönlendirebiliyorlar.	1	2	3	4	5	6	7
19.Muhasebeciler herhangi bir boşluk durumunda takdirlerini(mesleki	1	2	3	4	5	6	7

yargılarını) yasalar yerine GKMI ve standartlar doğrultusunda kullanırlar.									
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

ÖZGEÇMİŞ

10 Kasım 1971 tarihinde Niğde'nin Bor ilçesinde dünyaya gelen Yalçın TECİMER ilk ve orta öğrenimini Bor İlçesinde tamamlamayı müteakip 1986-1990 yıllarında İngilizce eğitim veren İzmir Maltepe Askeri Lisesinde, 1990-1994 yıllarında üniversiteyi Ankara Kara Harp Okulu Sistem Mühendisliği bölümünde tamamlamıştır. Harp Okulundan mezuniyeti müteakip subay temel kursunu İstanbul İkmal ve Maliye Okulunda almıştır. Kıbrıs, Cizre/Şırnak, Adapazarı ve Ağrı'da görev yapmıştır. 2001-2003 yılları arasında Sakarya Üniversitesinde Kamu İhale Kanununa Tabi Kurumların Toplu Beslenmelerinde Ekmek Üretimi İçin Dış Kaynak Kullanımı hakkında yüksek lisans eğitimini tamamlamıştır. 2006 yılında 8 ay süre ile NATO bünyesinde Kosova KFOR birliklerinde görev yapmıştır. Evli ve iki çocuk babası olup İngilizce bilmektedir.