

**MUHASEBE BİLGİSİNİN YAYILIMI:
ÜLKELER VE TÜRKİYE KARŞILAŞTIRMASI**

Mehmet FINDIK

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Prof. Dr. M. Kemalettin ÇONKAR

Ağustos, 2012

Afyonkarahisar

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

**MUHASEBE BİLGİSİNİN YAYILIMI: ÜLKELER VE
TÜRKİYE KARŞILAŞTIRMASI**

Hazırlayan

Mehmet FINDIK

Danışmanlar

Prof. Dr. M. Kemalettin ÇONKAR

Doç. Dr. Cemal ELİTAŞ

AFYONKARAHİSAR 2012

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Muhasebe Bilgisinin Yayılımı: Ülkeler ve Türkiye Karşılaştırması” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

06.08.2012

Mehmet FINDIK

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

Tez Danışmanı : Prof.Dr. M.Kemalettin CONKAR

Jüri Üyeleri : Doç.Dr. Cemal ELİTAŞ

: Yrd.Doç.Dr. Ahmet İNKAYA

İmza



İşletme Anabilim Dalı tezli yüksek lisans öğrencisi Mehmet FINDIK'ın “**Muhasebe Bilgisinin Yayılımı: Ülkeler ve Türkiye Karşılaştırması**” başlıklı tezini değerlendirmek üzere 06.08.2012 günü saat 13:00'da Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir

Prof.Dr.Mehmet KARAKAŞ
MÜDÜR

ÖZET

MUHASEBE BİLGİSİNİN YAYILIMI: ÜLKELER VE TÜRKİYE KARŞILAŞTIRMASI

Mehmet FINDIK

**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Ağustos 2012

**TEZ DANIŞMANLARI: Prof. Dr. M. Kemalettin ÇONKAR
Doç. Dr. Cemal ELİTAŞ**

Bu tezin amacı muhasebe bilgisinin yayılımının ülkeler bazında incelenmesidir. Tezin birinci bölümünde muhasebenin tanımına ve tarihsel gelişimine, diğer bilim dalları ile ilişkisine, işletmenin çevresine ve bilgi kavramına yer verilmiştir. Tezin ikinci bölümünde sistem ve bilgi işleme kavramlarına, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkelerine ve muhasebe bilgisinin yayılımına yer verilmiştir. Üçüncü bölümde tezin uygulaması bulunmaktadır. Bu uygulamada incelenen 33 ülkenin işletme sayıları ve ülke nüfusları karşılaştırılarak çıkan sonuçlar yorumlanmış ve Türkiye ile karşılaştırmalarına yer verilmiştir. Uygulamanın sonucuna göre incelenen ülkeler yıllar itibariyle muhasebe bilgisinin yayılımı açısından olumlu bir seyir izlese de Türkiye dalgalı bir seyir izlemiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, bilginin yayılımı, muhasebe bilgisinin yayılımı

ABSTRACT

DISSEMINATION OF ACCOUNTING INFORMATION: COMPARISON BETWEEN COUNTRIES & TURKEY

Mehmet FINDIK

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT of BUSINESS ADMINISTRATION**

August 2012

Advisor: Prof. Dr. M. Kemalettin ÇONKAR

Assoc. Prof. Dr. Cemal ELİTAŞ

The aim of this study is to analyze dissemination of accounting information within countries. In the first part of the study, the definition of accounting, and its historical development, its relation to other disciplines, the environment of the organization and the concept of knowledge are discussed. In the second part of the study following issues are analyzed: the concept of system and information process, the principles of informing the public and transparency, dissemination of accounting information. The research of the study is presented in the third part. In this research the results are interpret based on the comperasion among the data obtained within 33 countries. And this results are compared with those obtained in Turkey. The results show that, while the dissemination of accounting information indicates a positive progress in countries other than Turkey. It's fractuates in Turkey.

Keywords: Accounting, dissemination of information, dissemination of accounting information

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
YEMİN METNİ.....	i
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE VE BİLGİ İLİŞKİSİ

1. MUHASEBENİN TANIMI.....	3
2. MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	4
2.1. GENEL MUHASEBE TARİHİ.....	4
2.1.1. Tek Taraflı Kayıt Yöntemi.....	5
2.1.2. Çift Taraflı Kayıt Yöntemi.....	6
2.1.3. Çift Taraflı Kayıt Yönteminin Gelişimi ve Yayılması.....	7
2.2. TÜRK MUHASEBE TARİHİ.....	8
2.2.1. Merdiven Muhasebe Yöntemi.....	8
2.2.2. Osmanlı Devleti Muhasebesi.....	14
2.2.3. Türkiye Cumhuriyeti Muhasebe Tarihi.....	14
2.2.3.1. 1926 – 1960 Türk Muhasebesinde Alman Etkisi.....	15
2.2.3.2. 1960 – 1992 Tek Düzen Muhasebe Sistemi Çalışmaları.....	16
2.2.3.3. Tek Düzen Muhasebe Sistemi 1994 –	17
3. MUHASEBENİN DİĞER BİLİM DALLARIYLA İLİŞKİSİ.....	18
3.1. MUHASEBE - HUKUK İLİŞKİSİ.....	18
3.2. MUHASEBE – EKONOMİ İLİŞKİSİ.....	19

3.3. MUHASEBE – MATEMATİK İLİŞKİSİ.....	20
3.4. MUHASEBE – İSTATİSTİK İLİŞKİSİ.....	20
3.5. MUHASEBE – MÜHENDİSLİK İLİŞKİSİ.....	20
4. BİLGİ KAVRAMI.....	21
4.1. BİLGİNİN TANIMI.....	21
4.2. BİLGİNİN SINIFLANDIRILMASI.....	23
4.2.1. Açık Bilgi ve Örtülü Bilgi.....	23
4.2.2. Örgütsel Bilgi ve Bireysel Bilgi.....	23
4.2.3. Sığ Bilgi ve Derin Bilgi.....	24
4.2.4. Teknik ve Uygulanabilir Bilgi.....	24
4.3. BİLGİ TOPLUMU VE ÖZELLİKLERİ.....	24
4.4. BİLGİNİN BİREYSEL BOYUTU.....	25
4.4.1. Zaman Boyutu.....	25
4.4.2. Yer Boyutu.....	25
4.4.3. Biçim Boyutu.....	25
4.5. BİLGİNİN ÖRGÜTSEL BOYUTU	26
4.5.1. Bilgi Akışı.....	26
4.5.2. Bilginin Ayrıntısı.....	26
4.5.3. Bilginin Türü ve Amacı.....	27
5. İŞLETMENİN ÇEVRESİ.....	27
5.1. İÇ BİLGİ KULLANICILARI.....	29
5.1.1. İşletme Yöneticileri.....	29
5.1.2. İşletme Sahip ve Ortakları.....	29
5.1.3. İşletme Çalışanları.....	30
5.2. DIŞ BİLGİ KULLANICILARI.....	31
5.2.1. Tedarikçiler.....	31
5.2.2. Kreditorler.....	31
5.2.3. Rakipler.....	32
5.2.4. Devlet.....	32
5.2.5. Tüketiciler.....	33
5.2.6. Sivil Toplum Örgütleri.....	33

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE MUHASEBE BİLGİSİNİN YAYILIMI

1. SİSTEM KAVRAMI VE BİLGİ İŞLEME.....	35
1.1. SİSTEM KAVRAMI.....	35
1.2. BİLGİ SİSTEMİ KAVRAMI.....	36
1.3. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ.....	37
2. KAMUYU AYDINLATMA VE ŞEFFAFLIK.....	39
2.1. SERMAYE PİYASALARI AÇISINDAN KAMUYU AYDINLATMA...40	
2.2. ASİMETRİK BİLGİ AÇISINDAN KAMUYU AYDINLATMA.....42	
2.3. KAMUYU AYDINLATMA ÇERÇEVESİNDE MUHASEBE BİLGİLERİ VE NİTELİĞİ.....	43
2.4. KAMUYU AYDINLATMA TÜRLERİ.....46	
2.4.1. Bilginin Niteliği Açısından Kamuyu Aydınlatma.....47	
2.4.2. Bilginin Sunulma Zamanı Açısından Kamuyu Aydınlatma.....47	
2.4.3. Bilginin Sunulma Süreci Açısından Kamuyu Aydınlatma.....48	
2.5. ŞEFFAFLIK	49
3. MUHASEBE BİLGİSİNİN YAYILIMI.....	52

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE BİLGİSİNİN YAYILIMININ UYGULAMASI

1. UYGULAMANIN AMACI.....	53
2. VERİ VE YÖNTEM.....	53
3. UYGULAMANIN KISITLARI.....	53

4. UYGULAMANIN BULGULARI.....	54
4.1. 2001 YILI İNCELEMESİ.....	55
4.2. 2002 YILI İNCELEMESİ.....	57
4.3. 2003 YILI İNCELEMESİ.....	60
4.4. 2004 YILI İNCELEMESİ.....	62
4.5. 2005 YILI İNCELEMESİ.....	64
4.6. 2006 YILI İNCELEMESİ.....	66
4.7. 2007 YILI İNCELEMESİ.....	68
SONUÇ.....	70
KAYNAKÇA.....	73

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 2001 Yılında Kişi Başına Düşen Finansal Tablo Sayıları	48
Tablo 2: 2002 Yılında Kişi Başına Düşen Finansal Tablo Sayıları	51
Tablo 3: 2003 Yılında Kişi Başına Düşen Finansal Tablo Sayıları	53
Tablo 4: 2004 Yılında Kişi Başına Düşen Finansal Tablo Sayıları	55
Tablo 5: 2005 Yılında Kişi Başına Düşen Finansal Tablo Sayıları	57
Tablo 6: 2006 Yılında Kişi Başına Düşen Finansal Tablo Sayıları	59
Tablo 7: 2007 Yılında Kişi Başına Düşen Finansal Tablo Sayıları	61
Tablo 8: En İyi ve En Kötü Ortalamaya Sahip Ülkeler ile Türkiye'nin 7 Yıllık Gelişimi.....	62

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Siyakat Yazısı İle Muhasebe Kaydı.....	12
Şekil 2: Siyakat Yazısı ile Muhasebe Kaydının Türkçesi	13
Şekil 3: Bilginin Oluşması.....	22
Şekil 4: İşletmenin Tarafları.....	28
Şekil 5: Sermaye Piyasasında Bilgi Akışı.....	40
Şekil 6: Muhasebe Kuramı ve Muhasebe Bilgileri.....	44

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
AG	:Alt Gelir Grubu
AICPA	:Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği - American Institute of Certified Public Accountants
AOG	:Alt Orta Gelir Grubu
DPT	:Devlet Planlama Teşkilatı
FASB	:Finansal Muhasebe Standartları Kurulu - Financial Accounting Standards Board
GSMH	:Gayri Safi Milli Hasıla
İDT	:İktisadi Devlet Teşekkülleri
İDİTYDK	:İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Kurulu
SPK	:Sermaye Piyasası Kanunu
TMSK	:Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
TÜSİAD	:Türkiye Sanayiciler ve İş Adamları Derneği
ÜG	:Üst Gelir Grubu
ÜOG	:Üst Orta Gelir Grubu
VUK	:Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Muhasebe, toplum ve devlet için ekonomik sistemin vazgeçilmezlerindedir. Muhasebe bilgisinden yararlanan çevreler toplumun önemli bir kesimini oluşturmaktadır. Bu tezin amacı da muhasebe bilgisinin öneminin belirtilmesi ve bu bilginin ne şekilde yayıldığına dair bir yöntem geliştirmektir. Muhasebe bilgisinin yayılımı alanında daha önce bir çalışma yapılmamış olması açısından literatürdeki bir boşluğu doldurma amaçlanmıştır.

Tezin birinci bölümünde muhasebenin dünyada ve Türkiye’de tarihsel gelişimi ve izlediği süreç anlatılmıştır. Muhasebe ile ilgili bulguların milattan önceki dönemlere kadar uzandığı ve milattan sonra 15. yüzyıla kadar tek taraflı kayıt yöntemi kullanıldığı bilinmektedir. 15. yüzyıldan itibaren çift taraflı kayıt yöntemine geçilmiş ve Avrupa’da bu alanda muhasebenin tarihsel gelişimine yön veren önemli gelişmeler yaşanmıştır. Avrupa’nın o dönemde ticaret yollarına hakim olması sebebiyle muhasebe alanındaki gelişmelerin adresi olmuştur. Yeni ticaret yollarının bulunması ve Amerika’nın keşfiyle ekonomik gelişmelerin yeni merkezi Amerika olmuş ve muhasebe alanında da gelişmelerin adresi değişmiştir.

Türk muhasebe tarihi de muhasebe bilimine önemli katkılar yapmıştır. Özellikle Merdiven Muhasebe Yöntemi Türkler tarafından muhasebe bilimine kazandırılan önemli bir yöntemdir. Cumhuriyet Türkiye’sinde muhasebe tarihinin gelişiminde batı etkisi görülmektedir. Bir dönem Alman etkisinde kalan Türkiye muhasebe sistemi daha sonra Amerika’nın etkisinde kalmıştır.

Muhasebenin diğer bilim dallarıyla olan yakın ilişkisi ve karşılıklı faydalarına da yer verilmiş, ortak alanlarına değinilmiştir. Bilginin tanımı ve sınıflandırılmasının yanında bilgi toplumunun önemi ve özellikleri sıralanmış, bilginin günümüzde en değerli sermaye olduğu vurgusu yapılmıştır. İşletmelerin ürettikleri muhasebe bilgisinin kimler tarafından kullanıldığına yani işletmenin çevresine yer verilmiş ve bu bilgilerden nasıl faydalandıkları belirtilmiştir.

Muhasebe bilgisinin yayılımında önemli olan iki kavram kamuyu aydınlatma ilkesi ve şeffaflıktır. Bilginin yarar sağlayabilmesi için doğru, eksiksiz ve zamanında

ulaşılabilir olması gerekir. Bu özellikleri sağlayabilmesi içinde bilgiyi sunan ve bu bilgiden yararlanan tarafların gereken özeni göstermeleri gerekir.

Tezin üçüncü bölümünde muhasebe bilgisinin yayılımının ölçülmesine yönelik bir çalışma yapılmıştır. 2001 – 2007 yılları arasında Dünya Bankası'nda işletme sayıları ve nüfusları eksiksiz olarak verilen ve içinde Türkiye'nin de olduğu 33 ülke belirlenmiştir. Bu ülkelerin nüfusları ile işletme sayıları arasındaki oranlar bulunmuş ve hangi ülkede kişi başına ne kadar finansal rapor düştüğü belirlenmiştir. Üst gelir grubunda bulunan Yeni Zelanda, İzlanda ve Kanada kişi başına en fazla finansal tablo ortalamasına sahip üç ülke olurken; alt ve alt orta gelir grubunda bulunan Özbekistan, Tayland ve Arnavutluk kişi başına en az finansal tablo düşen üç ülke olmuştur.

Türkiye'nin, 7 yıllık kişi başına düşen finansal tablo oranlarına bakıldığında dalgalı bir seyir izlediği belirlenmiştir. 2001-2004 yılları arasında kişi başına düşen finansal tablo sayısı artan bir eğilim gösterirken, 2005 yılından itibaren inişli çıkışlı bir seyir izlemiştir.

Bu çalışmanın muhasebe bilgisinin yayılımı konusunda yapılmış ilk çalışma olması açısından belli kısıtları vardır. Bundan sonra yapılacak olan çalışmalarda ülke sayısı artırılabilir, belli gelir grubuna sahip ülkeler seçilebilir veya ülke seçiminde kıtalar dikkate alınabilir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE VE BİLGİ İLİŞKİSİ

1. MUHASEBENİN TANIMI

Muhasebenin tanımını 18. Yüzyılda yaşamış olan Fransız De La Port şu şekilde yapmıştır:

Muhasebe; Bir işletmede ekonomik ve hukuki olayların meydana getirdiği değer (varlık) ve hak (alacak) hareketleriyle bunların işletme içerisindeki özel kimliklerinden meydana gelen muhasebe olaylarını gözlemleyerek onları para birimi ve rakam olarak ölçerek değerlendirmeye alan eylemler topluluğudur (Keyman, 1967: 20).

Muhasebe, bir işletmenin kaynaklarının oluşmasında, bu kaynakların ne şekilde kullanılacağını, bu kullanımlar sonucunda kaynaklarda meydana gelen artma veya eksilmeleri ve işletmenin finansal durumunu gösteren verileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ulaştıran bir “bilgi sistemi”dir (Sevilengül, 2008: 9).

Bir başka kaynakta muhasebenin tanımı şu şekilde yapılmıştır:

İşletmelerin varlıklarında ve kaynaklarında değişme meydana getiren ve para ile ifade edilen olay ve işlemleri belirleyip doğruluğunu saptayarak kaydeden, sınıflandıran, mali raporlar halinde özetleyen, bu raporları analiz ederek yorumlayan, böylece işletme ile ilgili çeşitli kesimlere bilgi sağlayan bir bilimsel disiplindir (Çonkar, Ulusan ve Öztürk, 2010: 5).

Muhasebe, işletmelerin yaptığı ekonomik faaliyetler sonucu finansal durumlarını görmek ve ölçmek, elde edilen bilgileri de ilgililere raporlamak amacıyla kullanılan süreçtir (Bektöre, Sözbilir ve Banar, 2007:3).

Sözbilir ve Yenigün muhasebe tanımını şu şekilde yapmıştır:

Muhasebe; herhangi bir işletmenin mali nitelikteki işlemlerini (para ile ifade edilen olayları) kayıtlar, sınıflar, özetler, analiz eder, yorumlar ve raporlar (Sözbilir ve Yenigün, 2005).

Muhasebe, işletmenin faaliyet gösterdiği süre boyunca fonksiyonlarını gerçekleştirmesinde gerekli olan kararların alınması ve yerine getirilmesi sonucu

varlık ve kaynaklardaki parasal hareketi belirler ve yeni kararlara ışık tutacak bilgiler haline getirir (Cemalcılar ve Erdoğan, 1997:8).

Elitaş, muhasebe tanımını şu şekilde yapmıştır:

Muhasebe, ekonomik bilgilerin, bu bilgileri kullananlar tarafından bilinçli yargılarda bulunmak ve karar vermek üzere belirlenmesi, ölçülmesi ve iletilmesi sürecidir (<http://www2.aku.edu.tr/~celitas/sayfalar/MT1.pdf>).

Muhasebe, işletmelerdeki finansal hareketlerin kayıtlarının hesaplara ve defterlere hangi kurallara göre kaydedileceğini belirleyen ve sonuçlarının yorumlanmasına ve analiz edilmesine olanak sağlayan bir bilimdir. Başka bir ifadeyle işletmelerin varlık ve kaynaklarında değişim yaratan mali nitelikteki hareketlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, analiz edilmesi ve yorumlanmasıdır (Gençoğlu, 2010: 5).

Muhasebe sadece defter tutmak değil, analiz, yorum ve raporlamayı da kapsayan geniş bir kavramdır (Bektöre ve Sözbilir, 1990: 3).

2. MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Bu kısımda genel muhasebe tarihinde, tek taraflı ve çift taraflı kayıt yönteminin gelişimine değinilecektir. Ayrıca Türk muhasebe tarihinde merdiven yöntemi, Osmanlı dönemi muhasebe tarihi ve Cumhuriyet dönemi muhasebe tarihine de yer verilecektir.

2.1. GENEL MUHASEBE TARİHİ

Tarihte kayıt tutma M.Ö. 3600'lü yıllara Eski Yunan ve Roma'ya kadar dayanmaktadır. Örneğin Roma'da amortismanla ilgili ilk uygulamalara rastlanmıştır (Hendriksen, 1977:34). Eski Yunan'a ait olduğu belirlenen Zenon papirüsünde Apollonius'a ait bir mülke ilişkin 30 yıllık ticari, zirai ve inşaat projelerini içeren bilgiler bulunmuştur (Schroader vd., 2005:2).

Babillier, Asurlular ve Sümerlerde de muhasebeye ilişkin yazılı kayıtlara rastlanmaktadır. Ayrıca Çin'de muhasebenin hazinede takip amaçlı kullanıldığı görülmüştür (Belkaoi, 1993:1). Eski Mısır'a ait papirüslerde de envanter kayıtları yapıldığı belirlenmiştir (Güvemli, 2007:39).

2.1.1. Tek Taraflı Kayıt Yöntemi

Tek taraflı kayıt yöntemi, Batı Avrupa'da 15. yüzyılın ortalarına kadar muhasebe sistemine hakim olmuştur. Basit kayıt yöntemi de denilen tek taraflı kayıt yönteminde belirli tarihte mali tablo düzenleniyordu. Envanter çıkarılarak, bütün varlıklar, kasa, alacaklar, stoklar alt alta yazılır ve toplanırdı. Bu hesapların altına borçlar yazılır ve tutarları toplanırdı.

Tek taraflı kayıt yöntemi, muhasebe de defter düzenine önem veriyordu. Bu yöntemde en önemli defter günlük kayıtların yapıldığı defterdi. İlk olarak bu deftere tarih sırası ile gelişmeler, sınıflandırılmaksızın yazılıyordu. Fakat sonra bu defterin kullanımında iki yönlü bir değişiklik oldu. İlk olarak bir kişiye ait işlemler bir arada gösterilmeye başlandı. İkinci değişiklik ise alıcı ile satıcıların hesaplarının ayrı defterlerde izlenmeye başlanmasıdır.

Bu kayıt düzeninin Avrupa'da birçok ülkede kullanıldığı bilinmektedir. İtalya, Hollanda ve Almanya'da örneklerini görmek mümkündür. 1211 yılında İtalya Bologna'da bir bankere ait hesaplar bilinen en eski örnektir. Ortaçağ'da bu yöntemle alacaklar ve borçlar izlenebiliyordu. Bu defterlere kasa işlemleri ile envanter kayıtları da geçiriliyordu. Bazen vadeli işlemler de bu defterlerde yer alıyordu fakat tüm kayıtlar tek yanlı basit kayıt yöntemiyle yapılıyordu.

Tek taraflı kayıt yöntemiyle hesap sayısı artırılıyor ve hesaplar daha akılcı tutuluyordu. Fakat varlıklardaki değişikliklerin tüm yönleriyle izlenmesi ihtiyacı doğduğu zaman, tek taraflı kayıt sisteminin de yetersizlikleri ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu yetersizlikler bilinmesine rağmen çift taraflı kayıt yöntemine geçilmesi uzun zaman almıştır. Bunun nedenleri arasında muhasebe yazarlarının iş yaşantısıyla fazla ilgilerinin bulunmaması olduğu ileri sürülmektedir. Muhasebe alanıyla ilgili yazarların çoğu matematikle uğraşıyordu ve defter tutmamışlardı.

15. yüzyıldan itibaren tek taraflı kayıt yönteminin yanında büyük defterlerin kullanımı yaygınlaşmıştır. Bu gelişmeler çift taraflı kayıt yönteminin yerleşmesine ve gelişmesine neden oluyordu (Güvemli, 2007:1-7).

Bazı bakkalların, günümüzde de kullandığı ve müşterilerine veresiye yaptığı satışları izleme şekli tek taraflı kayıt yöntemine örnektir. Satıcı, ürünü alan kişinin sayfasına sattığı ürünün tutarını işler. Ay sonunda o kişi adına yapılan kayıtların tutarı alıcıdan tahsil edilir ve hesabından düşülür fakat kasa mevcudundaki artış için

herhangi bir kayıt yapılmaz. Bu yöntemde sermaye ve sonuç hesaplarına yer verilmez. Sermayeyi bulabilmek için mevcutların ve alacakların belirlenerek toplamlarının alınması ve bundan borçların düşülmesi gerekecektir. Böylece dönem başı ve dönem sonu sermayeleri birbiri ile karşılaştırılır ve sermayedeki artışlar karı, azalışlar zarar gösterir (Sevilengül, 2008:63).

2.1.2. Çift Taraflı Kayıt Yöntemi

Çift taraflı kayıt yöntemi, mali nitelikteki olayların kaydı sırasında bir veya birden fazla hesap borçlu iken karşılığında bir veya birden fazla hesabın alacaklandırılması fakat kayda ait borç ve alacak toplamının eşit olması esasına dayanan bir kayıt tekniğidir. Çıktığı günden bugüne kadar geçerliliğini korumuştur. Alman edebiyatçı ve fikir adamı Johann Wolfgang von Goethe bu yöntemle ilgili şunları söylemiştir; “Çift taraflı kayıt yöntemi, insan aklının bulduğu en önemli icatlardan birisidir.”

Tek taraflı kayıt yönteminde dönem başında çıkarılan envanter ile işletmenin varlıkları ve bu varlıkları finanse etmede kullanılan kaynakları ortaya konmaktadır. Bunun yanında dönem içinde sadece gelir ve gider işlemleri kaydedilmektedir. Dönem sonunda ise yine envanter çıkarılarak döneme ait toplam giderler toplam gelirlerden çıkarılarak kar varsa giderler toplamına, zarar varsa gelirler toplamına eklenerek denkleştirme yapılmaktadır.

Çift taraflı kayıt yönteminin tek taraflı kayıt yönteminden en önemli ve üstün yanı özsermayeyi göz önünde bulundurmasıdır. Bu sebeple işletmenin varlık ve kaynakları arasındaki dengeyi dikkate alarak temel bilanço eşitliğinin doğmasını sağlamıştır (Güvemli, 2007: 1-6).

Çift taraflı kayıt yöntemini ilk ortaya çıkaran kişiyle ilgili literatürde bir bilgi olmasa da bu konuda ilk eserin Luca Pacioli’ye ait olduğu bilinmektedir. Aynı zamanda din adamı da olan Luca Pacioli’nin matematik konularının ağırlıkta olduğu kitabında çift taraflı kayıt yöntemi de tasvir edilmektedir. Summa Arithmetica isimli kitap 1494 yılında Venedik’te basıldığı için “Venedik Usulü” olarak da tanınmıştır (Belkaoui, 1993:3).

Çift taraflı kayıt yönteminin o bölgede kullanılmasında, o bölgedeki ticari hayatın canlı olmasının katkısı büyüktür. Bu yöntem 14. yüzyılın başlarından itibaren o bölgede kullanılmıştır (Keyman, 1967:17).

Avrupa'da ekonomik hayatın ve ticaretin bu dönemde hızlı ilerleme kaydetmesi tek taraflı kayıt yönteminin yetersizliğini ortaya çıkarmıştır. İtalyan tüccarların ticaretteki başarıları, hesaplarını geliştirmelerine ve muhasebeyi yönetim aracı olarak kullanmaya başlamalarına sebep olmuştur. Romen rakamlarında sıfır olamaması ve çok yer kaplaması İtalyan tüccarları Arapların kullandığı sayı düzenine itmiş ve böylece muhasebe işlemlerinde kolaylık sağlarken çift taraflı kayıt sisteminin de gelişmesine katkıda bulunmuşlardır. Büyük defterlerin kullanılmaya başlanmasıyla çift taraflı kayıt zorunlu hale gelmiştir (Belkaoui, 1993:3; Schroeder vd., 2005.; Güvemli, 2007:3-10).

2.1.3. Çift Taraflı Kayıt Yönteminin Gelişimi ve Yayılması

Çift taraflı kayıt yönteminin İtalya'da 14. yüzyılda önemli şekilde kullanılması ve yaygınlaşmasının en büyük sebebi İtalyan tüccarların o dönemde dünya ticaretinde önemli rol oynamalarıdır. Fakat Amerika'nın keşfiyle birlikte yeni ticaret yolları ortaya çıkmış ve İtalyanların etkisi azalmaya başlamıştır. Alman, Fransız ve Hollandalı yazarlar da çift taraflı kayıt tekniği ile ilgili kitaplar yayınlamış fakat içerik olarak Pacioli'nin yazdıklarına benzediği için çift taraflı kayıt yöntemi Avrupa'da "İtalyan metodu" olarak bilinmiştir (Hendriksen, 1977:36).

Pacioli'nin kitabının 1543 yılında İngilizceye çevrilmesiyle birlikte çift taraflı kayıt yöntemine İngilizlerin'de büyük katkıları olmuştur. Çünkü yöntem sadece Britanya ile sınırlı kalmamış İngilizce konuşan diğer topluluklar arasında da yayılmıştır.

Halka açık şirket kavramı 18. yüzyılda Britanya'da doğmuştur. Böylece şirketlerin ömürleri sahiplerinin ömürleriyle sınırlı kalmamış, hisse satışları yoluyla sorumluluk el değiştirebildiği için büyük ölçekli işletmelerde ve dolayısıyla da muhasebede gelişme hızlanmıştır. Hisse senetlerinin el değiştirmesine neden olan gelişmelerle birlikte bu el değiştirmelerin daha kolay yapılabileceği pazarlar kurulmaya başlanmıştır. Böylece daha önce sadece bir tüccarın varlık ve

kaynaklarındaki değişimin daha iyi takip edilebilmesi için tasarlanan çift taraflı kayıt yöntemi, artık yatırımcıların hisse senetleri alım satım kararlarında da rehberlik etmeye başlamıştır. Bununla birlikte de muhasebe denetimi ve devletin bu konuda düzenleme yapma ihtiyacı da doğmuştur (Scott, 2006:2).

Fransa'da 1673 yılında Fransız Bakan Colbert tarafından hazırlanan ve ine kendi ismiyle tanınan bir kararname ile tüccarların muhasebe günlüğü tutması istenmiştir. 1808 yılında çıkarılan Fransız Ticaret Kanunu bu kararnamenin geliştirilmiş halidir (Roberts, 2003:6-7).

20. yüzyılda Amerika Birleşik Devletleri'nin ekonomik anlamda hızla gelişmesi sonucu muhasebe alanında ve dolayısıyla çift taraflı kayıt yönteminde yeni gelişmelerin adresi Yeni Dünya olmuştur. Amerika'da muhasebenin gelişimi tamamen piyasaya yani bu işi meslek olarak yapanlara ve finansal rapor kullanıcılarına bırakılmıştır. Fakat 1929 yılında yaşanan büyük bunalımdan sonra devlet bu duruma bir düzenleme getirme ihtiyacı hissetmiş ve 1934 yılında Sermaye Piyasası Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanunla birlikte finansal tablolar yoluyla yatırımcıların aldatılmasının önüne geçilmeye çalışılmıştır (Scott, 2006:2).

Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe standartlarını oluşturma yetkisi yasal olarak Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu'na ait olsa da bu yetki muhasebe örgütlerine bırakılmıştır. ABD'de bu konuda en etkin kuruluş Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (AICPA) olmuştur. AICPA bünyesinde 1939'da Muhasebe Prosedürleri Komitesi'nin kurulmasıyla başlayan standart yayınlama çalışmaları, 1973 yılında itibaren bağımsız bir kuruluş olarak yetkilendirilen Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından sürdürülmektedir (<http://www2.aku.edu.tr/~celitas/sayfalar/MT10-11.pdf>).

2.2. TÜRK MUHASEBE TARİHİ

2.2.1. Merdiven Muhasebe Yöntemi

Merdiven muhasebe yöntemi, tek ve çift taraflı kayıt yöntemi dikkate alındığında üçüncü bir kayıt yöntemi olarak görülebilir. Fakat kullanım alanına bakıldığında İslam coğrafyasında kullanıldığı, büyük Türk devletleri tarafından da

hakim yöntem olarak kullanıldığı bilinmektedir. Yönteme ait ilk bulgular 8. yüzyılın başlarında Abbasi Devleti'nin muhasebe kayıtlarında görülmektedir. Son bulgular ise 19. yüzyıl sonlarında Osmanlı Devleti'nin kayıtlarında görülmektedir.

Yöntemin doğduğu ve geliştiği üç devlet vardır. Bunlar Abbasi Devlet (750-1258), İlhanlı Devleti (1251-1353), Osmanlı Devleti (1299-1922)'dir. Üç devleti de kuran uluslar farklıdır ve kültürleri de farklılık göstermektedir. Abbasi Devleti Arap, İlhanlı Devleti Moğol, Osmanlı Devleti ise Türk devletidir. Bu devletlerin birbirleri ile siyasi ve mali ilişkileri sebebiyle merdiven muhasebe yöntemi bir devletten diğerine geçmiştir. Abbasi Devleti'ne 1258 yılında son veren bugünkü İran topraklarında kurulmuş Moğol İlhanlı Devleti, aynı zamanda Abbasi Devleti'nin kültüründen de etkilenmiştir. İlhanlı Devleti'nin kuruluşunda Arap ve Türk devlet memurları da görev almıştır (Elitaş, 2008:671).

Osmanlı Devleti, kuruluş yıllarından itibaren batıya doğru genişlemiş ve doğu sınırlarında sıkıntı yaşamamak için 50-60 yıl kadar İlhanlı Devleti'ne vergi vermiştir. Bu ilişkiler sırasında Osmanlı Devleti de merdiven muhasebe yöntemini öğrenmeye başlamıştır. Bu gelişmelerde İlhanlılar da görev yapan ve daha sonra Anadolu'ya gelen Türk görevlilerinde etkisi vardır. Bu yöntem sürekli geliştirilmiş ve Osmanlı Devleti'nin her türlü muhasebe ihtiyacını karşılamıştır.

8. yüzyılın sonlarından itibaren bu bölgede birçok devlet kurulmuştur. Bu devletler birbirleri ile ve çevre devletlerle yakın ilişki içinde olmuştur. Gazneliler ve Samaniler Abbasi Devleti ile, Altınordu ve Selçuklu Devletleri de İlhanlı Devleti ile yakın ilişki içinde olmuştur. Bu ilişkiler içinde mali ilişkilerde vardır. Bu devletlerin mali yönetimlerinin birbirleri ile benzerlikleri görülmektedir. Vergi ve gelirlerin harcama şekilleri de büyük benzerlikler içermektedir.

Bu yönteme merdiven yöntemi denmesinin sebebi kayıt biçimindedir. Yukarıdan aşağıya doğru, ana meblağ ve bu meblağı oluşturan ayrıntılara yer verildiği için bu isim verilen yöntem, dünyada bilinen en uzun ömürlü kayıt tekniklerinden birisidir. 8. yüzyılda bu yöntemin ilk örneklerine rastlanmıştır. Abbasi Devleti'nde ortaya çıkmış daha sonra 13. Yüzyılda İlhanlılar tarafından kullanılmıştır. Selçuklular tarafından kullanıldığı bilinse de bu konuda yeterli belge

yoktur. İlhanlılardan Osmanlılara geçen yöntem 19. yüzyıla kadar Osmanlılarda kullanılmıştır.

Abbasilerden Osmanlılara 1100 yıl kadar kullanım süresi olmuştur. Bu kadar uzun süre kullanım alanı bulmasında bu devletlerde İslami geleneklerin egemen olması, kültürel yapı, devlet yapısı ve ticaret alışkanlıklarının benzer olması etkili olmuştur. Yöntemin kullanım alanı devlet muhasebesi olmuştur. Çift taraflı kayıt yöntemi kapitalist ekonominin ortaya çıkardığı bir yöntem iken merdiven yöntemi devletçi yapının ortaya çıkardığı bir yöntemdir (Elitaş, 2008:1).

Merdiven yöntemini kullanmış olan devletlerin ortak özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- **İslam Kültürü:** Merdiven muhasebe yöntemini kullanan her üç devlette de İslam kültürü hakim olmuştur. İlhanlı Devleti'ni kuran Moğollar Müslüman değildi fakat devlet yönetiminde İslam kültüründen gelen Arap, Fars ve Türk memurlar vardır. Bu devletlerde İslam dini siyasi ve mali yönetimde etkiliydi.
- **Kültürler Arası İlişkiler:** Bu devletlerin mali yönetiminde Arap ve Fars kültürü hakim olmuştur. Abbasi Devleti'nde Arap-İslam kültürüne sahip devlet adamları yer almıştır ve mali işlerde kullanmak üzere merdiven yönteminin temellerini atmışlardır. İlhanlı Devleti'nde de üzerinde kurulduğu Fars topraklarının etkisiyle İslam kültürüne sahip devlet adamları yer almış ve Abbasilerde başlayan geleneği devam ettirmişlerdir. Osmanlılar da Arap ve Fars kültürünün etkisi altında kalmıştır. Araplardan İslami gelenekler alınırken, Fars kültüründen de Osmanlıların kuruluş yıllarında ki mali ilişkiler sebebiyle mali yönetim geleneği alınmıştır.
- **Siyasi ve Askeri Gelenekler:** Üç devletin siyasi ve askeri geleneğinde Moğol hakimiyeti vardır. İlhanlılar, Abbasi Devleti'ne son verirken onların devletin farklı alanlarındaki adamlarını da yanlarına almış ve onlardan yararlanmışlardır. Abbasi devlet adamlarının İlhanlılarda ki bu çalışmaları İlhanlı Devleti'nin muhasebe sisteminin temelini oluşturmuştur. Osmanlılar, Moğollar ile savaşmamış ve devletin doğusunu güvende

tutabilmek için onlara vergi vermiştir. Bu ilişki sırasında onlardan muhasebe sistemini de almıştır.

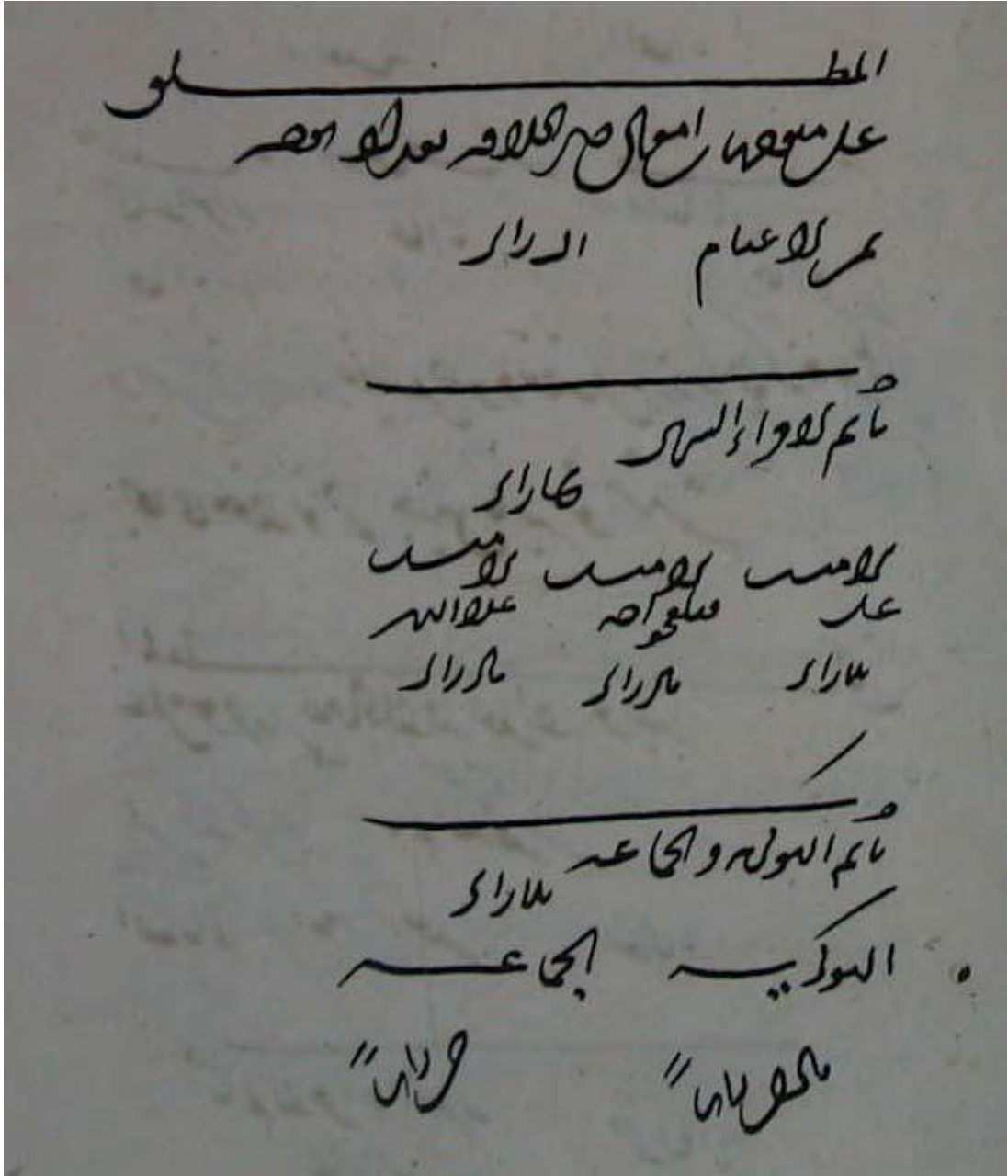
- **Yazı ve Rakam Kültürü:** Üç devletinde yazı kültürü Arap ve Fars harfleri ve rakamlarına göre düzenlenmiştir ve sağdan sola yazılır. Nasıl ki çift taraflı kayıt yöntemi soldan sağa ve latin harflerine göre gelişmişse Merdiven yöntemi de sağdan sola ve Arap-Fars harflerine göre gelişmiştir.
- **Ortak Eyalet Yapısı ve Yönetim Kültürü:** Osmanlıların, İlhanlıların ve Abbasilerin eyalet yönetim sistemi ve kültürü ortak birçok özelliğe sahiptir. Abbasilerin mali kültürü ile merdiven yönteminin merkezi ve bölgesel örgütlenmesi gelişmiştir.
- **Ekonomik Çevre ve Ticari Kültür:** Abbasilerin üretim kültürünün merdiven yönteminin ortaya çıkmasında etkisi vardır. Tarımsal ekonomiye yönelik üretimler kamu gelirlerini şekillendirmiş ve paranın kullanımı nakit vergilerin tabanını şekillendirmiştir (Elitaş, 2008:687).

Merdiven yönteminde normal ve noktasız yazı (siyakat) kullanılmıştır. Bunun sebeplerinden birisi, muhasebe kayıtlarının devlet sırrı niteliği taşıması sebebiyle bu yazının okunmasının zor olmasıdır. Diğer sebebi ise Arap harflerinde alt ve üst noktaların, yukarıdaki ve aşağıdaki satırdaki sözcüklerle karışma ihtimalini ortadan kaldırılmasıdır.

Merdiven muhasebe yöntemi yıllar içinde geliştirilmiş ve değişen koşullara göre yenilenmiştir. İç ve dış denetime, gizliliğe ve raporlamaya önem vermiştir. Ayrıca açık ve anlaşılır olması sebebiyle uzun yıllar kullanılmıştır. Osmanlı'da muhasebe eğitimi uygulamalı bir şekilde verilir ve bu mesleği yapanlar 35-40 yıl başka bir mesleğe geçmeden yaparlardı (Elitaş, 2008:1).

Merdiven yöntemi, devletin gelir ve giderleri için vergi toplanması ve harcanması mantığına dayanır. Merdiven yönteminde harcama türleri ve tutarlar alt alta sıralanır. Bu yöntem hem miktar hem de tutar yazmaya müsaittir. Devletin bir yıllık gelirin tek bir kayıt ile yapılmasına imkan verir (Elitaş, 2008:182).

Şekil 1: Siyakat Yazısı İle Muhasebe Kaydı



Kaynak: Elitaş, 2008:134.

Şekil 2: Siyakat Yazısı ile Muhasebe Kaydının Türkçesi

Bütçe (elmut _____ lak)

Hilâfet merkezi Bağdat'ın vergi gelirlerinden
Koyun bedeli olarak 1.000 baş

Döküm _____

Şehrin emirleri adına 700 baş
Emir Ali _____ Emir Kutlug Hoca _____ Emir Alâeddin _____
300 baş 200 baş 200 baş

Döküm _____

Nökerlik ve personel adına 300 baş
Nökerlik _____ Personel _____
250 baş 50 baş

Ahmet	Husrev	Mevlâna İmadeddin	Mevlâna
Muhafız 125 baş	Avcıbaş 125 baş	Müneccim 25 baş	Muhlisuddin 25 baş

Kaynak: Elitaş, 2008:137.

2.2.2. Osmanlı Devleti Muhasebesi

Merdiven yönteminin İlhanlılardan Osmanlı Devleti'ne geçişinde, bir Moğol devleti olan İlhanlı Devleti'nin şimdiki İran'da kurulması yani coğrafi yakınlık etkili olmuştur. Osmanlı henüz beylik iken iyi ilişkiler kurmak zorunda olduğu için diğer beylikler gibi güçlü İlhanlı Devleti'ne vergi veriyordu. Bu durum Osmanlılar ile İlhanlılar arasında aynı zamanda mali bir ilişkinin de olduğunu göstermektedir. Osmanlılar, İlhanlı Devleti'ne 1300-1360 yılları arasında vergi vermiştir (Elitaş, 2008:722).

Osmanlı devletinin muhasebe düzeninde İlhanlılar'ın etkili olması doğaldır. Çünkü İlhanlı Devleti ortadan kalktıktan sonra oradaki muhasebe çalışanları Osmanlı Devleti'nde çalışmaya başlamıştır. Osmanlıların merdiven yöntemini geliştirmeye başlamaları 15. yüzyıldan sonra olmuştur. Bunun sebebi, İstanbul'un fethine kadar Osmanlı'nın sürekli başkent değiştirmesidir. Osmanlılar'da da İlhanlılar'da olduğu gibi siyakat yazısının kullanılması genel kural olarak belirlenmiştir (Elitaş, 2008:733).

Osmanlılar'da muhasebe öğretisi kitabı bulunmamaktadır. Usta-çırak ilişkisine dayanan bir eğitim sistemi vardır. Osmanlı'da şimdiki bakanlar kuruluna karşılık gelen divan vardı ve muhasebe örgütünü vezir temsil ederdi. Osmanlı yönetiminde, ülke bölgelere ayrılmış ve her bölgede bir defterdar bölgenin muhasebesinden sorumluydu. Hepsinin üstünde başdefterdar yani Maliye Bakanı vardı.

Osmanlı Devleti, 1840-1850 yılları arasında sanayileşme çalışmalarında ve yatırım projelerinin düzenlenmesinde merdiven yönteminin önemli faydalarını görmüştür. 16. ve 17. yüzyılda da önemli yapıların inşasında ve 19. yüzyılda sanayi kuruluşlarının maliyet muhasebesi uygulamalarında merdiven yönteminin kullanıldığı bilinmektedir (Elitaş, 2008:737).

2.2.3. Türkiye Cumhuriyeti Muhasebe Tarihi

Türkiye Cumhuriyeti kurulduğunda iki büyük savaştan yeni çıkmış ve genç nüfusun önemli bir kısmı bu savaşlarda hayatını kaybetmişti. Osmanlı döneminde de ticarete azınlıklar etkin olduğu için, savaştan sonra büyük bir bölümü ülkeyi terk

etmiş ve Türkiye Cumhuriyeti kurulduğu yıllarda bilgi sermaye birikiminden yoksun kalmıştı (Turmob, 1998:7).

Osmanlı Devleti'nde muhasebe daha çok devlet işlerinde kullanıldığı için ticari hayata etkisi az olmuştur. Cumhuriyet kurulduktan sonra liberal ekonomi benimsenmiş fakat yeterli sermaye ve ticari bilgi olmadığı için başarı elde edilememiş, ardından 1930 yılında liberal ekonomiden vazgeçilmiştir. Bu sebeple Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında muhasebenin etkin kullanıldığı yer kamu kesimi olmuştur.

1950 ile 1960 yılları arasında Türkiye'nin NATO'ya üye olması ve bunun yanında Marshall yardımı alması ile birlikte tekrar liberal ekonomiye geçilmeye çalışıldıysa da 1960 askeri darbesiyle bu girişim de başarısız olmuştur. 1980 yılından itibaren özel sektörün ekonomide etkinliği artırılmaya çalışılmıştır (Uysal, 2004:81; Çürük, 2001:109; Akdoğan ve Aydın, 1987:83).

Literatüre bakıldığında Türkiye'de 1926-1960 yılları arasındaki dönem Alman etkisindeki dönem olarak kabul edilmektedir. 1960 yılından sonra Amerika'nın etkisinin arttığı dönemdir. 1994 yılından itibaren ise tekdüzen muhasebe sistemi benimsenmiştir.

2.2.3.1. 1926-1960: Türk Muhasebesinde Alman Etkisi

Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) yasalarının hazırlanmasında Alman bilim insanlarından yardım alınması muhasebenin bu dönemde Alman etkisinde kaldığını göstermektedir.

Türk Ticaret Kanunu 1926 yılında yürürlüğe girmiş ve Alman Ticaret Kanunu'ndan alınmıştır. Bilanço, envanter çalışmaları ve şirketlerin hesap tutma şekilleri ile ilgili hükümler bu kanunla getirilmiştir. 1930'lardan sonra liberal ekonomiden vazgeçilmiş ve İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT) kurulmuştur. Bu dönemde kurulan Türkiye Sanayi ve Maden Bankası ile Sümerbank'ın muhasebe düzenlemeleri Alman uzmanlar tarafından yapılmıştır. Sümerbank'ın ilerleyen yıllarda ülke genelinde faaliyetlerini artırması sonucu maliyet muhasebesinde özel sektöre de yol gösterecek finansal tablolar oluşturulmuştur.

1950 yılında gerçekleştirilen ve Alman akademisyenlerin bilgilerinden faydalanılarak hazırlanan vergi reformu ile Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu uygulanmaya başlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nda defter tutma, belge düzeni ve değerlendirme gibi konulara yer verilmiştir.

1957 yılında çıkarılan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun hazırlıkları Türkiye'deki daha önce üniversitelerde çalışmış olan Alman akademisyen Hirsch tarafından yürütülmüştür (Akdoğan ve Aydın, 1987:85-86; Hiçşmaz, 1970:61-62).

2.2.3.2. 1960-1992: Tek Düzen Muhasebe Sistemi Çalışmaları

1961 yılında İktisadi Devlet Teşekkülleri'nde meydana gelen sorunlar incelendiğinde, muhasebe sisteminde bir aksaklık olduğu belirlenmiş; mevcut sistemin faaliyet sonuçlarını değerlendirmek için gerekli olan bilgileri vermediği görülmüştür. Bunun sonucunda İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsüne muhasebe ile ilgili ilkeleri belirleme görevi verilmiş ve 1962 yılında enstitü tarafından bazı tespitlerde bulunulmuştur.

Bunlar arasında ticaret, sanayi ve madencilik işletmelerine ilişkin bir muhasebe sistemi, standart mali tablolar ve değerlendirme yöntemleri belirlenmiştir. Bütün İDT'ler için zorunlu, özel sektör için ise isteğe bağlı tek düzen hesap planı hazırlayacak bir kurul oluşturulması önerilmiştir.

Daha sonra 1964 yılında "İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Kurulu (İDTYDK)" çatısı altında "Mali İşler ve Muhasebe Çalışma Grubu" kurulmuştur. Bu grup İktisadi Devlet Teşekkülleri'nde geçerli olan muhasebe usullerini tekdüzeleştirmek için gereken düzenlemeleri belirlemek amacıyla kurulmuştur. Mali İşler ve Denetleme Grubu'nun hazırladığı "Tekdüzen Genel Hesap Planı", halihazırdaki hesap planında olduğu gibi bilanço ve gelir tablosu esasına göre hazırlanmıştır. Aktif taraftaki hesaplar likit olandan olmayana, pasif taraftaki hesaplar ise ödeme önceliğine göre hazırlanmıştır. Sonuç hesapları ise gelir tablosunun hazırlanmasında dikkat edilen esaslara göre hazırlanmıştır.

Ayrıca bu çalışma grubu, muhasebe sisteminin anayasası sayılacak on adet temel kavram belirlemiştir. Bunlar;

- Sosyal Sorumluluk Kavramı
- Kişilik Kavramı
- İşletmenin Sürekliliği Kavramı
- Para Ölçüsü Kavramı
- Dönemsellik Kavramı
- Maliyet Esası Kavramı
- Objektif Belge Kavramı
- Tutarlı ve Karşılaştırılabilir Rapor Sistemi Kavramı
- Tam Açıklama Kavramı
- Muhafazakarlık Kavramı

İDTYDK 1968 yılında kaldırılmış ve yürütmekte olduğu görevleri daha sonra Devlet Planlama Teşkilatı'na (DPT) devredilmiştir. Tekdüzen muhasebe sistemine geçiş ise 1972 ve 1977 yıllarında olmuştur (Akdoğan ve Aydın, 1987:86-92).

1960'lı yıllarda Türk muhasebe tarihindeki değişikliklerin bir sebebi de etkisi altında kalınan ülkelerin değişiklik göstermesidir. Osmanlı döneminde Fransız ve ardından Alman etkisinde kalan Türk muhasebe sistemi, eğitim için ABD'ye gidenlerin dönmesiyle birlikte bu ülkenin etkisi altına girmiştir. Bu durum ülkemizin muhasebe sistemi için ciddi bir değişikliği de göstermektedir. Çünkü daha önce Avrupa muhasebe ekolünden beslenen Türkiye artık Anglo-Sakson muhasebe kültürünün etkisi altına girmiştir.

2.2.3.3. 1994- : Tek Düzen Muhasebe Sistemi

Cumhuriyet tarihi boyunca çeşitli aşamalardan geçen Türk muhasebe sistemi, 1970'lerde tek düzen muhasebe sistemini benimsemiş ve 1994 yılından itibaren Türkiye'deki belli büyüklüğü geçen tüm işletmelerde kullanılan sistem olmuştur. Bunun sebebi 1989 yılında muhasebeciliğin yasal statüye kavuşmasıdır (Aysan, 2006:29).

Bilanço esasına göre defter tutan bankacılık ve sigortacılık harici tüm işletmelerin kullandıkları tek düzen hesap planı 26.12.1992 yılında Maliye Bakanlığı'nca (o zamanki adı Maliye ve Gümrük Bakanlığı) yayınlanan tebliğle uygulamaya konmuştur. Tebliğin ana bölümleri aşağıda sıralanmıştır.

- Muhasebenin Temel Kavramları
- Muhasebe Politikalarının Açıklanması
- Mali Tablolar İlkeleri
- Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması
- Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Açıklamaları

Hesap planı ondalık ve blok şekildedir. Hesap sınıfları 0-9 arasındadır ve kendi içinde de aynı şekilde 0-9 arası hesap gruplarına ayrılmıştır (Cemalcılar ve Erdoğan, 1997:451).

Türkiye'de muhasebenin gelişiminde önemli rol oynayan bir diğer gelişme de 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPK)'dur. 1999 yılında 4487 sayılı kanunla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. TMSK 2002 yılında faaliyete geçmiş ve Uluslararası Finansal Raporlama ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının çevirisini yaparak Türkiye'de kullanıma uygun hale getirerek yayınlamaktadır (Karyağdı, 2000:11-15).

3. MUHASEBENİN DİĞER BİLİM DALLARIYLA İLİŞKİSİ

Muhasebe bilgisinden yararlananlar çok geniş bir tabana yayılmıştır. Başka bir ifadeyle muhasebe bilgisinin çevresi oldukça geniştir. Bu nedenle muhasebenin diğer bilim alanlarıyla olan ilişkisine kısaca değinilecektir.

Muhasebe farklı bilim dallarıyla ilişki içindedir. Bu ilişki karşılıklı bilgi alışverişi şeklinde olmaktadır (Çonkar vd., 2010: 11).

3.1. MUHASEBE - HUKUK İLİŞKİSİ

Muhasebe kayıtları ve mali tablolar devletin koyduğu yasal düzenlemelere göre hazırlanmak zorundadır. Aynı şekilde, düzenlemeler yapılırken de muhasebe

ilke ve teknikleri göz önünde bulundurulmalıdır. Bu ilişki en çok ticaret hukuku, vergi hukuku ve borçlar hukuku gibi alanlarda belirginleşmiştir (Çonkar vd., 2010: 12).

Özel hukukun bir dalı olan borçlar hukukunun incelediği borç ilişkileri şahıslar arasındadır. Bir diğer özel hukuk dalı olan ticaret hukuku ise işin ve tarafların niteliğine göre aralarındaki ilişkileri düzenler. Sermaye Piyasası Kanunu, halkın ekonomiye katılmasını sağlamak ve aynı zamanda yatırım yapanları suiistimalden korumak amacıyla yürürlüğe girmiş bir kanundur.

Vergiciliğin muhasebeyle yakın ilişki içinde olduğu ülkelerde muhasebe bilgilerini en çok talep eden ve muhasebe uygulamalarını düzenleyen ilkeleri belirleyen taraf olan devlet adına ilgili vergi idareleridir. Özel kişiler için Gelir Vergisi Kanunu, tüzel kişiler için Kurumlar Vergisi Kanunu ve defter tutmada gerekli usulleri belirleyen Vergi Usul Kanunu muhasebeyi yakından ilgilendiren temel vergi kanunlarıdır (Altuğ, 1999:84-91).

3.2. MUHASEBE – EKONOMİ İLİŞKİSİ

Ekonomi, sınırlı kaynakların sınırsız insan ihtiyaçlarını karşılaması noktasından hareket etmektedir. Muhasebe, ekonomik kararların verilmesine yön verecek verilerin sağlanmasında önemlidir. Bu verilerin doğruluğu ve tutarlılığı alınacak kararların da doğru ve sağlıklı olmasını sağlar (Çonkar vd., 2010: 11).

Devlet veya işletmenin amacı ihtiyaçları karşılamak için üretim yapmaktır. Bunun için sınırlı olan kaynakları etkin bir şekilde kullanmak gerekmekte ve muhasebe burada devreye girmektedir. Böylece problemlerin çözümünde muhasebe ve ekonomi birbirini tamamlayan bilimler olmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987:37).

Muhasebe ve ekonomi birbirine önemli ölçüde yardımcı olurken her konuda uyum içinde olduğu söylenemez. Muhasebe, bir ekonomik birimin geçmiş faaliyetlerinin belirli bir sistematik dahilinde değerlendirilmesi ile ilgilenirken ekonomi geleceğe yönelik değerlendirmelere önem vermektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987:37).

3.3. MUHASEBE – MATEMATİK İLİŞKİSİ

Muhasebe de farklı bilim dalları gibi, matematikten yararlanmak durumundadır. $Varlıklar = Sermaye + Borçlar$ çift taraflı kayıt sisteminin temel denklemidir ve matematiksel bir muhasebe kuramıdır. Muhasebe; amortisman hesaplama, türev ürünlerin muhasebeleştirilmesi ve iskontonun hesaplanmasında matematik bilgisinden faydalanmaktadır (Güvemli, 2007:396).

3.4. MUHASEBE – İSTATİSTİK İLİŞKİSİ

İşletme yöneticilerinin karar verme sürecinde kullandıkları yöntemler ve teknikler istatistik biliminden faydalanılarak elde edilir. Trend analizi ve doğrusal programlama teknikleri mali tablo analizi ve yönetim muhasebesi uygulamalarında istatistik biliminden faydalanılan uygulamalar arasındadır (Çonkar vd., 2010: 12).

Muhasebe denetiminde de istatistik biliminin önemli yardımları dokunmaktadır. Denetlenecek işletmedeki verilerin ve dokümanların çokluğu sebebiyle istatistiki örnekleme yoluna gidilir ve evrenden bir örneklem seçilerek inceleme yoluna gidilir. Elde edilen sonuçlar tüm muhasebe verilerine mal edilir (Erdoğan, 2005:203).

3.5. MUHASEBE – MÜHENDİSLİK İLİŞKİSİ

Muhasebe ile mühendislik ilişkisi daha çok bilişim teknolojileri alanında kesişmektedir. Mühendislik alanında da bilgisayarlar, en çok faydalanılan ürünlerdir. Bilgisayarlar, muhasebe paket programlarının uygulanabilmesi için vazgeçilmez öğelerdir. Muhasebe paket programları sınıflandırma ve raporlamada eski usule göre karşılaştırılmaz bir hız ve pratiklik sağlamıştır. Gelişen teknoloji ve internetin yaygınlaşmasıyla artık muhasebe çalışanlarının sabit bir mekânda çalışma gerekliliği ortadan kalkmıştır (Akdoğan ve Aydın, 1987:37).

4. BİLGİ KAVRAMI

Bu bölümde bilginin tanımının yanında bilginin sınıflandırılmasına, bilgi toplumu ve özellikleri ile bilginin bireysel ve örgütsel boyutuna yer verilecektir.

4.1. BİLGİNİN TANIMI

Türkçe’de bilgi, veri ve enformasyon kavramları bazen aynı bazen de farklı anlamlarda kullanılmaktadır.

Bilgi, “bir iş veya konu veya bir varlık hakkında bilinen şey” ya da “kullanıcının bir iş veya konu veya bir varlık hakkında bildikleri” şeklinde ifade edilebilir. Bir başka tanımda bilgi, tecrübeler ve çalışmalara dayanarak kazanılmış anlayıştır. Ayrıca gerçeklerin bir birikimi veya kural olarak tanımlanabilir (Güçlü ve Sotirofski, 2006:353).

Bir diğer tanımda bilgi, yönetilebilir veri ve enformasyonun birlikte oluşturduğu unsur şeklinde ifade edilmiştir (Uzun ve Durna, 2008:33). Bilgi insanın geçmişteki deneyimlerinin tümüdür. Deneyim, yargı, değerler, inançlar ve sezgi bilgiyi oluşturan bileşenlerdir (Uzun ve Durna, 2008:33).

Veri, işletmenin faaliyet sistemlerinin gerek kendi içlerinde gerekse birbirleri arasındaki etkileşimleri ve işletme ile çevresi arasındaki ilişkileri yansıtan gözlem, deneyim ve olay sonuçlarıdır. Veri, işlenmemiş bilgi olarak varsayılabilir (Sürmeli, 1996:13).

Bir başka tanımda veri, amaca bağlı bir şekilde işlenmemiş işlemlerin kayıt altına alınması şeklinde yapılmıştır. Veri eldeki olayların sadece bir bölümünü açıkladığı için karar verme ve yorumlamada güvenilir bir kaynak değildir (Atılgan, 2009:202).

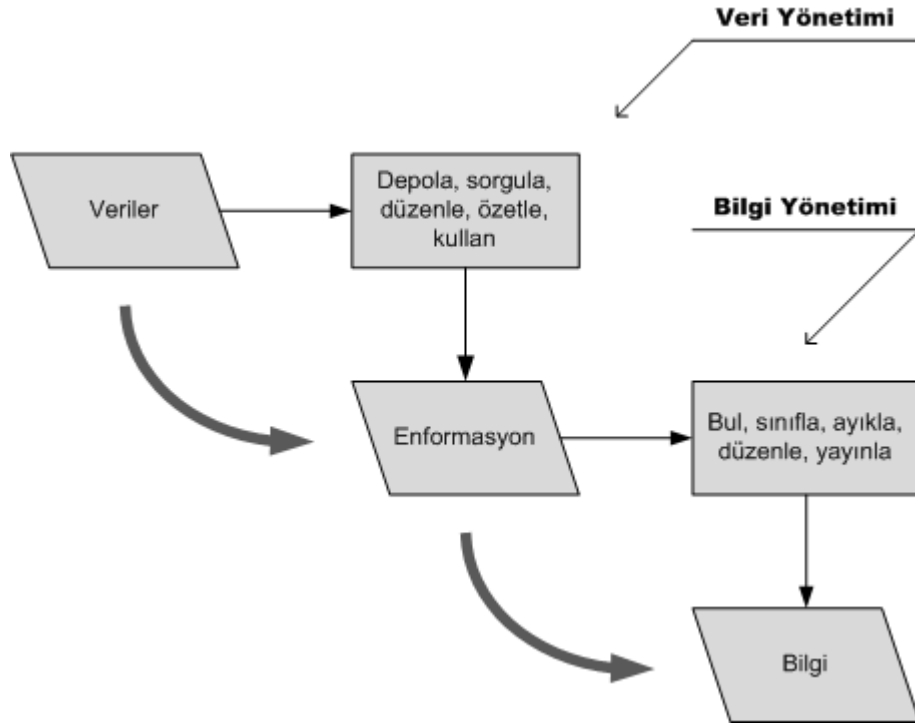
Veri, bilgiye ulaşmak için yapılan gözlemlerin, metin, sayı veya canlı gösterim olarak nesnelleştirilmiş şeklidir. Bu tanıma göre veri, bilginin girdilerindedir. Tek başlarına bir anlam ifade etmeyen veriler, veri işlem sürecinin girdileri olarak tanımlanır (Şahin vd., 2006:4).

Enformasyon, kısaca düzenlenmiş veri olarak tanımlanabilir. Farklı bir şekilde ifade etmek gerekirse, veri işlem süreci sonunda elde edilen anlamlı sonuçlardır. İçerik olarak veriden daha zengin olup, yazılı, sözlü veya görsel bir

mesajdır. Her mesajda olduğu gibi enformasyonda da bir gönderen ve bir alıcı olması gerekir. Enformasyon yada genel bilgi, alıcı tarafından algılanır, biçimlendirilir, değerlendirilir, yorumlanır, içselleştirilir ve böylece öznel bilgi haline gelir (Şahin vd., 2006:5).

Enformasyon anlamlıdır, amacı bellidir ve konu ile ilgilidir. Belli bir amaç için şekillenmiştir. Olayları yorumlamada farklı bakış açıları geliştirmekle birlikte, bu durum bilgi oluşturmak için gereklidir (Güçlü ve Sotirofski, 2006:353).

Şekil 3: Bilginin Oluşması



Kaynak : http://tr.wikipedia.org/wiki/Dosya:Veri_Enformasyon_Bilgi.png

4.2. BİLGİNİN SINIFLANDIRILMASI

Literatür incelendiğinde, bilginin sınıflandırılmasıyla ilgili bazı başlıklar öne çıkmaktadır.

4.2.1. Açık Bilgi ve Örtülü Bilgi

İnsanın bildiği her şey bilgidir. Fakat insanın sahip olduğu bilgi, ifade edebildiğinden, kelimelerle, rakamlarla ve formüllerle anlatabildiğinden daha fazladır. Bu açıklamaya dayanarak, kelimelerle ifade edilebilen, rakam ve formüllerle anlatılabilen kişiye özgü olmayan bilgiye açık bilgi denir. Açık bilginin bireyler ve organizasyonlar arasında aktarımı ve kitaplar yoluyla elde edilmesi kolaydır (Uzun ve Durna, 2008:34).

İnsanların akıllarında olan fakat aktaramadıkları bilgilere ise örtülü bilgi denilmektedir. Örtülü bilgi sezgi, inanç, anlayış ve değerler gibi kişiseldir. Örtülü bilgi herkes için birer yetenektir ve kolayca paylaşılmaz. Örnekle açıklamak gerekirse yemek kitabına bakarak yemek hazırlamak açık bilgi, yemeği hazırlarken göz kararı eklemeler yapmak veya doktorun hastasının yüz ifadesinden durumuyla ilgili fikir edinmesi örtülü bilgidir (Uzun ve Durna, 2008:34).

Örtülü bilgi, insanın zihnine iş ve tecrübe yoluyla girer. Aynı zamanda açık bilgiyi oluşturmada kullanılan bilgi olup, diyalog yoluyla iletilmektedir (Güçlü ve Sotirofski, 2006:354).

4.2.2. Örgütsel Bilgi ve Bireysel Bilgi

Bireysel bilgi, kişinin veri ve enformasyon yoluyla ulaştığı girdileri, geçmiş bilgi birikimi ve tecrübelerinin süzgecinden geçirmesi sonucu elde ettiği bilgidir. Örgütsel bilgi, örgütün faaliyeti boyunca sahip olduğu, örgüte has bilgidir. Örgütsel bilgi, bireysel bilgiye göre daha güvenli ve stratejik öneme sahiptir.

4.2.3. Sığ Bilgi ve Derin Bilgi

Sığ bilgi problemin tam olarak anlaşılmadığını gösterir, derin bilgi ise zor anlarda karar verme becerisini ortaya çıkarır ve tecrübe ile kazanılan bir yetenektir. Uzmanlık, derin bilgi ile ölçülür. Tanımdan da anlaşıldığı üzere önemli olan sadece gereken konuda yeterli bilgi sahibi olmak değil aynı zamanda geçmişten gelen tecrübelerin de kullanılmasıdır. Çünkü tecrübeler bazen teorik olarak öğrenilen bilgilerden daha faydalı sonuçlar verebilir(Güçlü ve Sotirofski, 2006:354).

4.2.4. Teknik ve Uygulanabilir Bilgi

Pratik tecrübeden kazanılan derslerden oluşmaktadır ve uzmanlık bilgisine ulaşmak için gerekli bilgidir (Güçlü ve Sotirofski, 2006:354).

4.3. BİLGİ TOPLUMU VE ÖZELLİKLERİ

250 yıl süren endüstri çağından sonra dünyamız bilgi çağına geçmiştir. Bilgi çağında önemli olan insan ve insan zihni olup, insanların karşılıklı sinerjisi ile elde edilen gücün toplumların değişmesinde kullanılmasıdır. Teorisyenlerin görüşlerine göre endüstri toplumu merkezîyetçi bir yapıya sahip iken bilgi toplumu çok merkezli bir yapıdadır (Meder, 2001:73).

Enformatik yüzyıl olarak da adlandırılan bilgi çağı, üretimde bilginin ana kaynak olduğu, bilgi üretimi ve iletiminin dünya geneline yayıldığı, sürekli öğrenme yoluyla değişim ve gelişmenin bir mecburiyet olduğu, yeni toplumsal ve ekonomik döneme verilen addır (Balay, 2004:66).

Bilgi toplumunun özelliklerinden bazıları şunlardır: En önemli faktör bilgidir, işletmeler küresel bazda düşünmekte ve hareket etmektedir. Çevre bilinci yüksek, sivil toplum örgütleri etkin ve teknoloji kullanımı yoğundur. Endüstriyel toplumlarda üretim, gelişme ve başarı, kaynakların merkezden dağıtım yollarının etkin kurulmasına bağlıydı. Bilgi toplumunda ise başarı bilginin, bilgi ağları ile hızlı ve doğru bir şekilde iletimine bağlıdır. Endüstri toplumunda bürokratik egemenlik hakim iken, bilgi toplumunda yüksek kalitede eğitim almış geniş kitlelerin

egemenliği söz konusudur. Bilginin merkeze yerleşmesi toplumda yeni seçkinler sınıfının ortaya çıkmasına yol açmıştır. (Meder, 2001:77).

Günümüzde artık uluslararası alanda söz sahibi olmak için endüstriyel üründen ziyade somut ve soyut karşılığı olan bilgiler üretilmek zorundadır. Bilgi toplumu kurduğu dijital ağlar sayesinde artık hızına yetişilmesi güç bir şekilde toplumu da değişime zorlamaktadır. Artık insanlar ve örgütler ürettikleri bilgi kadar toplumda yer bulabilmektedir (Meder, 2001:80).

4.4. BİLGİNİN BİREYSEL BOYUTU

Bilgiyi, üç farklı açıdan inceleyebiliriz. Bunlar, bilginin zaman boyutu, biçim boyutu ve yer boyutudur.

4.4.1. Zaman Boyutu

Bilginin zaman boyutunun önemi, ulaşılabilirlik yönünden değerlendirilebilir. Önemli olan, bilgiye ihtiyaç duyulduğu anda ulaşabilmek, yani istenen, arzulanan zamanda ulaşılabilmeğdir. Bilginin de modası vardır ve bu açıdan yararlı olabilmesi için lazım olan zamanda ulaşılabilir olması önemlidir (Şahin vd., 2006:7).

4.4.2. Yer Boyutu

Yer boyutu açısından bilginin önemi ulaşılabilir olması ile ilgilidir. Ulaşılamayan bilginin bir faydası yoktur. Bilgiye erişmek isteyen kişinin nerede olduğunun da bir önemi olmamalıdır. Nerede olursa olsun kişi, bilgiye ulaşabilmelidir. Gelişen teknoloji ile birlikte bilgiye ulaşmak daha da kolaylaşmaktadır (Şahin vd., 2006:7).

4.4.3. Biçim Boyutu

Bilgiyi biçim boyutu açısından ele aldığımızda iki önemli noktayı belirtmemizde fayda var. Birincisi, ses, görüntü, tarih, sayı gibi bilgiler aynı şekilde saklanmalı, dağıtılmalı ve kullanılmalıdır. Diğer önemli nokta ise, bilginin doğru,

güvenilir ve tam olmasıdır. Bilgiyi de bir hizmet olarak görmek gerekir ve nasıl ki aldığımız bir malda kusur olmasını istemeyiz bilginin de eksiksiz olmasını isteriz (Şahin vd., 2006:7).

4.5. BİLGİNİN ÖRGÜTSEL BOYUTU

Bilginin örgütsel boyutu; bilginin akışı, ayrıntısı ile türü ve amacından oluşur. Aşağıda bu aşamalar kısaca anlatılmıştır.

4.5.1. Bilgi Akışı

İşletmelerde bilgi akışı dört yöndedir. Bunlar aşağı, yukarı, yatay ve iç/dış bilgi akışı olarak sıralanmaktadır.

- **Yukarı bilgi akışı**, işletmenin güncel durumunu anlatır ve günlük işlerini esas alır. Örneğin işletmenin en alt düzeyinde yaptığı bir satışın bilgisi, daha sonra işletmenin diğer bölümlerine ve üst düzeye de iletilir.
- **Aşağı bilgi akışı**, üst yönetim tarafından belirlenen strateji, amaç ve planların alt birimlere iletilmesi şeklinde olur.
- **Yatay bilgi akışı**, işlevsel işletme birimleriyle çalışma grupları arasındaki bilgi alışverişine verilen addır.
- **İç/dış bilgi akışı**, ortaklar, müşteriler, tedarikçiler ve dağıtımıcılar ile diğer çevreler arasında meydana gelen bilgi akışıdır. İşletmelerin tümünün amaçlarını gerçekleştirmek için ilişki içinde bulunduğu iç ve dış çevresi vardır (Şahin vd., 2006:8).

4.5.2. Bilginin Ayrıntısı

İşletmeler, kabaca verilmiş bilgilerin yanında daha detaylı bilgililere de ihtiyaç duyarlar. Bu detaylı bilgiler bilgi tanecikleri olarak da adlandırılır. İşletmelerde bilgi tanecikleri üst yönetimler için daha az ayrıntı içerirken alt basamaklara inildikçe bu ayrıntı artar (Şahin vd., 2006:8).

4.5.3. Bilginin Türü ve Amacı

Örgütsel açıdan bilginin türü ve amacı da önemlidir.

- İçsel bilgi, örgütün belirli işlevlerini anlatır.
- Dışsal bilgi, örgütün çevresi ile ilgilidir.
- Nesnel bilgi, bilinen gerçeğin vasfını tanımlar.
- Öznel bilgi, bilinmeyen gerçeği tanımlamak için kullanılır.

Örgütlerin alt basamaklarında bulunanlar içsel ve nesnel bilgiyle, üst basamaklarındakiler ise tüm bilgi türleriyle ilişki içindedir (Şahin vd., 2006:8).

5. İŞLETMENİN ÇEVRESİ

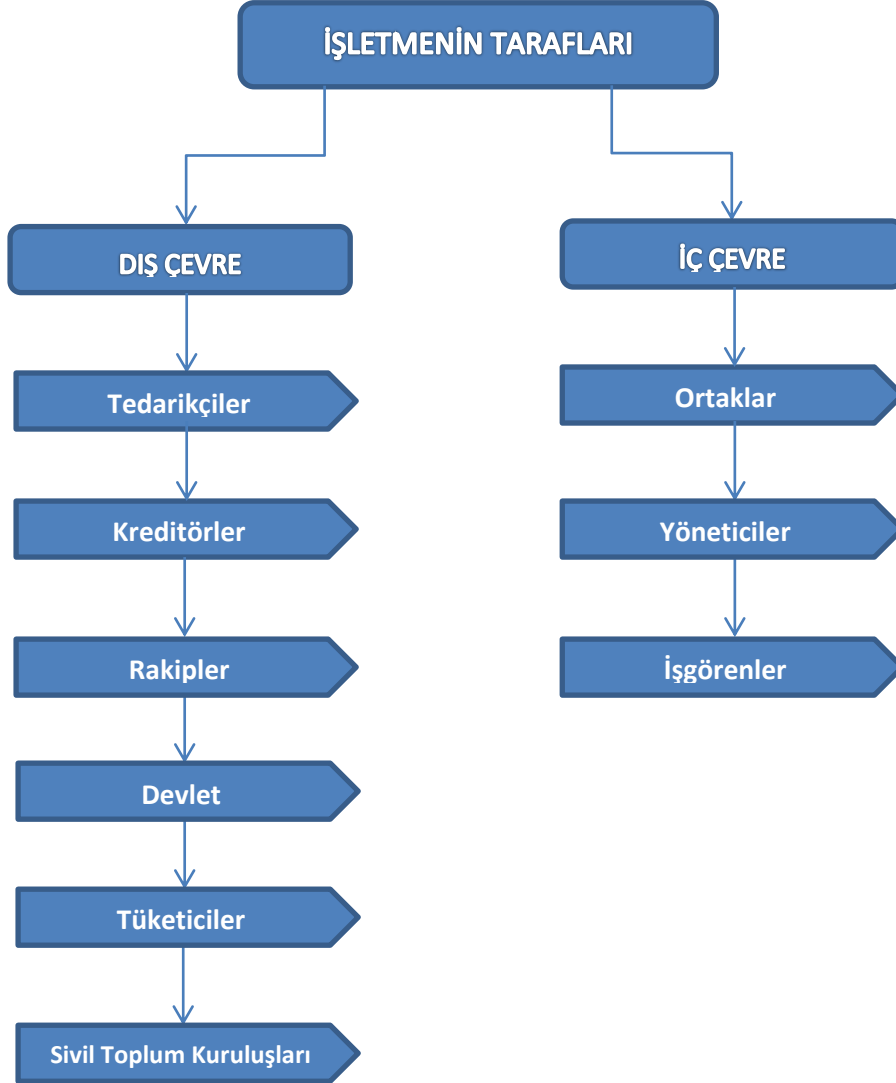
Ekonomik hayatın işleyişinde işletmelerin önemi büyüktür. Toplumun oluşturan çevreler de, farklı sebeplerle işletmelerle ilgilenmektedir. Burada işletmelerin verdikleri bilgiler önem kazanmakta, işletmenin çevresi diye adlandırabileceğimiz kesimler bu bilgilerden yararlanmaktadır. İlgili tarafları işletme içi bilgi kullanıcıları (iç çevre) ve işletme dışı bilgi kullanıcıları (dış çevre) olarak ikiye ayırabiliriz.

İşletmelerin kuruluşunun temel amacı, arz üreterek talebi karşılamak ve karı en yüksek kılabilmektir. Bu anlamda işletmelerin belli bir çevresi de vardır. Bu anlamda işletmenin çevresini şöyle sıralamak mümkündür:

- İşletme yöneticileri,
- İşletme sahipleri ve ortakları,
- İşletme çalışanları,
- Tedarikçiler,
- Kreditörler,
- Rakipler,
- Devlet,
- Tüketiciler,
- Sivil toplum örgütleri.

Yukarıda sayılan gruplardan yöneticiler, ortaklar ve işgörenler işletme içi bilgi kullanıcıları, diğer ilgililer ise işletme dışı bilgi kullanıcıları kabul edilmektedir (Elitaş ve Topçu, 2009:38).

Şekil 4: İşletmenin Tarafları



Kaynak: Elitaş ve Topçu, 2009:41

5.1. İÇ BİLGİ KULLANICILARI

İşletme çevresinden yöneticiler, ortaklar ve işgörenler iç bilgi kullanıcılarıdır. Bu bilgi kullanıcıları, işletmenin faaliyetlerinin olumlu veya olumsuz sonuçlarından doğrudan etkilenirler.

5.1.1. İşletme Yöneticileri

İşletmelerin büyümeleri, işletme sahipliği ile yöneticilik kavramlarını birbirinden ayırmış ve yeni bir profesyonel sınıf yaratmıştır. Böylece yönetici, sadece işletmeye değil diğer sosyal taraflara karşı da sorumlu olmaktadır. Yöneticinin başlıca görevi, işletmede etkin bir yönetim şekli sağlamaktır. Bu etkinliği gerçekleştirebilmek için işletmenin finansal durumunun ve faaliyetlerinin sonucunun sık sık değerlendirilmesi gerekir. Sağlıklı bir değerlendirme için üretim, pazarlama, personel departmanlarındaki yöneticilerin faaliyetlerine ilişkin bilgileri muhasebeye iletmesi gerekir (Bektöre vd., 2007:14).

Yöneticiler, işletmenin etkin ve verimli çalışmasından ve bunun sonucu başarıya ulaşmasından sorumludur. Ayrıca yöneticiler, işletmenin geleceği ile ilgili plan yapıp, kararlar alır ve uygularlar. Burada riski olabildiğince azaltmak önemlidir. Riski azaltmanın en önemli yolu da işletme ile ilgili sağlıklı ve doğru bilgilerin gereken zamanda yönetime sunulmasıdır. Böylece bu bilgiler ışığında doğru kararlar almak mümkün olacaktır. İşletme yöneticilerine sunulan bilgilerin önemli bir kısmı muhasebe faaliyetlerinden gelmektedir (Çonkar vd., 2010: 8).

İşletme faaliyetlerinden sorumlu tutulan yöneticiler işletmenin doğal çevresini oluşturan gruptandır. Yöneticiler, planlanan faaliyetlerle gerçekleşen faaliyetler arasındaki ilişkiyi incelemek ve aksaklıkları bulmakla yükümlüdür. Burada da muhasebenin önemi yadsınamaz (Elitaş ve Topçu, 2009:39).

5.1.2. İşletme Sahipleri ve Ortakları

Küçük işletmelerde işletme sahipleri genellikle aynı zamanda işletmenin de yöneticisidir. Fakat hızla değişen teknoloji ve işletmelerin büyümesiyle birlikte işletme yönetimine profesyonel kişiler getirilmeye başlanmıştır. Artık işletme

sahipleri ve ortakları hedefleri belirlemekte ve bu hedeflere ne ölçüde erişildiğini denetlemektedirler. Bu inceleme ve denetleme aşamasında da en önemli bilgi kaynağı yine muhasebeden elde edilen verilerdir. İşletme sahipleri bu verilere göre yöneticileri değiştirme veya terfi ettirme gibi kararları alabilir (Çonkar vd., 2010: 8).

İşletme sahiplerinin kontrol etme ve başarıyı ölçme yetkilerini yerinde kullanabilmeleri için muhasebe bilgilerini kullanmaları gerekmektedir. Bu sebeple işletme sahiplerinin muhasebe alanında bilgi sahibi olmaları, kendileri ve işletme için kritik öneme sahiptir (Bektöre vd., 2007:14).

İşletme ortakları, işletmenin faaliyetleri sonucu kar elde etmeyi istemektedir. Bu konuda da işletmeye ortak olurken ve ortaklık süresince işletmenin durumu hakkında doğru bilgi sahibi olmayı ister. Ortaklar işletmenin yönetiminde de payları ölçüsünde söz sahibi olduğu için alınan kararlara ellerindeki bilgilere göre yön verme veya karşı çıkma hakları vardır (Elitaş ve Topçu, 2009:39).

Ayrıca bir işletmede ortak kalıp kalmama veya başka bir işletmeye ortak olarak geçme gibi kararların verilmesi de muhasebeden alınacak sağlıklı bilgilere bağlıdır (Cemalcılar ve Erdoğan, 1997:11).

5.1.3. İşletme Çalışanları

İşletmenin finansal açıdan dayanıklı olması çalışanlarına verdiği önemle doğru orantılıdır. Çalışanların geleceğe güvenle bakması ve tatmin edici bir ücret almaları aynı zamanda işletmenin de geleceğe daha sağlam adımlar atması demektir. İşletmenin ekonomik açıdan ne durumda olduğu muhasebe verileri ile finansal veriler yardımıyla belirlenir. İşletme ekonomik yönden güçlü olursa, çalışanlar o işletmede çalışma hayatına devam etmek isterler. Aynı şekilde güçlü bir işletme çalışanlarını ücret yönünden tatmin etmekte sıkıntı yaşamaz (Çonkar vd., 2010: 9).

Çalışanların temel kaygısı, işlerini muhafaza etmek ve daha iyi yaşam standartlarına ulaşmaktır. Bu sebeple de işletmenin içinde bulunduğu durum onları yakından ilgilendirmektedir. Yani çalışanlar için ücretlerini artırmak önemli olsa da, işinin devamlılığı daha önemlidir. Bu sebeple çalışanlar işletmenin ekonomik durumunu yakından takip etmek ister (Elitaş ve Topçu, 2009:39).

Çalışanların ücretlerindeki artış ve diğer istekleri sendikalar tarafından işletme sahipleri ve yöneticilerine iletilir. İşletme ile sendikalar arasında yapılan görüşmeler ve toplu iş sözleşmelerinde de karar alınırken muhasebe bilgilerinden faydalanılır. İşletmeler ve sendikalar arasında çıkan anlaşmazlıklarda da hakem kurulları kararını işletmelerin muhasebe verilerine dayanarak verir (Bektöre vd., 2007:14).

5.2.DIŞ BİLGİ KULLANICILARI

Tedarikçiler, kreditorler, rakipler, devlet, tüketiciler ve sivil toplum örgütleri dış bilgi kullanıcılarıdır. Aşağıda bu gruplara kısaca değinilmiştir.

5.2.1. Tedarikçiler

İşletmeler açısından mal ve hizmet satın aldığı tedarikçilerin durumu da önemlidir. İşletmenin faaliyetlerini kesintisiz sürdürebilmesi için ihtiyacı olduğu an mal veya hizmeti temin edebilmelidir. Bunun için de iş yaptığı tedarikçilerin ekonomik olarak güçlü olmasını ister. Tedarikçi hakkında bilgi sahibi olmak için yine muhasebe verilerine ihtiyaç vardır (Çonkar vd., 2010: 10).

Tedarikçiler açısından durumu inceleyecek olursak, işletme ile borç alacak ilişkisi içinde oldukları için verdikleri mal veya hizmetin karşılığını zamanında ve eksiksiz almak isteyeceklerdir. Bu sebeple de ticaret yapacağı işletmelerin mali durumları hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Bu bilgiyi de işletmenin muhasebe verilerinden elde ederler. Ayrıca işletme ile ticaretin devam edip etmeyeceği aktif bir pazarın devamı anlamına geleceği için de tedarikçileri yakından ilgilendirmektedir (Elitaş ve Topçu, 2009:38).

5.2.2. Kreditorler

İşletmeler sadece zor durumda kaldıkları zaman değil farklı gerekçelerle de kredi ihtiyacı hissederler. Kredi verenler ise borç verdikleri işletmelerin güçlü ve kar yapan işletmeler olmasını isterler. Çünkü verdikleri kredi ve faizinin zamanında geri

ödenmesini beklerler. İşletmenin mali durumunu da muhasebe verilerine bakarak görebilirler. Böylece işletmeye kredi verip vermeme kararını ve işletmenin zamanında ödeyip ödeyemeyeceğini belirleyebilirler (Çonkar vd., 2010: 9).

Kısa vadeli borç verenler işletmenin borç ödeme kabiliyetine dikkat ederken, uzun vadeli borç verenler aynı zamanda işletmenin gelir trendi ve gelir politikası hakkında da bilgi almayı amaçlarlar (Cemalcılar ve Erdoğan, 1997:11).

Bankalar, kredi verecekleri işletmelere önceden belirlenmiş standartlara uygun muhasebe verileri ve raporlar isterler. Krediyi kullanmak isteyen işletme, bankanın istediği veri ve raporları sunmak zorundadır. Aksi takdirde işletme istediği krediden mahrum kalacaktır. Bu anlamda bankaların en büyük güvencesi muhasebe veri ve raporlarıdır (Bektöre vd., 2007:16).

5.2.3. Rakipler

Günümüzde piyasada tekel oluşturmak neredeyse imkansız hale gelmiş ve rekabet artmıştır. Böyle bir ortamda rakiplerin neler yapacağını, nasıl hareket ettiğini takip etmek oldukça önemlidir. Bu takibin yapılabilmesi için de faaliyetlerin izlenmesi, mali durumu hakkında bilgi sahibi olunması gerekir (Elitaş ve Topçu, 2009:38).

5.2.4. Devlet

Devletin, gerek vergiler için matrahı hesaplamak, gerekse tahsil ettiği dolaylı vergileri kontrol etmek için işletmenin bilgilerine ihtiyacı vardır. Ayrıca ülke genelindeki işletmelerden elde ettiği veriler ile ülkenin ekonomik yapısı hakkında istatistikler hazırlar ve elde edilen sonuçlar doğrultusunda politikalarını belirler (Cemalcılar ve Erdoğan, 1997:11).

Devlet, önceleri işletme muhasebesiyle vergiler amacıyla ilgilenirken artık günümüzde ülke ekonomisinin gidişatı hakkında önemli bilgiler sağlayan raporlar gözüyle bakmaktadır. Ekonomik politikalar uygulanırken ve ekonomiyle ilgili mikro

ve makro ekonomik analizler yapılırken işletmelerin muhasebe verilerinden yararlanılmaktadır (Bektöre vd., 2007:17).

Devlet, gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan vergileri düzenli bir şekilde takip etmek için düzenlemeler yapmıştır. Çünkü elde edilecek gelirlerde beklenmeyen düşüşler, devletin borçlarını ödemede güçlük yaşamasına sebep olur. Bu sebeple devlet, vergi daireleri yoluyla işletmelerin muhasebe kayıtlarının kurallara uygun olup olmadığını inceler ve vergi gelirlerinin azalmasını önlemeye çalışır (Çonkar vd., 2010: 10).

5.2.5. Tüketiciler

İşletmenin varlık amacı olarak da kabul edeceğimiz kesimdir ve bu sebeple oldukça önemlidir. Müşteri memnuniyeti ve marka bağımlılığı işletmenin devamını sağlayacak iki önemli unsurdur. Tüketiciler de talep ettikleri veya kullanmayı düşündükleri mal veya hizmetin nasıl üretildiği konusunda bilgi sahibi olmak isterler. İşletmeler de uzun süreli olmak istiyorlarsa, ürünleri ile ilgili olumsuz haberlerin geri dönülemez sonuçları olduğunu bildikleri için tüketicilerin beklentilerini karşılama yoluna giderler (Elitaş ve Topçu, 2009:40).

İşletmelerin, sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini değerlendirebilmek için gerekli bilgilerin kamuya aktarılması gerekir. Kamuyu aydınlatma ilkesi olarak da adlandırılan bu ilke muhasebe ilkelerinden birisidir. Kamuyu aydınlatma ilkesi sayesinde işletme hakkında sağlıklı bilgilere sahip olan tüketiciler, kararlarını sağlıklı verebilirler (Bektöre vd., 2007:17).

5.2.6. Sivil Toplum Örgütleri

Sivil toplum örgütleri, kendi kuruluş amaçları doğrultusunda farklı alanlarda işletmelerin karşısına çıkabilirler. İşletmenin üretim sırasında çevreye verdiği zarara dikkat çeken sivil toplum kuruluşları olabileceği gibi üretim sırasında sağlık koşullarının yerine getirilip getirilmediğine hassasiyet gösteren örgütler de olabilir (Elitaş ve Topçu, 2009:41).

Sendikalar da üyelerinin çalıştığı yerlerdeki çalışma koşulları, işletmelerin ekonomik durumları, karlılık gibi verileri edinmek ister. Böylece sektörün ekonomik gidişatı üzerinde bilgi sahibi olurlar ve toplu görüşmeler sırasında bu verilere dayanarak üyeleri için daha iyi imkanlar sağlayacak anlaşmalar yapmaya çalışırlar (Çonkar vd., 2010: 11).

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE MUHASEBE BİLGİSİNİN YAYILIMI

1. SİSTEM KAVRAMI VE BİLGİ İŞLEME

Bu bölümde, sistemin tanımı ve temel özellikleri ile bilgi işleme yöntemlerine ve ayrıca muhasebe bilgisi ile muhasebe bilgi sistemleri konusuna değinilmektedir.

1.1. SİSTEM KAVRAMI

Belli bir amaç doğrultusunda birbirleriyle bağımlı farklı parçalar dizisi olarak tanımlanır. Herhangi bir sistem üç öğeden oluşmaktadır:

- Sistemin unsurları tek bir çatı altında toplanmalıdır.
- Öğeler birbirine bağımlı olduğu için aralarında iletişim olmalıdır.
- Sistemin bir amacı olduğu için öğeler arasında amaca yönelik bir bağımlılık sağlanmalıdır.

Sistem için temel olan bütündür. Sistemin öğeleri bütüne bağlı olmalıdır. Sistem, sabit bir bütün değildir. Alt sistemin kendi arasında ve çevre ile etkileşimi devam etmektedir. Bu durum da sistemin işlevsel bir yapıya sahip olduğunu gösterir. Hareketli alt sistemler tek bir çatı altında toplanıp belli bir amaca yönelerek hareket etmektedir.

Sistemler, “Girdi-Süreç-Çıktı” şeklinde çalışmaktadır. Girdiler, dışarıdan sisteme dahil edilen öğelerdir. Çıktılar, girdilerden üretilen ve sistemin dışına iletilen mamul, hizmet gibi ürünlerdir. Süreç ise girdiyi çıktıya dönüştüren işlemlerdir. Sistemin düzgün çalışıp çalışmadığının ortaya konması için geribildirim ve kontrol eylemleri gerekli görülmüştür. Kontrol, amaca ulaşmak için eylemlerin planlandığı gibi yapılıp yapılmadığını ve hedefe ne kadar ulaşıldığını belirlemek amacı ile yapılır. Bu sonuca varabilmek için önceden belirlenen hedefler ile çıktılar karşılaştırılır ve sapmalar bulunur. Bu noktada geribildirim devreye girer ve

sapmalara ilişkin bilgileri sağlama ve bu sapmaları düzeltici, geliştirici ve sistemi devam ettirme amaçlı bilgileri sağlama işlevini görür (Sürmeli, 1996:3).

1.2. BİLGİ SİSTEMİ KAVRAMI

Bilgi sisteminin iki önemli kavramı bilgi ve veridir. Bu iki kavramın aynı anlamda kullanıldığı yerler var ise de bilgi sistemi açısından birbirinden farklıdır.

Veri, işletmenin faaliyet sistemlerinin (finans, üretim, pazarlama vb.) kendi içlerinde ve birbirleriyle olan etkileşimini bunun yanında işletme ve çevresiyle olan ilişkilerini yansıtan gözlem, deneyim ve olay sonuçlarıdır. Veri, işlenmemiş bilgi olarak da tanımlanabilir (Sürmeli, 1996:12).

Veri, “data” kelimesine karşılık olarak kullanılan “datum” kelimesinin çoğuludur. Çeşitli gözlem, durum ve oluşumların gösterimidir. Bu gösterimler alfabe veya numerik karakterler şeklinde olabileceği gibi grafikler şeklinde de olabilir. Tüm bu verilerin ortak özelliği işlenmemiş olmalarıdır. Verilerin anlam kazanmaları için işlemde geçirilmeleri yani işlenmiş olmaları gerekir. Verilerin anlam taşımaları demek bilgiye dönüşmüş olmaları demektir (Erdoğan ve Erdoğan, 1993:2).

Bilgi, bir iş, konu veya varlık hakkında bilinen şeylerin tümü veya bilgi kullanıcılarının bir iş, konu veya varlık hakkında bildikleri her şey olarak ifade edilir. Bilgi, kişinin olaylara ilişkin karar vermesinde belirsizlik ortamından asgari şekilde etkilenmesinde önemlidir (Sürmeli, 1996:13).

Bilgi sistemi beş fonksiyonu yerine getirir. Bu fonksiyonlar veri hazırlama, bilgi işleme, veri yönetimi, veri kontrolü ve güvenliği ve bilgi iletimidir. Bu fonksiyonlara aşağıda kısaca değinilmiştir.

Veri Hazırlama: Veriler sistem için toplanır ve işlenecek hale getirmek için derlenir. Ardından kaynak dokümanlara kaydedilir. Ayrıca bu işlemler sırasında doğruluğu kontrol edilir. Son olarak veriler sınıflandırılır ve işleneceği bölüme gönderilir.

Bilgi İşleme: Bu aşamada sisteme girilen veriler işlenerek kullanılabilir bilgi haline dönüştürülür.

Veri Yönetimi: Bu aşamada veriler önce veri tabanlarında durumlarına ve olayın geçmişine göre saklanırlar. Güncelleme aşamasında veriler yeni olay veya işlemlere cevap verecek şekilde yeniden düzenlenir. Çağırma aşamasında ise veriye ulaşma ve seçme işlemi yapılır.

Veri Kontrolü ve Güvenliği: Siteye giren verilerde bozulma, kaybolma olabilir. Bilgi sisteminin önemli bir görevi de verilerin güvenliğini ve doğruluğunu sağlamaktır. Kontrol işlemi bilgi sisteminin sadece belli bir aşamasında değil her aşamada yapılmaktadır.

Bilgi İletimi: Son aşamada bilgi kullanıcıya iletilmektedir. Bu aşama birkaç adımdan oluşabilir. Raporlama işlemi üretilmiş veya saklanmış veriden alınabilir (Başar, 1998:7-8).

1.3.MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

Muhasebe bilgi sistemi, genel veya finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi gibi kavramları da içeren geniş bir kavramdır. En eski yönetim bilgi sistemlerinden birisidir ve işletmeler tarafından günümüze kadar en iyi geliştirilen bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi, finansal nitelikteki geçmişe ait ve ileriye dönük bilgiler sağlayan bir sistemdir (Sürmeli, 1996:28).

Muhasebe bilgi sisteminin işlevini şu şekilde belirtebiliriz:

- Yönetimin varlıklar üzerindeki yönetme sorumluluğunu gerçekleştirmek,
- İşletmenin faaliyetlerini kontrol etmek,
- İşletmenin geleceğe yönelik faaliyetleri ile ilgili planlar yapmak.

İşletmelerde, muhasebe bilgi sisteminin bilgi toplamaya çalıştığı beş temel konu vardır. Bunlar;

- Uzun vadeli plan yaparak bu planları gerçekleştirmeye yönelik stratejiler belirlemek
- İşletme kaynaklarının nasıl dağıtılacağına yönelik kararlar almak
- İşletmenin faaliyetlerine yönelik maliyetleri planlanmak ve kontrol etmek
- Performans ölçümü ve değerlendirilmesi yapmak

- Finansal bilgiler hazırlamak ve raporlar halinde sunmaktır (Dinç ve Abdioğlu, 2009:163).

Muhasebeyi, bilişim sistemleri açısından değerlendirdiğimizde öne çıkan unsurları Şu Şekilde sıralamak mümkündür:

- Muhasebe işletmeye faydalı katkılar sağlamalıdır ve ekonomik bir değer yaratmalıdır.
- Bilgi üretmede önemli bir faktör olan bilgisayar yazılım ve donanım teknolojisi hızlı bir değişim içindedir. Muhasebe sistemleri bu değişime ayak uydurmalıdır.
- Muhasebenin çevresinden gelen değişim isteğine duyarlı olunmalı ve sistemi sürekli geliştirmeye çalışılmalıdır (Sevim, 2008:45-46).

Bir sistemin öğeleri, sistemi çalışır duruma getiren ve işlerlik kazandıran somut elemanlardır. Muhasebe bilgi sisteminin öğeleri; personel, haberleşme araçları, donanım ve raporlardır.

Personel: Muhasebe bilgi sistemi, işletme ile ilgili bilgi gereksinimlerini karşılamak amacıyla, işletme faaliyetleriyle ilgili bilgi toplayıp kaydeden, sınıflandıran, hesaplayan, özetleyen, saklayan ve ileten bir sistemdir. Bu görevi yerine getirebilmek için konuyu bilen ve sistemi çalıştıran bir personele ihtiyaç vardır. Muhasebe bilgi sistemindeki personelin sayısı, sistemin işlem yoğunluğuna ve kapsamına göre değişiklik gösterir. Muhasebe bilgi sistemini yürütecek personelin mesleki eğitim iş deneyimi ve kişilik sahibi olması gerekir. Deneyim işlerin daha hızlı, doğru ve güvenli yapılmasını sağlar.

Haberleşme Araçları: Veri ve bilgilerin toplanması için gerekli belgelerdir. Haberleşme araçları işlemleri, zaman, nitelik, yer gibi farklı yönlerden ele alarak muhasebe sistemine ilişkin veri veya bilgileri somutlaştırır. Haberleşme araçları, ilk işlem belgeleri ve kayıt belgeleri olarak ikiye ayrılır. İlk işlem belgeleri, faaliyetlere ilişkin bilgilerin ilk kez kaydedildiği belgelerdir. Bunlara fatura, çek, bono, yolcu listesi gibi belgeler örnek olarak verilebilir.

Donanım: Muhasebe bilgi sistemi, veri ve bilgileri yönetsel bilgilere dönüştürürken el ile bilgi işlem, makineli bilgi işlem ve elektronik bilgi işlem yöntemlerini kullanır. Bu yöntemlerde veri toplaması sırasında daktilo, kasa tahsil makineleri, hesap makineleri ve bilgisayar gibi donanımlar kullanılır.

Raporlama: Raporlar, muhasebe bilgi sisteminin çıktılarıdır. Raporlar, işletme içi ve dışı kullanıcılar tarafından kullanılır. İç raporlar, kontrol amacı taşıyan raporların tümünü içerir. İç raporlar, yöneticilerin verecekleri kararlarda etkili olan raporlardır. Bilanço, gelir tablosu, maliyet raporları bu raporlara örnek olarak gösterilir. Dış raporlar, üçüncü kişilere işletmeyle ilgili bilgi vermek amacıyla hazırlanır. Bu raporlar ilgili oldukları konulara göre değişebilir. Dış raporlar hazırlanırken işletme verilerinin yanında işletme dışı verilerden de yararlanılabilir. İşletmenin yıllık faaliyet raporu hazırlanırken ülkenin ve diğer ülkelerin ekonomik göstergelerinden faydalanılabilir. Dış raporlara yıllık faaliyet raporları, kredi kurumlarına verilen raporlar örnek olarak gösterilebilir.

2. KAMUYU AYDINLATMA VE ŞEFFAFLIK

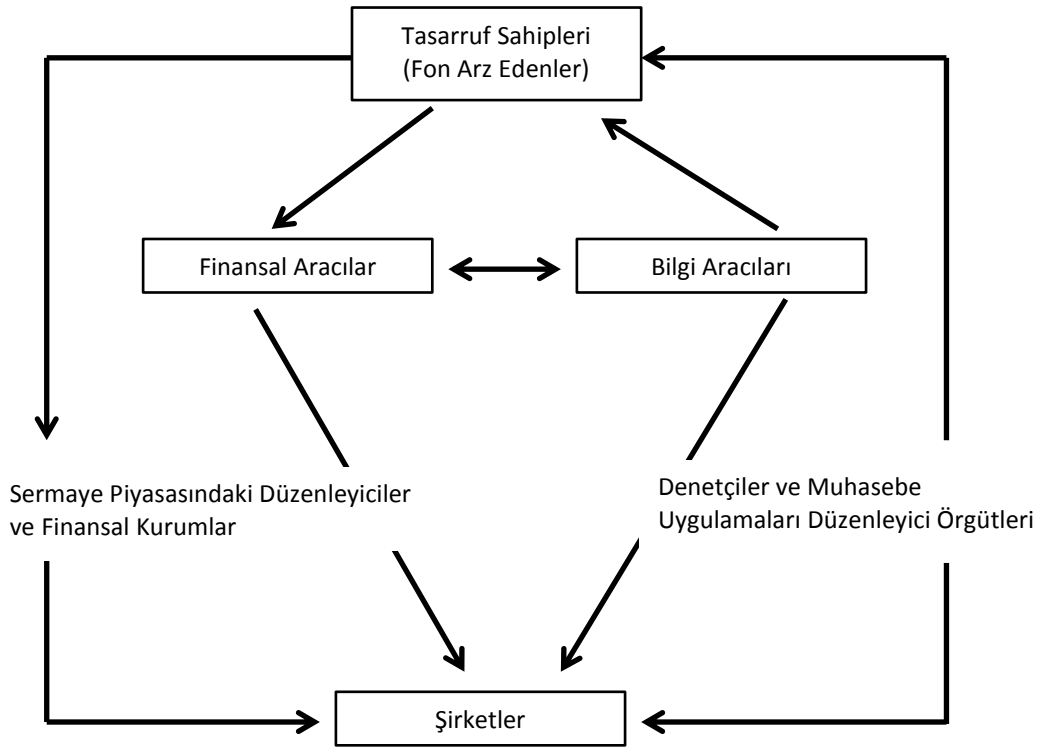
Kurumsal yönetim anlayışının temel ilkelerinden birisi; kamuyu aydınlatma ve şeffaflıktır. Şeffaflık; ticari sır hükmündeki bilgiler hariç tutulmak üzere, işletmeyle ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin kamuya duyurulması yaklaşımıdır (Paslı, 2005:74-76). Kamuyu aydınlatma; devletin müdahalesini mümkün mertebe kısıtlı tutan ve halka arz edilecek menkul kıymetlere ilişkin tam, doğru ve ayrıntılı bilgileri yatırımcının bilgisine sunulduktan sonra karar verme yükümlülüğünü yatırımcının inisiyatifine bırakan yaklaşımdır (Karababa, 2001: 48).

Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık kavramları işletmeler için benzeri anlamlar taşıyan ve kurumsal yönetim anlayışı bakımından önem arz eden kavramlardır. İşletmelere ait bilgiler para ve sermaye piyasalarında günümüzde çok hızlı bir şekilde hareket etmekte, böylelikle işletmelere paydaş olanların söz konusu bilgilere zamanında, hızlı ve eksiksiz ulaşma isteği ortaya çıkmaktadır. İşletme paydaşlarının ve ayrıca devlet, sivil toplum örgütleri, sendikalar gibi diğer dış çevre unsurlarının ihtiyaçları doğrultusunda bilgi, ulaşılabilir olma yanında güvenilir ve nitelikli de olmalıdır.

2.1. SERMAYE PİYASALARI AÇISINDAN KAMUYU AYDINLATMA

Şirketlerin, faaliyet ve performanslarına dair gerçek, tam bilgileri zamanında iç ve dış paydaşlarıyla paylaşmasının yanında bu durum sermaye piyasasında faaliyet gösteren işletmeler için daha çok önem arz etmektedir. Sermaye piyasalarında bilginin düzenli olarak akışı taraflar arasında güven faktörünün tesis edilmesi nedeniyle önemlidir. Bilginin sermaye piyasalarına nüfuz etmesiyle gerek küçük gerek büyük yatırımcılar bilgi nispetinde zamanında finansal reaksiyon göstermekte ve piyasaların etkinliği sağlanmaktadır. Güven, kamuyu aydınlatma işlevinin temel unsuru olarak fon arz ve talebinin karşılaştırılmasını sağlayarak yatırımcıların daha güvenli buldukları alanlara yönelmelerine yol açar (Çelik, 2007: 43).

Şekil 5: Sermaye Piyasasında Bilgi Akışı



Sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketler için kamuyu aydınlatma kavramı birtakım unsurları beraberinde getirmektedir. Bu unsurları şu şekilde sıralamak mümkündür (Tekinalp, 1979: 13):

- Kamuyu aydınlatma ilkesi, hisse senedi sahibinin haklarını görmesinde, ayrıca şirketin durumunu, şirketin ekonomik faaliyetlerini görmesinde yardımcı olmaktadır.
- Kamuyu aydınlatma; sermaye piyasasına, işletmenin menkul kıymetleri ile ilgilenen kamuya, yatırım kararlarını sahip oldukları bilgi ölçüsünde alan tüm yatırımcılara gereken eşit ve düzenli ortamı sağlamaktadır.
- Kamuyu aydınlatma fonksiyonu sonuç olarak herhangi bir işletmenin durumu hakkında bilgi sahibi olmak isteyen ve işletmeler arasında karşılaştırma yapmak isteyenlere ihtiyaçları ölçüsünde bilgi sağlamaktadır.

Kamuyu aydınlatma ilkesi, şirketlerin yönetimleri tarafından işletmenin faaliyetlerine ilişkin finansal ve finansal olmayan sunulan bilgi ve yapılan açıklamaların tümü olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda kamuyu aydınlatma ilkesi; şirketle ilgili iç ve dış çevre unsurlarının çıkarlarını korumasına yardım eden, yanlış bilgi ve spekülasyon üretebilecek diğer unsurların işletme ile ilgilenenleri yanıltmalarını engelleyen bir yaklaşım olarak da öne çıkmaktadır (Tekinalp, 1978: 53).

Kamuyu aydınlatma ilkesi sadece şirket ortakları için değil şirketin iç ve dış paydaşlarını da kapsayan bir tanımlı kapsamaktadır. Kamuyu aydınlatma kavramı ile bahsedilen sadece kamu açısından önem arz eden durumları ve finansal bilgilerin açıklanmasını değil, kamunun şirket açısından güveninin kazanılmasıdır. Bu yönüyle kamuyu aydınlatma ilkesi yönetsel iletişim kavramını da içermektedir (Çelik, 2007: 44).

Yönetsel iletişim, işletme yönetiminin işletme dışı taraflarla iletişim kurması ve işletmenin faaliyetleriyle ilgili diğer tarafları bilgilendirmesidir. Bu bağlamda kamuyu aydınlatma işlevi, işletme dışı unsurlarla ilgili birimlerle sağlanacak iletişim bakımından önem teşkil etmektedir. Örneğin; halka açık şirketlerin hisse senedini elinde bulunduranlar için olduğu kadar işletmeye yatırım yapmayı düşünenler de işletmenin sunduğu bilgileri takip etmektedir. İşletmenin performanslarına ilişkin sunduğu raporlar ve bilgiler yatırımcılara paralarının hangi alanlarda kullanıldığı, yatırımların hangi alanlarda yapıldığı gibi alanlarda bilgi verme yönündedir. İşletmenin faaliyetlerine ilişkin hazırladığı raporlar ve verdiği bilgiler sadece geçmiş

performanslarını yansıtmamakta, aynı zamanda yönetimin gelecek döneme dair öngörülerini de yansıtmaktadır. Yönetimin öngörülerini diğerlerinin öngörü ve tahminlerinden daha rasyonel olacağından finansal raporlar dışsal çevre unsurları ile iletişim kurmanın makul bir yöntemi olabilecektir (Çelik, 2007: 44-45).

2.2. ASİMETRİK BİLGİ AÇISINDAN KAMUYU AYDINLATMA

Asimetrik bilgi, aynı ekonomik sistem içerisinde bir tarafın sahip olduğu bilgiye diğer tarafın sahip olmaması olarak ifade edilebilir. Bilgiden mahrum kalmak bir yatırımcı için belirsizliğin ortaya çıkması anlamına gelmektedir. Bilgiden yoksun kalmak yatırımcılar için olası yatırım kararlarının sonuçlarını kestirmekte zorluklar yaşamalarına neden olabilir. Sağlıklı, tam ve zamanında elde edilecek bilgiler yatırımcılar için belirsizliğin azaltılmasında kullanılacak önemli bir unsurdur. Yatırımcılar sahip olacakları bilgilerle beraber yatırımlarından sağladıkları faydayı artıracaklardır. Bilgi, yatırımcılara sağladığı fayda ölçüsünde değeri olan bir olgudur. Bu sebeple yatırımcılar ek bilgi elde etmek için bir bedel ödeme eğiliminde olabilirler (Baskıcı, 2000: 6-7).

Bilgi asimetrisi iki temel soruna neden olmaktadır. Bunlar ters seçim ve güvende aldatma olarak ifade edilebilir (Çelik, 2000: 45). Ters seçim; bilginin aklanması yoluyla ortaya çıkan, taraflardan birinin kendisi hakkında bildiği, diğer tarafın öğrenmek isteyip de öğrenemediği faaliyetler sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu duruma yatırımcıların iyi olarak değerlendirdikleri beklenen getirileri yüksek ve riskleri düşük olan şirketler ile yatırımcılar tarafından kötü olarak değerlendirilen beklenen getirileri düşük ama riski yüksek olan şirketler karşısındaki tutumları verilebilir. Yatırımcılar bu iki durumu birbirinden ayıramayabilir. Bu durumda yatırımcılar iyi ile kötü olarak değerlendirdikleri şirketlerin hisse senetleri arasında fiyatlanan bir fiyattan hisse senedi almak isterler (Mishkin, 1998: 202). Fakat bu durumda iyi şirketlerin yöneticileri menkul kıymetlerini yatırımcının satın almayı düşündüğü fiyattan satma eğiliminde olmazlar. Bu, şirket yöneticilerinin şirketlerinin durumu hakkında yatırımcılardan daha fazla bilgi sahibi olmaları ve şirketlerinin hakikaten iyi performansa sahip olduklarını düşünmeleridir.

Bilgi asimetrisinin sebep olduğu bir diğer sorun ise güvende aldatmadır. Güvende aldatma, işlem sonrası meydana gelmektedir. Taraflardan birinin diğer tarafından olumsuz sonuçlar oluşturabilecek faaliyetlerde bulunmasıyla ortaya çıkmaktadır (elik, 2000: 50). Bu duruma örnek olarak; yeni yatırımlarda bulunmak üzere bankadan kredi kullanan bir yatırımcının aldığı parayı başka işlerde kullanması ve geri ödemesini yapamaması sebebiyle bankayı zor durumda bırakması verilebilir.

2.3. KAMUYU AYDINLATMA ÇERÇEVESİNDE MUHASEBE BİLGİLERİ VE NİTELİĞİ

Kamuyu aydınlatma sürecinin en önemli aşamalarından biri muhasebe bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi vasıtasıyla şirketler i ve dış çevrelerinin ihtiyaç duyduğu bilgileri sunmak ve raporlamak üzere hareket ederler. Muhasebe bilgi sistemi; ekonomik özellikler taşıyan işlemler ile nispeten ekonomik olmayan olayları, para cinsinden sistemli olarak tanımlama, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve özetleme işlemlerini kullanarak, işletme sahiplerine, yöneticilerine ve diğer paydaşlara ihtiyaç duyulan bilgileri uygun biçimde sağlar. Bununla birlikte muhasebe bilgileri birtakım kısıtlılıklara da sahiptir. Bu kısıtlılıklar muhasebenin tanımından kaynaklanmaktadır (elik, 2007: 51).

Muhasebe tanımlanırken muhasebenin temel fonksiyonu olarak; para ile ifade edilen faaliyetler için düzenli bir kayıt sisteminin kurulması ifade edilmektedir. Muhasebe kuramı; değer içeren herhangi bir hareketin muhasebeye konu olabilmesi için o hareketin para ile ifade ediliyor olmasını ya da kısmen veya tamamen finansal nitelikte olması gerektiğini belirtmektedir. Bu kapsamın dışında kalan değer hareketlerinin muhasebe kuramı içerisinde yer alması mümkün olmamaktadır. Bununla beraber işletmelerin performansları ilk etapta finansal hareketlerle ilgili olduğu kadar finansal olmayan hareketlerle de ilgilidir. Doğrudan ya da dolaylı olarak ortaya çıkan finansal olmayan hareketlerin de işletmenin paydaşlarına sunulması kamuyu aydınlatma açısından önem arz etmektedir.

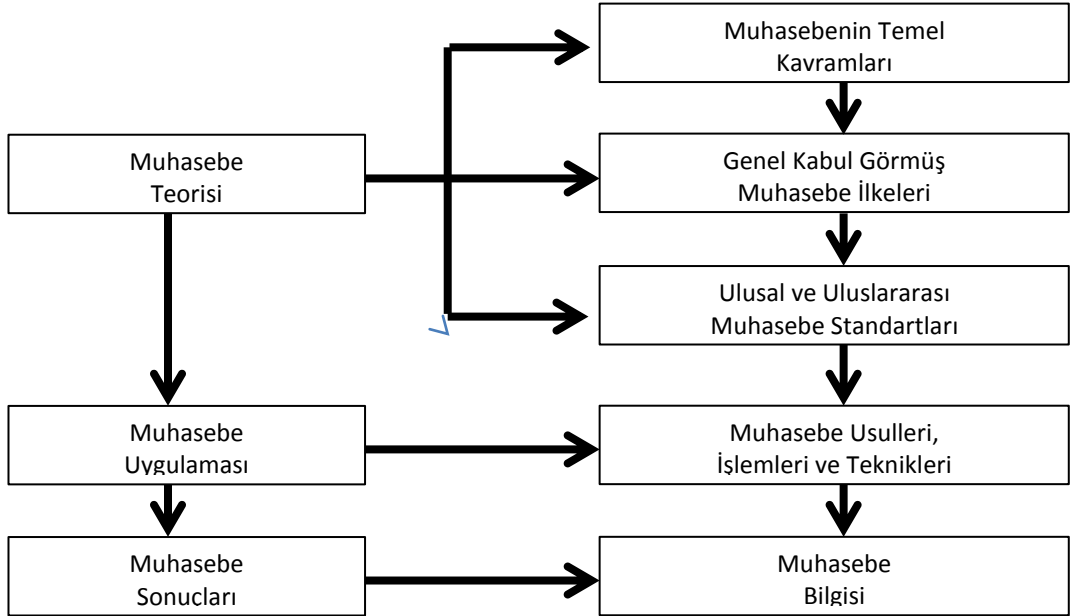
Muhasebe tanımında yer alan bir diğer husus; değer hareketlerinin tasniflenmesi ve raporlar halinde sunulmasıdır. Değer hareketlerine ilişkin verilerin

toplanması ve sınıflandırılması, işletme paydaşlarının anlamlı ve doğru bilgilere ulaşmasına imkân vermektedir.

Muhasebe bilgi sisteminde hazırlanan bilgilerin kullanıcılara tam fayda sağlayabilmesi muhasebe bilgi sisteminin ayrıca başka özelliklere sahip olmasını gerektirmektedir. Muhasebe bilgilerinin işletme ile ilgili çevrelere fayda sağlayabilmesi için gereken özellikler şunlardır (Çelik, 2007: 52):

- Muhasebe bilgisi doğru ve güvenilir olmalıdır.
- Muhasebe bilgisi anlamlı olmalıdır.
- Muhasebe bilgileri karşılaştırma yapmaya olanak tanınmalıdır.
- Muhasebe bilgisi zamanında düzenlenmelidir.

Muhasebe bilgi sistemi yapısal olarak muhasebe kuramı ve muhasebe uygulaması olmak üzere iki grupta incelenmektedir. Bu gruplandırma Şekil 6'da gösterilmektedir (Çelik, 2007: 52):



Şekil 6: Muhasebe Kuramı ve Muhasebe Bilgileri

Muhasebe kuramı 3 aşamadan oluşmaktadır. Bunlar; muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve uluslararası muhasebe

standartlarıdır. Muhasebe uygulaması, muhasebe kuramına uygun olarak geliştirilen muhasebe usul, işlem ve tekniklerini içermektedir.

Muhasebe kuramı ve muhasebe uygulaması etkileşim içerisinde. Bu etkileşim dünya ekonomik sistemindeki yeni gelişmelerle birlikte artmaktadır. Bununla beraber finansal işlemlere dair şartlar değiştiğinde, muhasebe kuramı da bu durumdan etkilenmekte ve değişikliğe uğramaktadır. Böylelikle muhasebe dinamik bir yapı kazanmaktadır.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartları finansal raporlama sistemlerine esas teşkil etmektedir. Bu ilkeler sabit ve değişmez olmamakla birlikte yenilik ve gelişmelere göre şekil almaktadır.

Muhasebe kuramında yer alan önemli bir kısım da muhasebe ilkelerine göre daha sistematik olan muhasebe standartlarıdır. Muhasebe standartları, hem ulusal hem uluslararası bir özellik taşımakta, farklı özellikte ekonomik yapıya sahip olan ülkeler arasında muhasebe uygulamaları açısından yaşanan farklılıkların uyumlaştırılmasını hedeflemektedir. Bu bağlamda finansal bilgilerin belirli özelliklere sahip olması muhasebe uygulamalarında olduğu kadar muhasebe kuramında da önemlidir. Değişik muhasebe uygulamaları arasındaki uyumu sağlamak üzere geliştirilen finansal raporlama standartlarında bazı niteliksel özelliklere de ihtiyaç duyulmuştur.

Finansal bilgilere ait niteliksel özellikleri anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik olarak sıralamak mümkündür.

- **Anlaşılabilirlik:** Finansal tablolarda sunulan bilgilerin bu bilgileri kullanacak kişiler için kolay anlaşılabilir nitelikte olmalıdır. Sunulan finansal bilgiler, ticari ve ekonomik faaliyetler ve muhasebe konusunda makul düzeyde bilgiye sahip olan kişiler tarafından makul bir dikkatle değerlendirildiğinde anlaşılabilir düzeydeyse finansal tabloların anlaşılabilirlik özelliğini taşıdıkları kabul edilir (Çelik, 2007: 55).
- **İhtiyaca Uygunluk:** Finansal tablolardaki sunulan bilgilerin kullanıcının karar alma gereksinimlerini karşılaması gerekir. Geçmiş ve gelecekteki olayların değerlendirilmesini ve önceki değerlendirmelerin yeniden kontrol

edilmesini sağlayarak finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyen bilginin, ihtiyaca uygunluk özelliğini taşıdığı kabul edilir. İşletmenin finansal durumu ve geçmiş performansı hakkındaki bilgi, kullanıcılara işletmenin geleceğe yönelik performansı hakkında tahmin yapmaya imkan sağlamaktadır. İşletmenin finansal tablolarda geçmişte sunduğu verilerin, işletmenin gelecekteki performansını tahmin etmeye yardımcı olacak bilgileri içermesi gereklidir (Çelik, 2007: 55).

- **Güvenilirlik:** Bilginin kullanıcıya fayda sağlaması için güvenilir olması da gerekir. Önemli hatalar barındırmayan, tarafsız olan ve temsil ettiği işlem veya olayı gerçeğe uygun şekilde temsil eden bilginin güvenilir olduğu kabul edilir. Birçok finansal veri, ölçüm ve sunum tekniklerinin belirlenmesinde karşılaşılan sorunlar nedeniyle işlem ve olayları uygun bir şekilde yansıtamayabilir. İşletme yönetimi, ihtiyaca uygun olması için bilgileri kısa süre içinde açıklamalıdır. Aynı zamanda bu bilgilerin güvenilirliği arasında da bir denge kurmalıdır. Kısa sürede açıklama yapmak, bilgilerin güvenilirliğine gölge düşebileceği gibi bilgilerin çok geç açıklanması güvenilirliği sağlayabilir fakat ihtiyaca uygun olmayabilir (Çelik, 2007: 56).
- **Karşılaştırılabilirlik:** İşletmenin finansal durumuyla ilgili saptamaların yapılabilmesi için açıkladığı finansal tabloların önceki dönemlerindeki finansal tablolarla karşılaştırılabilir olması gerekir. Ayrıca bu finansal tabloların diğer işletmelerin finansal tablolarıyla da karşılaştırılabilir olması gerekir. Bu yüzden benzer işletmelerin finansal raporları, sürekli ve tutarlı olarak aynı şekilde finansal tablolarda gösterilmelidir (Çelik, 2007: 57).

2.4. KAMUYU AYDINLATMA TÜRLERİ

Kamuyu aydınlatma işletmeler ve diğer kurullar tarafından farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Bu çalışmada kamuyu aydınlatma; bilginin niteliği açısından kamuyu aydınlatma, bilginin sunulma zamanı açısından kamuyu aydınlatma ve bilginin sunulma süreci açısından kamuyu aydınlatma olarak sınıflandırılmaktadır.

2.4.1. Bilginin Niteliği Açısından Kamuyu Aydınlatma

Bilginin niteliği açısından kamuyu aydınlatma kendi içerisinde şekli olarak kamuyu aydınlatma ve maddi anlamda kamuyu aydınlatma olarak sınıflandırılabilir. Şekli olarak kamuyu aydınlatma; bilgilerin yayınlanıp ilan edilmesi ile olmaktadır. Yayınlama, bildirme, ilan etme, tescil etme yükümlülüğü söz konusu olan durumlardaki kamuyu aydınlatma, şekli olarak kamuyu aydınlatmadır (Çelik, 2007: 63). Şekli kamuyu aydınlatmayı tamamlayan diğer bir kamuyu aydınlatma türü; maddi anlamda kamuyu aydınlatmadır. Şekli olarak kamuyu aydınlatma yoluyla amaçlanan hedefin gerçekleştirilebilmesi için ilan edilen, yayınlanan hususların anlaşılabilir türden olması zorunluluktur. Maddi anlamda kamuyu aydınlatma, açıklanan, yayınlanan hususların özü ile ilgilidir. Örneğin; hisse senedi sahip ve ortakları haricindeki çevreler için sadece bilançonun pasif kısmında yer alan yedekler kalemi önemli olmayabilir. Bununla beraber bilançoda gözükmeyen gizli yedek akçeler hakkında bilgi sahibi olmak isteyebilirler (Tekinalp, 1979: 52-53).

2.4.2. Bilginin Sunulma Zamanı Açısından Kamuyu Aydınlatma

Bilginin sunulma zamanı açısından kamuyu aydınlatma; ihraçta kamuyu aydınlatma, sürekli kamuyu aydınlatma ve anında kamuyu aydınlatma şeklinde sınıflandırılabilir. İhraçta kamuyu aydınlatma sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin ilk menkul kıymet ihraçlarında kamuoyuna sundukları bilgiler şeklinde açıklanabilir. Ülkemizde halka açık şirketlerin menkul kıymet ihraçlarına yönelik düzenlemeler SPK aracılığıyla yapılmaktadır. Sürekli kamuyu aydınlatma; dönemler halinde kamuya sunulan bilgileri içermektedir. Ülkemizde halka açık şirketler, SPK tarafından talep edilen mali tablo, rapor ve bilgileri, ilan edilen şekil ve esaslar dahilinde, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uymak şartıyla düzenlemekle yükümlüdür (Çelik, 2007: 64). Anında kamuyu aydınlatma ise; sürekli kamuyu aydınlatmadan farklı olarak özel bir durum halinde ilgili şirketlerin bu durumla ilgili bilgileri hemen kamuya açıklamaları şeklinde ifade edilebilir.

2.4.3. Bilginin Sunulma Süreci Açısından Kamuyu Aydınlatma

Bilginin kamuya sunulması açısından kamuyu aydınlatma; zorunlu kamuyu aydınlatma ve gönüllü kamuyu aydınlatma olarak iki başlıkta ele alınmaktadır. Zorunlu kamuyu aydınlatma, hukuki bir düzenleme neticesinde kamu namına faaliyetlerde bulunan kurum veya kuruluşlarca kamuya açıklanması zorunlu tutulan bilgilerin açıklanmasını ifade etmektedir (Fishman ve Hagerty, 1997: 28). Devlet bazı durumlarda piyasalara gerek düzenleyici gerekse tedbiren birtakım yasal müdahalelerde bulunmaktadır. Devlet, piyasa müdahaleleriyle şirketlerin faaliyetlerine dair önem taşıyan bazı bilgilerin kamuya açıklanmasını şart koşabilmektedir. Türkiye’de zorunlu kamuyu aydınlatma açısından temel düzenlemele SPK kapsamında yapılmaktadır.

Devletin birtakım gerekçelerle piyasaya müdahalesi zorunlu kamuyu aydınlatma olarak tanımlanırken bazen şirketler yasal olarak zorunlu tutuldukları düzenlemeler haricinde bilgiyi kamuoyu ile paylaşarak kamuyu aydınlatma eğiliminde olabilmektedirler. Bu durum gönüllü kamuyu aydınlatma olarak ifade edilmektedir. Gönüllü kamuyu aydınlatma kısaca; şirketlerin faaliyetlerine dair finansal veya finansal olmayan bilgileri bir yasal zorunluluk olmadan kamu ile paylaşımlarını ifade etmektedir (Çelik, 2007: 68).

Gönüllü kamuyu aydınlatma, şirketlerin performanslarına ilişkin faaliyetlerin paydaşlar tarafından doğru ve sağlıklı bir şekilde değerlendirilmesine yardımcı olması bakımından önem arz etmektedir. İşletmeler gönüllü olarak kamuoyuna bilgi sunmakla kendilerine birtakım avantajlar sağlamakla birlikte hangi bilgilerin kamuya açıklanacağı da ayrıca önem taşıyan bir konudur. Rekabetin gitgide günümüz dünyasında işletmelerin pazar şartlarındaki konumunu belirleyici olduğu ve pazardaki oyuncuları agresif hale getirdiği bir durumda işletmelerin faaliyet alanları da yoğun rekabete bağlı olarak çeşitlilik ve değişkenlik göstermektedir. Bu durum işletmelerin kullandıkları bilgi türlerini ve yöntemlerini de etkilemektedir.

Gönüllü kamuya açıklama optimal düzeyde bir sınıra sahip olmayabilir ve işletmeden işletmeye, sektörden sektöre değişiklik gösterebilir. İşletmeler için optimal sınır, her bilgi için ayrı ayrı karar verilmesi gereken bir durum ortaya

çıkarmabilmektedir. Bu süreçte gönüllü kamuya açıklamada dikkat edilmesi gereken nokta gönüllü kamuya açıklamanın işletme için faydaları ile maliyetlerinin mukayese edilmesidir. Fayda ile maliyetin karşılaştırılmasında karşılaşılan en önemli problem; söz konusu fayda ve maliyetlerin tam olarak belirlenememesi ve nicel olarak ifade etmede yaşanan güçlüklerdir (Botosan, 1997: 323).

Gönüllü kamuyu aydınlatmanın yararları iki şekilde ele alınabilir. Birinci yarar; gönüllü kamuya açıklamanın genel ekonomik ölçekte sağlayacağı yararlardır. Bunları; kaynakların etkin dağılımına olumlu etkisi, genel olarak ekonomik sistemde etkinlik artırıcı yararlar, teknolojik yenilikleri teşvikte sağlayacağı yararlar ve etkin bir sermaye yapısına sağlayacağı olumlu katkılar gibi sıralamak mümkündür. İkinci olarak da; gönüllü kamuyu aydınlatmanın işletme ölçeğinde sağlayacağı yararlardır (Çelik, 2007: 74).

2.5. ŞEFFAFLIK

Şeffaflık literatürde; kamu şeffaflığı ve işletme şeffaflığı olarak iki kısımda ele alınmaktadır. Bu çalışmada kurumsal yönetim ilkelerinden biri olarak işletmeler için kullanılan şeffaflık ele alınacaktır.

Kurumsal yönetim; mali durum, performans, sahiplik ve şirketin yönetilmesi de dahil şirketle ilgili maddi konularda tam, istenilen zamanda kamuoyuna açıklama yapılmasını güvence altına almalıdır (TÜSİAD, 2000: 41). Kurumsal yönetimin temel ilkelerinden birisi kamunun aydınlatılması ve şeffaflıktır. Şeffaflık kuruluşlarca kendilerinin değerlendirilmelerine yönelik söz konusu bilginin serbest bırakılması olarak tanımlanabilir (Florini, 1999). Ayrıca şeffaflık, şirketin finansal performansı, yönetimi ve hissedarlık yapısı hakkında yeterli, doğru, kıyaslanabilir, eksiksiz bilginin zamanlı bir şekilde açıklanması olarak tanımlanmaktadır (TÜSİAD, 2002: 35).

Florini (2006), şeffaflığın her zaman “hesap verebilirlik” kavramı ile çok yakından alakalı olduğunu öne sürmektedir. Bu bağlamda şeffaflık; kuruluşlar tarafından kendilerini değerlendirmeye imkân veren bilgilerin açıklanması olarak

tanımlanabilir. Şeffaflığın kendisinden beklenen faydayı sağlaması ise şu şartları taşımasına bağlıdır (Florini, 1999: 6):

- Şeffaflık taşıması istenen tarafların gerekli bilgileri elde etme isteği ve yeteneğine,
- Söz konusu bilgileri kullanacak tarafların bilgiyi sunanı genel kabul gören kriterler ölçüsünde değerlendirebilecek beceriye sahip olmalarına bağlıdır.

Şeffaflık, kamuoyunun bilme hakkı ile şirketin kesişme noktasında yer almaktadır. Buradaki kamunun bilme hakkı; işletme etrafındaki çıkar çevrelerinin şirket yönetimi, uygulamaları ve stratejileri ile alâkalı olarak bilgi sahibi olma hakkını ifade etmektedir (Arsoy, 2008: 20).

İlgili tanımlardan anlaşılacağı üzere; şeffaflık ve kamuyu aydınlatmada temel unsur bilgidir. Şeffaflık ve kamuyu aydınlatma üzerine gerçekleştirilmiş çalışmalarda da bilginin hangi formda ve hangi araçlarla sunulması gerektiği üzerine yapılan çalışmalar dikkat çekmektedir. Vishwanath ve Kaufman (1999), bilginin erişilebilir, karşılaştırılabilir, ilgili ve güvenilir olması halinde istenilen şeffaflık seviyesine ulaşabileceğini ifade etmişlerdir.

Bilgi, doğru zamanda ve eksiksiz olarak ihtiyaç duyanlara sunulduğunda anlamlı hale gelmektedir. İhtiyaç duyulan zamanda sunulmayan bilgi kullanıcılara fayda sağlamayacaktır. Eksik bilgi de hatalı değerlendirmelere yol açabilecektir. Bu faktörler dışında bilginin güncel olması da şeffaflık açısından önem taşımaktadır. Şirketler bilginin niteliğine ilişkin birtakım standartları oluşturmak ve bu bilgilerin güvenilirliğini oluşturmada uluslararası kuruluşlar, denetçiler ve benzeri kurum ve kuruluşlarla koordinasyon içerisinde olmalıdır (Erdoğan, 2009: 49).

Şeffaflık, yatırımcı güveninin artırılmasında önemli bir yer tutmaktadır. Yatırımcıların şirkete duyacakları güven, şirketler açısından güçlü bir sermaye yapısının oluşması ve gelişmesi için önem taşıyan bir konudur. Şeffaflık ve kamuyu aydınlatma aynı zamanda doğrudan muhasebe uygulamalarıyla da ilgilidir (Aktaş ve Doğanay, 2007: 3).

Şeffaflık kültürünün şirketler tarafından benimsenip yaygınlaşması açıklanan bilgilerin kalitesini ve miktarını da artıracaktır. Sermaye piyasasını düzenleyici

kurumların, açıklanması zorunlu bilgilerin sınırlarını netleştirmesi şirketlerin şeffaflık derecelerinin artmasına da katkı yapacaktır (Arsoy, 2008: 23).

Şeffaflığın piyasalar açısından önemli bir etken olması bilinmekle birlikte şeffaflığın yaygınlaşmasına engel olan durumlarda vardır. Örneğin, işletme sahiplerinin işletme ile ilgili bilgileri kullanıcılara ulaştırmaları için yaptıkları çalışmalar onlara ek maliyetler getirmektedir. Maliyetlerdeki artış işletme sahipleri açısından istenilir bir durum değildir.

Bilginin açıklanmaması ile de kazanç elde edilebilir. Özellikle açıklanacak bilgi işletmelerin rekabet gücünü zayıflatacak ve rakiplere avantaj sağlayacak özellikteyse işletme sahipleri bu bilgileri açıklamaktan kaçınabilir (Karan ve Karacabey,2003:152).

Şeffaflığın artırılması için gerekli düzenlemelerden en önemlisi her sektörde yönetim standartlarının uygulanması ve yönetimde şeffaflığın artırılmasıdır. Şeffaflığın artırılmasında yasal düzenlemelerin yanında bu düzenlemeleri şirketlerin uygulaması da önemlidir. Yukarıda açıklanan sebepler nedeniyle bu düzenlemelere uymaktan kaçınılabılır (Türkiye Bankalar Birliği, 2002:9).

Özel sektör tarafından yapılan bilgilendirmelerin amaca uygun ve anlaşılabilir olması için gerekli olan unsurlar şu şekilde sıralanmıştır:

- **Zamanlama:** Finansal açıdan önem taşıyan bilgi muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmalı ve zamanında yayınlanmalıdır.
- **Bütünlük:** Finansal tablolar, işletmenin bilanço içi ve dışı tüm işlemlerini içermelidir.
- **Tutarlılık:** Muhasebe politika ve yöntemleri tutarlı olarak uygulanmalı ve yapılan değişiklikler etkileri ile birlikte sunulmalıdır.
- **Risk Yönetimi:** Risk yönetimi hakkında uygulanan stratejiler hakkında kullanıcılar bilgilendirilmelidir.
- **Denetim ve İç Kontrol:** İşletmeler iç kontrol sistemlerini kullanmalı ve finansal tablolar bağımsız denetçiler tarafından denetlenmelidir (Working Group, 1988).

3. MUHASEBE BİLGİSİNİN YAYILIMI

Bilginin yayılması, bireysel ve tüzel bilgi kullanıcılarının bilgiye ulaşması ile gerçekleşir. Bunun için bilgiye sahip olanların ellerindeki bilgileri toplumla paylaşması gerekir. Muhasebe bilgisinin yayılımı da işletmelerin iç ve dış çevreleri için hazırladıkları finansal tabloları yayınlamaları ile gerçekleşir. İşletmenin bilgilerinden faydalanan tedarikçiler, kreditorler, devlet, tüketiciler ve sivil toplum örgütleri işletmelerden elde ettikleri bilgi doğrultusunda hareket ederler ve yatırım kararı alırlar.

İşletmelerin bilgi kullanıcıları için verecekleri bilgi, hazırladıkları finansal tablolardır. Hazırlanan bilanço ve gelir tabloları bilgi kullanıcıları ile paylaşılır. Ülkelerde muhasebe bilgisinin yayılımı da bu şekilde gerçekleşir. İşletmelerin hazırladıkları finansal tablolar, devletin belirlediği kurallar çerçevesinde yıllık olarak yayınlanır. Bu tablolardan öncelikle devlet vergi gelirlerini belirlemede yararlanır. Muhasebe bilgisinin yayılımı, ülkelerin nüfusları ile finansal tablo sayısının birbirine oranlanması ile belirlenir. İşletmelerin finansal tabloları yayınlama zorunluluğu olduğu için, yayınlanan tablolara toplumun tüm bireylerinin ulaşabileceği varsayılır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE BİLGİSİNİN YAYILIMININ UYGULAMASI

1. UYGULAMANIN AMACI

Bu uygulamada amaç, muhasebenin toplum için öneminin belirlenmesidir. Ayrıca muhasebe bilgilerinden faydalanan çevrelerin, muhasebenin ne kadar yaygın kullanım amacının olduğu ve ne kadar çok tarafı etkilediğinin tespit edilmesinin yanında, muhasebe bilgisinin yayılımının ölçümüne yönelik de bir model çalışmasıdır. Modelde ülkelerdeki işletme sayılarıyla doğru orantılı olarak üretilmesi beklenen temel mali tablo sayılarının veya büyüklüklerinin ülkelerin 15-64 yaş arası nüfuslarıyla ilişkilendirilerek çalışmanın amacına uygun sonuçların ortaya konması amaçlanmıştır.

2. VERİ VE YÖNTEM

Dünya Bankası'nın, yayınladığı raporlardan yararlanılmıştır. 2001-2007 yılları arasında eksiksiz verisi bulunan 33 ülke seçilmiştir. İncelenen ülkelerin nüfusu, işletme sayıları ve gelişmişlik düzeyleri yine tamamen Dünya Bankası'nın açıkladığı raporlar doğrultusunda hazırlanmıştır. Özet tablolar haline getirilen veriler, yıllara göre değerlendirilmiştir.

3. UYGULAMANIN KISITLARI

Bu çalışmanın en temel kısıtı muhasebe bilgisinin yayılımı konusunda gerek yerli gerekse yabancı literatürün gelişmemiş olmasıdır. Bu bağlamda bu çalışma, muhasebe bilgisinin yayılımını teorik olarak inceleyen, irdeleyen ve literatüre bu şekilde bir katkı sağlayan ilk çalışmadır. Çalışma verileri ve çalışma verilerinin elde edildiği kaynak incelendiğinde yıllar itibariyle birbirinden farklı miktarlarda ülkelerin konuya yönelik istatistiki bilgilerinin yer aldığı görülecektir. Ancak, yıllar ve ülkeler arasında karşılaştırma yapabilmek adına tarafımızca 2001–2007 yılları

dahil 7 yıllık periyotta her yılda verisi bulunan ülkeler seçilmiştir. Bu nedenle ülke sayısı genel veri setinin büyüklüğüne göre azdır.

Ülke nüfusları belirlenirken ülkenin toplam nüfusu değil, 15-64 yaş arası nüfusu alınmıştır. 15-64 yaş grubunun seçilmesinin sebebi finansal tablolardan her yaşta bireyin yararlanma ihtiyacının olmadığı düşünülmesidir. Belirlenen yaş aralığında da aynı eleştiri getirilebilir fakat incelemeyi yapabilmek için Dünya Bankası'nın nüfus verileri araştırıldığında en kapsamlı verinin 15-64 yaş aralığını gösteren veri olduğu görülmüştür. Uygulamada tüzel kişilerin sayısı da toplam nüfusa dahil edilmemiştir. Bunun sebebi, bu uygulamanın bireysel bilgi kullanıcılarının bilgi kullanımlarının incelenmesine dönük olmasıdır.

4. UYGULAMANIN BULGULARI

Çalışma verileri ve çalışma verilerinin elde edildiği kaynak incelendiğinde yıllar itibariyle birbirinden farklı coğrafi bölgelerdeki ülkelerin konuya yönelik istatistiki bilgilerinin yer aldığı görülecektir. Ancak, yıllar ve ülkeler arasında karşılaştırma yapabilmek adına 2001–2007 yılları arasında (2001 ve 2007'de dahil) her yılda verisi bulunan ülkeler seçilmiştir. Bu nedenle ülke sayısı genel veri setinin büyüklüğüne göre azdır. İncelenen yılların hepsinde verisi bulunan 33 ülke vardır. İşletmelerin gelir tablosu ve bilanço açıklamaları zorunlu olduğundan bu mali tablolar her bir işletme için iki ayrı veri olarak hesap edilmiş ve toplam muhasebe çıktısı iki ile çarpılarak bulunmuştur. Ülke nüfusu belirlenirken 15-64 yaş arası nüfus dikkate alınmıştır. Bu yaş grubunun seçilmesinde, çalışma hayatında yer alabilecek olması ve finansal tablolardan yararlanabilecek olması dikkate alınmıştır.

4.1. 2001 YILI İNCELEMESİ

2001 yılı verileri incelendiğinde Yeni Zelanda'da yaklaşık 5 (5,141861) kişiye bir finansal tablonun düştüğü, başka bir ifadeyle her 5 kişinin işletmelerle ilgili bir finansal tabloya ulaşabileceği görülmektedir. Yeni Zelanda 2001 yılında incelenen 33 ülke arasında 0,194482 ile kişi başına en fazla finansal tablo düşen ülkedir. Ayrıca İzlanda (5,911354), Hong Kong (6,440164) ve Malta'da her 6 (6,491596) kişiye bir finansal tablo düşmektedir. Kişi başına düşen finansal tablo sayısı İzlanda'da 0,169166, Hong Kong'da 0,155276, Malta'da 0,154045 şeklinde olmuştur.

2001 yılı verilerinde kişi başına en az finansal tablo düşen ülke ise 0,004113 ile Özbekistan olmuştur. Özbekistan'da her 243 (243,134222) kişiye bir finansal tablo düşmektedir. Özbekistan'ın ardından 0,010380 ile Arnavutluk ve 0,010419 ile Tayland gelmektedir. Arnavutluk'ta her 96 (96,340091) kişiye bir finansal tablo düşerken Tayland'da her 95 (95,980188) kişiye bir finansal tablo düşmektedir.

Türkiye'nin 2001 yılında 15-64 yaş aralığındaki nüfusu 41.954.194 kişidir. Aynı yıl Türkiye'de kişi başına düşen finansal tablo sayısı 0,034100'dür ve 29 (29,325718) kişiye bir finansal tablo düştüğü görülmektedir. İncelenen 33 ülkenin kişi başına düşen finansal tablo ortalaması 0,050393'tür. Yine 33 ülkenin genel ortalaması alındığında her 20 (19,844161) kişiye bir finansal tablo düştüğü hesaplanmıştır. Genel ortalama dikkate alındığında Türkiye'nin 2001 yılı genel ortalamasının altında kaldığı görülmektedir.

2001 yılı verilerine göre kişi başına en fazla finansal tablo düşen Yeni Zelanda, İzlanda, Hong Kong ve Malta'nın Dünya Bankası'nın aynı yıl için açıkladığı kişi başına düşen gayri safi milli hasılaya (GSMH) göre ülkelerin gelişmişlik düzeyi listesinde üst gelir grubunda olduğu belirlenmiştir. Aynı yıl kişi başına en az finansal tablo düşen Özbekistan'ın alt gelir grubunda, Arnavutluk ve Tayland'ın ise alt orta gelir grubunda olduğu belirlenmiştir. Türkiye, Dünya Bankası'nın 2001 yılında yayınladığı gelişmişlik listesinde alt orta gelir grubunda yer almaktadır.

Tablo 1: 2001 Yılında Kişi Başına Düşen Finansal Tablo Sayıları

Sıra	Ülkeler	Toplam İşletme (1)	Katsayı (2)	Toplam Muhasebe Çıktısı (3=1x2)	Nüfus (4) (15-64 yaş)	Toplam Muhasebe Çıktısı / Nüfus (5=3/4)	Nüfus / Toplam Muhasebe Çıktısı (6=4/3)	Yıl	Gelir Grubu
1	Arnavutluk	10.062	2	20.124	1.938.748	0,010380	96,340091	2001	AOG
2	Avusturya	64.504	2	129.008	5.469.251	0,023588	42,394665	2001	ÜG
3	Azerbaycan	50.188	2	100.376	5.191.132	0,019336	51,716865	2001	AG
4	Danimarka	120.463	2	240.926	3.587.905	0,067149	14,892145	2001	ÜG
5	Ermenistan	46.268	2	92.536	1.992.777	0,046436	21,535154	2001	AG
6	Gürcistan	27.553	2	55.106	2.895.024	0,019035	52,535550	2001	AG
7	Hırvatistan	158.093	2	316.186	2.974.800	0,106288	9,408386	2001	ÜOG
8	Hong Kong	375.324	2	750.648	4.834.296	0,155276	6,440164	2001	ÜG
9	İngiltere	1.595.500	2	3.191.000	38.420.174	0,083055	12,040167	2001	ÜG
10	İrlanda	146.338	2	292.676	2.590.383	0,112986	8,850685	2001	ÜG
11	İspanya	1.606.066	2	3.212.132	27.689.906	0,116004	8,620413	2001	ÜG
12	İsveç	281.147	2	562.294	5.781.100	0,097264	10,281276	2001	ÜG
13	İtalya	469.246	2	938.492	38.177.069	0,024583	40,679163	2001	ÜG
14	İzlanda	15.669	2	31.338	185.250	0,169166	5,911354	2001	ÜG
15	Jamaika	43.564	2	87.128	1.562.873	0,055749	17,937666	2001	AOG
16	Kanada	1.500.000	2	3.000.000	21.446.511	0,139883	7,148837	2001	ÜG
17	Kolombiya	413.448	2	826.896	25.466.236	0,032470	30,797387	2001	AOG
18	Litvanya	48.134	2	96.268	2.297.653	0,041898	23,867256	2001	ÜOG
19	Macaristan	189.145	2	378.290	6.927.552	0,054607	18,312808	2001	ÜOG
20	Malta	20.585	2	41.170	267.259	0,154045	6,491596	2001	ÜOG
21	Moldova	45.517	2	91.034	2.433.078	0,037415	26,727135	2001	AG
22	Özbekistan	30.293	2	60.586	14.730.530	0,004113	243,134222	2001	AG
23	Portekiz	308.681	2	617.362	6.999.239	0,088204	11,337334	2001	ÜG
24	Romanya	702.545	2	1.405.090	15.049.760	0,093363	10,710887	2001	AOG
25	Rusya	1.824.895	2	3.649.790	102.164.706	0,035725	27,991941	2001	AOG
26	Singapur	85.426	2	170.852	2.937.980	0,058153	17,196053	2001	ÜG
27	Slovakya	86.113	2	172.226	3.711.418	0,046404	21,549696	2001	ÜOG
28	Slovenya	40.670	2	81.340	1.394.400	0,058333	17,142857	2001	ÜG
29	Tayland	229.684	2	459.368	44.090.227	0,010419	95,980188	2001	AOG
30	Türkiye	715.314	2	1.430.628	41.954.194	0,034100	29,325718	2001	AOG
31	Ukrayna	391.404	2	782.808	33.591.867	0,023303	42,912013	2001	AG
32	Umman	20.112	2	40.224	1.413.086	0,028465	35,130420	2001	ÜOG
33	Yeni Zelanda	249.047	2	498.094	2.561.130	0,194482	5,141861	2001	ÜG
GENEL TOPLAM		11.910.998	2	23.821.996	472.727.514	0,050393	19,844161	2001	

4.2. 2002 YILI İNCELEMESİ

İncelemeye konu olan 33 ülkenin 2002 yılı verilerinden elde ettiğimiz sonuçlar şu şekildedir:

Yeni Zelanda'da 2002 yılında yaklaşık 5 (4,724233) kişiye bir finansal tablo düştüğü, her 5 kişinin işletmelerle ilgili bir finansal tabloya ulaşabileceği görülürken, bir önceki yıla göre aynı ülkenin ortalamasında az da olsa bir iyileşme belirlenmiştir. Yeni Zelanda 33 ülkenin 2002 yılı verilerine göre 0,211675 ile kişi başına en fazla finansal tablo düşen ülke olmuştur. Yeni Zelanda'nın ardından en iyi ikinci ortalamaya sahip ülke 0,194855 ile İzlanda olmuştur. İzlanda'da 2002 yılında her 5 (5,132027) kişiye bir finansal tablo düşmektedir. Üçüncü sırada Yeni Zelanda ve İzlanda gibi her 5 (5,152329) kişiye bir finansal tablonun düştüğü Kanada gelmektedir. Kanada'da kişi başına düşen finansal tablo sayısı 0,194087'dir.

2002 yılında kişi başına en az finansal tablo düşen ülke bir önceki yıl olduğu gibi 0,004244 ile Özbekistan olmuştur. Özbekistan'da her 236 (235,627176) kişiye bir finansal tablo düşmekte olup 2001 yılına göre bir artış gözlenmektedir. Özbekistan'ın ardından 0,010427 ile Tayland ve 0,010576 ile Arnavutluk gelmektedir. Tayland'da her 96 (95,906918) kişiye bir finansal tablo düşerken Arnavutluk'ta her 95 (94,551879) kişiye bir finansal tablo düşmektedir. Her iki ülkede de bir önceki yıla göre az da olsa bir iyileşme görülmektedir.

2002 yılında Türkiye'nin 15-64 yaş aralığındaki nüfusu 42.540.007 kişidir. Ülkemizde 2002 yılında 29 (29,103144) kişiye bir finansal tablo düştüğü görülmektedir ve kişi başına düşen finansal tablo sayısı 0,034361'dir. Veriler bir önceki yıla göre küçük bir artış olduğunu göstermektedir. İncelemeye konu olan 33 ülkenin kişi başına düşen finansal tablo ortalaması 0,054679'dur. 2002 yılında 33 ülkenin genel ortalamasına bakıldığında her 18 (18,288509) kişiye bir finansal tablo düştüğü hesaplanmıştır. İncelenen ülkelerdeki kişi başına düşen finansal tablo sayısının bir önceki yıla göre ortalamasının 0,050393'den 0,054679'a yükselmesi muhasebe bilgisinin yayılımı açısından olumlu bir gelişmedir. Türkiye'nin 2002 yılı genel ortalamasının da altında kaldığı görülmektedir.

Dünya Bankası'nın 2002 yılında yayınlanan kişi başına düşen milli gelire göre ülkelerin gelişmişlik düzeyi listesinde, kişi başına en fazla finansal tablo düşen

Yeni Zelanda, İzlanda ve Kanada üst gelir grubunda yer almaktadır. 2002 yılında kişi başına en az finansal tablo düşen Özbekistan alt gelir grubunda, Arnavutluk ve Tayland ise alt orta gelir grubunda yerlerini almaktadır. Türkiye, 2002 yılında da açıklanan listede alt orta gelir grubunda yer almaktadır.

Tablo 2: 2002 Yılında Kişi Başına Düşen Finansal Tablo Sayıları

Sıra	Ülkeler	Toplam İşletme (1)	Katsayı (2)	Toplam Muhasebe Çıktısı (3=1x2)	Nüfus (4) (15-64 yaş)	Toplam Muhasebe Çıktısı / Nüfus (5=3/4)	Nüfus / Toplam Muhasebe Çıktısı (6=4/3)	Yıl	Gelir Grubu
1	Arnavutluk	10.457	2	20.914	1.977.458	0,010576	94,551879	2002	AOG
2	Avusturya	65.878	2	131.756	5.496.875	0,023969	41,720111	2002	ÜG
3	Azerbaycan	50.473	2	100.946	5.311.730	0,019004	52,619519	2002	AG
4	Danimarka	127.695	2	255.390	3.547.008	0,072002	13,888594	2002	ÜG
5	Ermenistan	48.069	2	96.138	1.989.694	0,048318	20,696228	2002	AG
6	Gürcistan	30.106	2	60.212	2.875.620	0,020939	47,758254	2002	AG
7	Hırvatistan	160.927	2	321.854	2.974.800	0,108193	9,242700	2002	ÜOG
8	Hong Kong	380.532	2	761.064	4.855.752	0,156735	6,380215	2002	ÜG
9	İngiltere	1.658.200	2	3.316.400	39.155.034	0,084699	11,806487	2002	ÜG
10	İrlanda	154.242	2	308.484	2.673.724	0,115376	8,667302	2002	ÜG
11	İspanya	1.724.992	2	3.449.984	28.506.626	0,121024	8,262828	2002	ÜG
12	İsveç	285.736	2	571.472	5.800.600	0,098519	10,150279	2002	ÜG
13	İtalya	504.307	2	1.008.614	38.295.458	0,026338	37,968398	2002	ÜG
14	İzlanda	18.519	2	37.038	190.080	0,194855	5,132027	2002	ÜG
15	Jamaika	45.001	2	90.002	1.570.497	0,057308	17,449579	2002	AOG
16	Kanada	2.100.000	2	4.200.000	21.639.780	0,194087	5,152329	2002	ÜG
17	Kolombiya	425.723	2	851.446	25.879.226	0,032901	30,394442	2002	AOG
18	Litvanya	50.477	2	100.954	2.324.277	0,043435	23,023129	2002	ÜOG
19	Macaristan	198.427	2	396.854	6.907.853	0,057450	17,406535	2002	ÜOG
20	Malta	21.554	2	43.108	273.219	0,157778	6,338012	2002	ÜOG
21	Moldova	49.118	2	98.236	2.463.680	0,039874	25,079197	2002	AG
22	Özbekistan	32.176	2	64.352	15.163.080	0,004244	235,627176	2002	AG
23	Portekiz	312.000	2	624.000	7.050.514	0,088504	11,298901	2002	ÜG
24	Romanya	626.760	2	1.253.520	15.044.159	0,083323	12,001531	2002	AOG
25	Rusya	2.048.820	2	4.097.640	101.709.783	0,040288	24,821552	2002	AOG
26	Singapur	87.552	2	175.104	2.964.960	0,059058	16,932566	2002	ÜG
27	Slovakya	91.322	2	182.644	3.765.339	0,048507	20,615728	2002	ÜOG
28	Slovenya	38.939	2	77.878	1.395.800	0,055795	17,922905	2002	ÜG
29	Tayland	232.536	2	465.072	44.603.622	0,010427	95,906918	2002	AOG
30	Türkiye	730.849	2	1.461.698	42.540.007	0,034361	29,103144	2002	AOG
31	Ukrayna	411.094	2	822.188	33.259.725	0,024720	40,452701	2002	AG
32	Umman	21.897	2	43.794	1.427.782	0,030673	32,602229	2002	ÜOG
33	Yeni Zelanda	275.813	2	551.626	2.606.010	0,211675	4,724233	2002	ÜG
GENEL TOPLAM		13.020.191	2	26.040.382	476.239.772	0,054679	18,288509	2002	

4.3. 2003 YILI İNCELEMESİ

2003 yılı verilerine bakıldığında Yeni Zelanda'da yaklaşık 4 (4,322421) kişiye bir finansal tablonun düştüğü görülmektedir. Yeni Zelanda 2003 yılında 33 ülke arasında 0,231352 ile kişi başına en fazla finansal tablo düşen ülkedir. İzlanda, yaklaşık 5 (4,739183) kişiye bir finansal tablo ile Yeni Zelanda'dan sonra en iyi ikinci ortalamaya sahip ülkedir. İzlanda'da kişi başına düşen finansal tablo sayısı 0,211007'dir. İzlanda'nın ardından en iyi üçüncü ortalamaya sahip Kanada'da her 5 (4,751400) kişiye bir finansal tablo düştüğü görülmekle birlikte, kişi başına düşen finansal tablo sayısı 0,210464 olarak gerçekleşmiştir.

2003 yılına ait veriler incelendiğinde Özbekistan'da her 207 (207,276288) kişiye bir finansal tablo düştüğü görülmektedir. 2003 yılında kişi başına en az finansal tablo düşen ülke 0,004824 ile Özbekistan olmuştur. Özbekistan'ın ardından 0,010624 ile Tayland ve 0,015301 ile Arnavutluk gelmektedir. Tayland'da her 94 (94,123115) kişiye bir finansal tablo düşerken Arnavutluk'ta her 65 (65,356934) kişiye bir finansal tablo düşmektedir.

2003 yılında Türkiye'nin durumu şu şekildedir:

15-64 yaş aralığındaki nüfusu 43.120.631 kişidir. 2003 yılında Türkiye'de kişi başına düşen finansal tablo sayısı 0,034758'dir ve 29 (28,770065) kişiye bir finansal tablo düştüğü görülmektedir. İncelenen 33 ülkenin kişi başına düşen finansal tablo ortalaması 0,058424'tür ve her 17 (17,116204) kişiye bir finansal tablo düştüğü belirlenmiştir. Türkiye'nin, 2003 yılı genel ortalamasının altında kaldığı görülmektedir.

2003 yılında kişi başına en fazla finansal tablo düşen Yeni Zelanda, İzlanda ve Kanada'nın Dünya Bankası'nın aynı yıl için açıkladığı kişi başına düşen gayri safi milli hasılaya (GSMH) göre ülkelerin gelişmişlik düzeyi listesinde üst gelir grubunda olduğu belirlenmiştir. Kişi başına en az finansal tablo düşen Özbekistan'ın alt gelir grubunda, Arnavutluk ve Tayland'ın ise alt orta gelir grubunda olduğu belirlenmiştir. Türkiye, Dünya Bankası'nın 2003 yılında yayınladığı gelişmişlik listesinde alt orta gelir grubunda yer almaktadır.

Tablo 3: 2003 Yılında Kişi Başına Düşen Finansal Tablo Sayıları

Sıra	Ülkeler	Toplam İşletme (1)	Katsayı (2)	Toplam Muhasebe Çıktısı (3=1x2)	Nüfus (4) (15-64 yaş)	Toplam Muhasebe Çıktısı / Nüfus (5=3/4)	Nüfus / Toplam Muhasebe Çıktısı (6=4/3)	Yıl	Gelir Grubu
1	Arnavutluk	15.211	2	30.422	1.988.289	0,015301	65,356934	2003	AOG
2	Avusturya	66.963	2	133.926	5.520.104	0,024261	41,217568	2003	ÜG
3	Azerbaycan	51.381	2	102.762	5.434.466	0,018909	52,884001	2003	AOG
4	Danimarka	135.286	2	270.572	3.555.535	0,076099	13,140809	2003	ÜG
5	Ermenistan	49.984	2	99.968	1.989.360	0,050251	19,899969	2003	AG
6	Gürcistan	32.971	2	65.942	2.857.074	0,023080	43,327075	2003	AG
7	Hırvatistan	165.659	2	331.318	2.974.800	0,111375	8,978685	2003	ÜOG
8	Hong Kong	397.920	2	795.840	4.913.484	0,161971	6,173960	2003	ÜG
9	İngiltere	1.804.100	2	3.608.200	39.313.731	0,091780	10,895663	2003	ÜG
10	İrlanda	148.303	2	296.606	2.717.634	0,109141	9,162439	2003	ÜG
11	İspanya	1.851.350	2	3.702.700	28.983.105	0,127754	7,827560	2003	ÜG
12	İsveç	288.052	2	576.104	5.821.400	0,098963	10,104773	2003	ÜG
13	İtalya	528.886	2	1.057.772	38.595.116	0,027407	36,487178	2003	ÜG
14	İzlanda	20.160	2	40.320	191.084	0,211007	4,739183	2003	ÜG
15	Jamaika	46.636	2	93.272	1.601.677	0,058234	17,172110	2003	AOG
16	Kanada	2.300.000	2	4.600.000	21.856.440	0,210464	4,751400	2003	ÜG
17	Kolombiya	439.494	2	878.988	26.291.106	0,033433	29,910654	2003	AOG
18	Litvanya	50.610	2	101.220	2.314.317	0,043736	22,864230	2003	ÜOG
19	Macaristan	209.641	2	419.282	6.989.391	0,059988	16,669904	2003	ÜOG
20	Malta	22.974	2	45.948	275.022	0,167071	5,985496	2003	ÜG
21	Moldova	53.389	2	106.778	2.456.751	0,043463	23,008025	2003	AG
22	Özbekistan	37.622	2	75.244	15.596.297	0,004824	207,276288	2003	AG
23	Portekiz	347.683	2	695.366	6.995.520	0,099402	10,060199	2003	ÜG
24	Romanya	680.367	2	1.360.734	15.001.989	0,090704	11,024924	2003	AOG
25	Rusya	2.310.474	2	4.620.948	102.665.607	0,045010	22,217434	2003	AOG
26	Singapur	91.662	2	183.324	2.921.508	0,062750	15,936309	2003	ÜG
27	Slovakya	96.206	2	192.412	3.765.725	0,051096	19,571154	2003	ÜOG
28	Slovenya	37.838	2	75.676	1.396.990	0,054171	18,460146	2003	ÜG
29	Tayland	239.609	2	479.218	45.105.491	0,010624	94,123115	2003	AOG
30	Türkiye	749.401	2	1.498.802	43.120.631	0,034758	28,770065	2003	AOG
31	Ukrayna	430.196	2	860.392	32.990.936	0,026080	38,344075	2003	AOG
32	Umman	23.957	2	47.914	1.471.659	0,032558	30,714597	2003	ÜOG
33	Yeni Zelanda	307.461	2	614.922	2.657.952	0,231352	4,322421	2003	ÜG
	GENEL TOPLAM	14.031.446	2	28.062.892	480.330.190	0,058424	17,116204	2003	

4.4. 2004 YILI İNCELEMESİ

Yeni Zelanda'da 2004 yılında kişi başına 0,256289 finansal tablo düşmektedir. Bu rakam incelenen 33 ülke arasında kişi başına en fazla finansal tablo düşen ülkenin Yeni Zelanda olduğunu göstermektedir. Adı geçen ülkede yaklaşık 4 (3,901843) kişiye bir finansal tablo düştüğü, her 4 kişinin işletmelerle ilgili bir finansal tabloya ulaşabileceği görülmektedir. Yeni Zelanda'nın ardından en iyi ikinci ortalamaya sahip ülke 0,228896 ile İzlanda olmuştur. İzlanda'da 2004 yılında her 4 (4,368798) kişiye bir finansal tablo düşmektedir. Üçüncü sırada kişi başına 0,217425 finansal tablo ile Kanada gelmektedir. Kanada'da her 5 (4,599281) kişiye bir finansal tablo düşmektedir.

Özbekistan'da, 2004 yılında kişi başına düşen finansal tablo 0,005356 şeklinde gerçekleşmiştir. Bu rakam incelenen ülkeler arasındaki en düşük rakamdır. Ayrıca Özbekistan'da 2004 yılında her 187 (186,722158) kişiye bir finansal tablonun düştüğü belirlenmiştir. Özbekistan'ın ardından 0,011177 ile Tayland ve 0,011442 ile Arnavutluk gelmektedir. Tayland'da 2004 yılında her 89 (89,472302) kişiye bir finansal tablo düşerken Arnavutluk'ta her 87 (87,399296) kişiye bir finansal tablo düşmektedir.

2004 yılında Türkiye'nin 15-64 yaş aralığındaki nüfusu 44.375.712 kişidir. Aynı yıl ülkemizde 29 (28,620370) kişiye bir finansal tablo düştüğü görülmektedir ve kişi başına düşen finansal tablo sayısı 0,034940'dır. 33 ülkenin 2004 yılı kişi başına düşen finansal tablo ortalaması 0,062462'dir. 2004 yılında ülkelerin genel ortalamasına bakıldığında her 16 (16,009664) kişiye bir finansal tablo düştüğü belirlenmiştir. 2004 yılında Türkiye'nin ortalamasında küçük bir artış olsa da genel ortalamanın altında kaldığı görülmektedir.

Dünya Bankası'nın 2004 yılında yayınlanan kişi başına düşen milli gelire göre ülkelerin gelişmişlik düzeyi listesinde, kişi başına en fazla finansal tablo düşen Yeni Zelanda, İzlanda ve Kanada üst gelir grubunda yer almaktadır. Kişi başına en az finansal tablo düşen Özbekistan alt gelir grubunda, Arnavutluk ve Tayland ise alt orta gelir grubunda yerlerini almaktadır. Türkiye'nin 2004 yılında Dünya Bankası'nın kişi başına düşen milli gelire göre hazırladığı listede alt orta gelir grubundan üst orta gelir grubuna çıktığı belirlenmiştir.

Tablo 4: 2004 Yılında Kişi Başına Düşen Finansal Tablo Sayıları

Sıra	Ülkeler	Toplam İşleme (1)	Katsayı (2)	Toplam Muhasebe Çıktısı (3=1x2)	Nüfus (4) (15-64 yaş)	Toplam Muhasebe Çıktısı / Nüfus (5=3/4)	Nüfus / Toplam Muhasebe Çıktısı (6=4/3)	Yıl	Gelir Grubu
1	Arnavutluk	11.620	2	23.240	2.031.160	0,011442	87,399296	2004	AOG
2	Avusturya	68.520	2	137.040	5.558.796	0,024653	40,563310	2004	ÜG
3	Azerbaycan	55.169	2	110.338	5.648.352	0,019535	51,191357	2004	AOG
4	Danimarka	145.048	2	290.096	3.564.777	0,081378	12,288266	2004	ÜG
5	Ermenistan	51.480	2	102.960	2.021.324	0,050937	19,632128	2004	AOG
6	Gürcistan	36.811	2	73.622	2.893.261	0,025446	39,298864	2004	AOG
7	Hırvatistan	172.141	2	344.282	2.974.130	0,115759	8,638645	2004	ÜOG
8	Hong Kong	420.576	2	841.152	4.951.955	0,169863	5,887111	2004	ÜG
9	İngiltere	2.016.700	2	4.033.400	39.512.792	0,102078	9,796398	2004	ÜG
10	İrlanda	157.502	2	315.004	2.767.778	0,113811	8,786486	2004	ÜG
11	İspanya	1.985.360	2	3.970.720	29.457.239	0,134796	7,418614	2004	ÜG
12	İsveç	295.223	2	590.446	5.844.796	0,101021	9,898951	2004	ÜG
13	İtalya	551.415	2	1.102.830	38.395.698	0,028723	34,815609	2004	ÜG
14	İzlanda	22.062	2	44.124	192.769	0,228896	4,368798	2004	ÜG
15	Jamaika	48.439	2	96.878	1.609.241	0,060201	16,611006	2004	AOG
16	Kanada	2.400.000	2	4.800.000	22.076.550	0,217425	4,599281	2004	ÜG
17	Kolombiya	479.066	2	958.132	27.126.856	0,035320	28,312232	2004	AOG
18	Litvanya	53.308	2	106.616	2.336.202	0,045636	21,912301	2004	ÜOG
19	Macaristan	226.143	2	452.286	6.973.931	0,064854	15,419294	2004	ÜOG
20	Malta	24.761	2	49.522	276.875	0,178861	5,590948	2004	ÜG
21	Moldova	57.696	2	115.392	2.486.714	0,046403	21,550146	2004	AG
22	Özbekistan	42.248	2	84.496	15.777.275	0,005356	186,722158	2004	AG
23	Portekiz	363.412	2	726.824	7.036.320	0,103296	9,680913	2004	ÜG
24	Romanya	759.137	2	1.518.274	14.962.574	0,101471	9,854989	2004	AOG
25	Rusya	2.572.135	2	5.144.270	102.133.198	0,050368	19,853779	2004	ÜOG
26	Singapur	98.085	2	196.170	3.000.024	0,065389	15,292981	2004	ÜG
27	Slovakya	101.093	2	202.186	3.821.531	0,052907	18,901066	2004	ÜOG
28	Slovenya	40.048	2	80.096	1.397.900	0,057297	17,452807	2004	ÜG
29	Tayland	254.725	2	509.450	45.581.664	0,011177	89,472302	2004	AOG
30	Türkiye	775.247	2	1.550.494	44.375.712	0,034940	28,620370	2004	ÜOG
31	Ukrayna	451.167	2	902.334	32.741.604	0,027559	36,285460	2004	AOG
32	Umman	25.988	2	51.976	1.522.135	0,034147	29,285344	2004	ÜOG
33	Yeni Zelanda	345.702	2	691.404	2.697.750	0,256289	3,901843	2004	ÜG
GENEL TOPLAM		15.108.027	2	30.216.054	483.748.881	0,062462	16,009664	2004	

4.5. 2005 YILI İNCELEMESİ

2005 yılı verilerine bakıldığında Yeni Zelanda'da yaklaşık 4 (3,508296) kişiye bir finansal tablonun düştüğü görülmektedir. Yeni Zelanda, 33 ülke arasında 0,285039 ile kişi başına en fazla finansal tablo düşen ülkedir. İzlanda, yaklaşık 4 (3,882468) kişiye bir finansal tablo ile en iyi ikinci ortalamaya sahip ülkedir. İzlanda'da kişi başına düşen finansal tablo sayısı 0,257568'dir. En iyi üçüncü ortalamaya sahip Kanada'da her 5 (4,644850) kişiye bir finansal tablo düştüğü görülmekle birlikte, kişi başına düşen finansal tablo sayısı 0,215292 olarak gerçekleşmektedir.

2005 yılına ait verilerine göre Özbekistan'da her 179 (178,935995) kişiye bir finansal tablo düştüğü görülmektedir. 2005 yılında kişi başına en az finansal tablo düşen ülke 0,005589 ile Özbekistan olmuştur. Özbekistan'ın ardından 0,011652 ile Tayland gelmektedir. Tayland'da her 86 (85,825576) kişiye bir finansal tablo düştüğü belirlenmiştir. Kişi başına en az finansal tablo düşen bir diğer ülke 0,012903 ile Arnavutluk olmuştur. Arnavutluk'ta her 78 (77,502160) kişiye bir finansal tablo düşmektedir.

Türkiye'nin 2005 yılında 15-64 yaş aralığındaki nüfusu 46.971.564 kişidir. 2005 yılında Türkiye'de kişi başına düşen finansal tablo sayısı 0,031046'dır ve 32 (32,210074) kişiye bir finansal tablo düştüğü görülmektedir. İncelenen 33 ülkenin kişi başına düşen finansal tablo ortalaması 0,065506'dır ve her 15 (15,265782) kişiye bir finansal tablo düştüğü belirlenmiştir. Türkiye'nin, 2005 yılı genel ortalamasının altında kaldığı görülmektedir.

2005 yılında kişi başına en fazla finansal tablo düşen Yeni Zelanda, İzlanda ve Kanada'nın ülkelerin kişi başına düşen gayri safi milli hasıla (GSMH) listesine göre üst gelir grubunda olduğu belirlenmiştir. Kişi başına en az finansal tablo düşen Özbekistan'ın alt gelir grubunda, Arnavutluk ve Tayland'ın ise alt orta gelir grubunda olduğu belirlenmiştir. Türkiye, Dünya Bankası'nın 2005 yılında yayınladığı gelişmişlik listesinde 2004 yılında olduğu gibi üst orta gelir grubunda yer almaktadır.

Tablo 5: 2005 Yılında Kişi Başına Düşen Finansal Tablo Sayıları

Sıra	Ülkeler	Toplam İşletme (1)	Katsayı (2)	Toplam Muhasebe Çıktısı (3=1x2)	Nüfus (4) (15-64 yaş)	Toplam Muhasebe Çıktısı / Nüfus (5=3/4)	Nüfus / Toplam Muhasebe Çıktısı (6=4/3)	Yıl	Gelir Grubu
1	Arnavutluk	13.044	2	26.088	2.021.876	0,012903	77,502160	2005	AOG
2	Avusturya	70.701	2	141.402	5.598.644	0,025256	39,593811	2005	ÜG
3	Azerbaycan	60.402	2	120.804	5.790.377	0,020863	47,931993	2005	AOG
4	Danimarka	159.025	2	318.050	3.574.545	0,088976	11,238942	2005	ÜG
5	Ermenistan	52.389	2	104.778	2.022.851	0,051797	19,306061	2005	AOG
6	Gürcistan	42.495	2	84.990	2.922.004	0,029086	34,380562	2005	AOG
7	Hırvatistan	180.378	2	360.756	2.976.140	0,121216	8,249731	2005	ÜOG
8	Hong Kong	449.160	2	898.320	5.041.768	0,178176	5,612441	2005	ÜG
9	İngiltere	2.160.200	2	4.320.400	39.749.490	0,108691	9,200419	2005	ÜG
10	İrlanda	160.707	2	321.414	2.828.188	0,113647	8,799206	2005	ÜG
11	İspanya	2.126.949	2	4.253.898	29.944.724	0,142058	7,039361	2005	ÜG
12	İsveç	301.628	2	603.256	5.865.626	0,102846	9,723278	2005	ÜG
13	İtalya	578.791	2	1.157.582	38.680.653	0,029927	33,415044	2005	ÜG
14	İzlanda	25.223	2	50.446	195.855	0,257568	3,882468	2005	ÜG
15	Jamaika	50.138	2	100.276	1.616.744	0,062023	16,122941	2005	AOG
16	Kanada	2.400.000	2	4.800.000	22.295.280	0,215292	4,644850	2005	ÜG
17	Kolombiya	461.061	2	922.122	27.551.517	0,033469	29,878386	2005	AOG
18	Litvanya	56.864	2	113.728	2.321.724	0,048984	20,414709	2005	ÜOG
19	Macaristan	240.556	2	481.112	6.960.065	0,069125	14,466620	2005	ÜOG
20	Malta	26.236	2	52.472	278.415	0,188467	5,305973	2005	ÜG
21	Moldova	62.143	2	124.286	2.516.627	0,049386	20,248680	2005	AOG
22	Özbekistan	45.334	2	90.668	16.223.769	0,005589	178,935995	2005	AG
23	Portekiz	404.224	2	808.448	7.068.132	0,114379	8,742840	2005	ÜG
24	Romanya	843.466	2	1.686.932	15.144.045	0,111392	8,977271	2005	ÜOG
25	Rusya	2.908.840	2	5.817.680	101.636.500	0,057240	17,470280	2005	ÜOG
26	Singapur	102.681	2	205.362	3.071.376	0,066863	14,955912	2005	ÜG
27	Slovakya	110.637	2	221.274	3.824.770	0,057853	17,285221	2005	ÜOG
28	Slovenya	41.981	2	83.962	1.400.350	0,059958	16,678378	2005	ÜG
29	Tayland	268.929	2	537.858	46.161.973	0,011652	85,825576	2005	AOG
30	Türkiye	729.144	2	1.458.288	46.971.564	0,031046	32,210074	2005	ÜOG
31	Ukrayna	471.839	2	943.678	32.502.554	0,029034	34,442419	2005	AOG
32	Umman	28.362	2	56.724	1.701.591	0,033336	29,997734	2005	ÜOG
33	Yeni Zelanda	388.846	2	777.692	2.728.374	0,285039	3,508296	2005	ÜG
GENEL TOPLAM		16.022.373	2	32.044.746	489.188.109	0,065506	15,265782	2005	

4.6. 2006 YILI İNCELEMESİ

Yeni Zelanda'da 2006 yılında kişi başına 0,305810 finansal tablo düşmektedir. İncelenen 33 ülke arasında kişi başına en fazla finansal tablo düşen Yeni Zelanda'dır. Yeni Zelanda'da yaklaşık 3 (3,270004) kişiye bir finansal tablo düştüğü, her 3 kişinin işletmelerle ilgili bir finansal tabloya ulaşabileceği görülmektedir. Yeni Zelanda'nın ardından en iyi ikinci ortalamaya sahip ülke 0,269382 ile İzlanda olmuştur. İzlanda'da 2006 yılında her 4 (3,712204) kişiye bir finansal tablo düşmektedir. 2006 yılı incelemesinde üçüncü sırada kişi başına 0,221948 finansal tablo ile Kanada gelmektedir. Kanada'da her 5 (4,505562) kişiye bir finansal tablo düşmektedir.

Özbekistan'da, 2006 yılında kişi başına düşen finansal tablo 0,006148'dir ve incelenen ülkeler arasındaki en düşük rakamdır. Özbekistan'da 2006 yılında her 163 (162,657471) kişiye bir finansal tablonun düştüğü belirlenmiştir. Tayland, 0,012198 ile Özbekistan'ın ardından en kötü ikinci ortalamaya sahip ülke olmuştur. Arnavutluk'ta 2006 yılında kişi başına düşen finansal tablo sayısı 0,014397'dir. Tayland'da 2006 yılında her 82 (81,981527) kişiye bir finansal tablo düşerken Arnavutluk'ta her 69 (69,459246) kişiye bir finansal tablo düşmektedir.

2006 yılında Türkiye'nin 15-64 yaş aralığındaki nüfusu 44.581.935 kişidir. Aynı yıl Türkiye'de 30 (30,713189) kişiye bir finansal tablo düşmektedir ve kişi başına düşen finansal tablo sayısı 0,032559'dur. 33 ülkenin 2006 yılı kişi başına düşen finansal tablo ortalaması 0,068382'dir. 2006 yılında ülkelerin genel ortalamasına bakıldığında her 15 (14,623735) kişiye bir finansal tablo düştüğü belirlenmiştir. 2006 yılında Türkiye'nin ortalamasında artış göze çarpmakta fakat genel ortalamanın oldukça altında kaldığı görülmektedir.

Dünya Bankası'nın 2006 yılında yayınlanan kişi başına düşen milli gelire göre ülkelerin gelişmişlik düzeyi listesinde, kişi başına en fazla finansal tablo düşen Yeni Zelanda, İzlanda ve Kanada üst gelir grubunda yer almaktadır. Kişi başına en az finansal tablo düşen Özbekistan alt gelir grubunda, kişi başına en az finansal tablo düşen diğer iki ülke Arnavutluk ve Tayland ise alt orta gelir grubunda yerlerini almaktadır. Türkiye'nin 2006 yılında kişi başına düşen milli gelire göre hazırlanan listede üst orta gelir grubundan olduğu belirlenmiştir.

Tablo 6: 2006 Yılında Kişi Başına Düşen Finansal Tablo Sayıları

Sıra	Ülkeler	Toplam İşletme (1)	Katsayı (2)	Toplam Muhasebe Çıktısı (3=1x2)	Nüfus (4) (15-64 yaş)	Toplam Muhasebe Çıktısı / Nüfus (5=3/4)	Nüfus / Toplam Muhasebe Çıktısı (6=4/3)	Yıl	Gelir Grubu
1	Arnavutluk	14.997	2	29.994	2.083.361	0,014397	69,459246	2006	AOG
2	Avusturya	73.646	2	147.292	5.632.048	0,026152	38,237300	2006	ÜG
3	Azerbaycan	64.769	2	129.538	5.939.185	0,021811	45,848979	2006	AOG
4	Danimarka	178.636	2	357.272	3.588.600	0,099558	10,044447	2006	ÜG
5	Ermenistan	53.832	2	107.664	2.056.795	0,052346	19,103837	2006	AOG
6	Gürcistan	51.242	2	102.484	2.946.660	0,034780	28,752391	2006	AOG
7	Hırvatistan	190.293	2	380.586	2.974.800	0,127937	7,816367	2006	ÜOG
8	Hong Kong	491.838	2	983.676	5.074.254	0,193856	5,158461	2006	ÜG
9	İngiltere	2.323.100	2	4.646.200	39.993.117	0,116175	8,607705	2006	ÜG
10	İrlanda	170.919	2	341.838	2.897.032	0,117996	8,474868	2006	ÜG
11	İspanya	2.286.543	2	4.573.086	30.440.344	0,150231	6,656412	2006	ÜG
12	İsveç	311.377	2	622.754	5.902.328	0,105510	9,477785	2006	ÜG
13	İtalya	606.727	2	1.213.454	38.901.389	0,031193	32,058396	2006	ÜG
14	İzlanda	27.005	2	54.010	200.496	0,269382	3,712204	2006	ÜG
15	Jamaika	52.097	2	104.194	1.651.122	0,063105	15,846613	2006	AOG
16	Kanada	2.500.000	2	5.000.000	22.527.810	0,221948	4,505562	2006	ÜG
17	Kolombiya	477.742	2	955.484	27.965.786	0,034166	29,268712	2006	AOG
18	Litvanya	61.568	2	123.136	2.307.976	0,053352	18,743306	2006	ÜOG
19	Macaristan	254.637	2	509.274	6.949.245	0,073285	13,645396	2006	ÜOG
20	Malta	28.300	2	56.600	284.486	0,198956	5,026247	2006	ÜG
21	Moldova	67.624	2	135.248	2.509.864	0,053887	18,557494	2006	AOG
22	Özbekistan	51.292	2	102.584	16.686.054	0,006148	162,657471	2006	AG
23	Portekiz	416.369	2	832.738	7.091.510	0,117427	8,515896	2006	ÜG
24	Romanya	796.266	2	1.592.532	15.111.366	0,105386	9,488893	2006	ÜOG
25	Rusya	2.962.576	2	5.925.152	101.175.000	0,058563	17,075511	2006	ÜOG
26	Singapur	115.647	2	231.294	3.169.008	0,072986	13,701211	2006	ÜG
27	Slovakya	121.684	2	243.368	3.881.814	0,062694	15,950390	2006	ÜOG
28	Slovenya	43.386	2	86.772	1.404.808	0,061768	16,189642	2006	ÜG
29	Tayland	287.220	2	574.440	47.093.468	0,012198	81,981527	2006	AOG
30	Türkiye	742.058	2	1.484.116	45.581.935	0,032559	30,713189	2006	ÜOG
31	Ukrayna	494.730	2	989.460	32.283.548	0,030649	32,627441	2006	AOG
32	Umman	32.504	2	65.008	1.643.809	0,039547	25,286260	2006	ÜOG
33	Yeni Zelanda	428.697	2	857.394	2.803.682	0,305810	3,270004	2006	ÜG
GENEL TOPLAM		16.779.321	2	33.558.642	490.752.701	0,068382	14,623735	2006	

4.7. 2007 YILI İNCELEMESİ

2007 yılı verilerine göre Yeni Zelanda'da yaklaşık 3 (2,987020) kişiye bir finansal tablonun düştüğü görülmektedir. Yeni Zelanda, 2007 yılında 33 ülke arasında 0,334782 ile kişi başına en fazla finansal tablo düşen ülkedir. İkinci sırada yaklaşık 4 (3,561423) kişiye bir finansal tablo ile İzlanda gelmektedir. İzlanda'da kişi başına düşen finansal tablo sayısı 0,280787'dir. Bu ülkelerin ardından en iyi ortalamaya sahip Kanada'da her 5 (4,616640) kişiye bir finansal tablo düştüğü görülmekle birlikte, kişi başına düşen finansal tablo sayısı 0,216608 olarak gerçekleşmektedir. Aynı yıl Malta'nın da Kanada'ya yakın değerler elde ettiği görülmektedir. Malta'da 2007 yılında her 5 (4,708063) kişiye bir finansal tablo düştüğü görülmektedir ve kişi başına düşen finansal tablo sayısı 0,212402 olarak gerçekleşmiştir.

2007 yılında Özbekistan'da her 152 (152,265935) kişiye bir finansal tablo düştüğü görülmektedir. 2007 yılında kişi başına en az finansal tablo düşen ülke 0,006567 ile Özbekistan olmuştur. Özbekistan'ın ardından 0,012673 ile Tayland gelmektedir. Tayland'da her 78 (78,909587) kişiye bir finansal tablo düştüğü belirlenmiştir. Kişi başına en az finansal tablo düşen bir diğer ülke 0,015585 ile Arnavutluk olmuştur. Arnavutluk'ta her 64 (64,165806) kişiye bir finansal tablo düşmektedir.

Türkiye'nin 2007 yılında 15-64 yaş aralığındaki nüfusu 48.912.503 kişidir. 2007 yılında Türkiye'de her 32 (32,000748) kişiye bir finansal tablo düşmektedir ve kişi başına düşen finansal tablo sayısı 0,031249'dur. 33 ülkenin kişi başına düşen finansal tablo ortalaması 0,071678'dir ve her 14 (13,951362) kişiye bir finansal tablo düştüğü belirlenmiştir. Türkiye'nin, 2007 yılı genel ortalamasının altında kaldığı görülmektedir.

2007 yılında Yeni Zelanda, İzlanda ve Kanada'nın ülkelerin kişi başına düşen gayri safi milli hasıla (GSMH) listesine göre üst gelir grubunda olduğu belirlenmiştir. Kişi başına en az finansal tablo düşen Özbekistan'ın alt gelir grubunda, Arnavutluk ve Tayland'ın ise alt orta gelir grubunda olduğu belirlenmiştir. Türkiye, Dünya Bankası'nın 2007 yılında yayınladığı gelişmişlik listesinde üst orta gelir grubunda yer almaktadır.

Tablo 7: 2007 Yılında Kişi Başına Düşen Finansal Tablo Sayıları

Sıra	Ülkeler	Toplam İşletme (1)	Katsayı (2)	Toplam Muhasebe Çıktısı (3=1x2)	Nüfus (4) (15-64 yaş)	Toplam Muhasebe Çıktısı / Nüfus (5=3/4)	Nüfus / Toplam Muhasebe Çıktısı (6=4/3)	Yıl	Gelir Grubu
1	Arnavutluk	16.110	2	32.220	2.067.422	0,015585	64,165806	2007	AOG
2	Avusturya	76.374	2	152.748	5.644.536	0,027061	36,953255	2007	ÜG
3	Azerbaycan	69.309	2	138.618	6.092.723	0,022751	43,953332	2007	AOG
4	Danimarka	200.060	2	400.120	3.604.549	0,111004	9,008670	2007	ÜG
5	Ermenistan	56.461	2	112.922	2.058.542	0,054855	18,229765	2007	AOG
6	Gürcistan	59.641	2	119.282	2.984.112	0,039972	25,017287	2007	AOG
7	Hırvatistan	200.955	2	401.910	2.972.120	0,135227	7,394989	2007	ÜOG
8	Hong Kong	524.445	2	1.048.890	5.194.425	0,201926	4,952307	2007	ÜG
9	İngiltere	2.546.200	2	5.092.400	40.247.001	0,126529	7,903346	2007	ÜG
10	İrlanda	180.891	2	361.782	2.962.713	0,122112	8,189222	2007	ÜG
11	İspanya	2.435.689	2	4.871.378	30.966.472	0,157311	6,356820	2007	ÜG
12	İsveç	326.052	2	652.104	6.037.741	0,108005	9,258862	2007	ÜG
13	İtalya	638.987	2	1.277.974	39.187.691	0,032612	30,663919	2007	ÜG
14	İzlanda	29.307	2	58.614	208.749	0,280787	3,561423	2007	ÜG
15	Jamaika	54.116	2	108.232	1.658.996	0,065239	15,328147	2007	ÜOG
16	Kanada	2.500.000	2	5.000.000	23.083.200	0,216608	4,616640	2007	ÜG
17	Kolombiya	497.778	2	995.556	28.833.639	0,034528	28,962348	2007	AOG
18	Litvanya	67.095	2	134.190	2.329.176	0,057613	17,357302	2007	ÜOG
19	Macaristan	273.549	2	547.098	6.938.488	0,078850	12,682350	2007	ÜG
20	Malta	30.409	2	60.818	286.335	0,212402	4,708063	2007	ÜG
21	Moldova	73.532	2	147.064	2.539.602	0,057908	17,268685	2007	AOG
22	Özbekistan	56.465	2	112.930	17.195.392	0,006567	152,265935	2007	AG
23	Portekiz	423.719	2	847.438	7.107.584	0,119230	8,387144	2007	ÜG
24	Romanya	870.195	2	1.740.390	15.082.811	0,115389	8,666340	2007	ÜOG
25	Rusya	3.267.325	2	6.534.650	102.312.000	0,063870	15,656845	2007	ÜOG
26	Singapur	133.235	2	266.470	3.349.678	0,079551	12,570563	2007	ÜG
27	Slovakya	135.330	2	270.660	3.886.069	0,069649	14,357751	2007	ÜG
28	Slovenya	47.312	2	94.624	1.412.685	0,066982	14,929462	2007	ÜG
29	Tayland	297.084	2	594.168	46.885.551	0,012673	78,909587	2007	AOG
30	Türkiye	764.240	2	1.528.480	48.912.503	0,031249	32,000748	2007	ÜOG
31	Ukrayna	528.864	2	1.057.728	32.556.545	0,032489	30,779695	2007	AOG
32	Umman	38.864	2	77.728	1.853.885	0,041927	23,850925	2007	ÜG
33	Yeni Zelanda	474.212	2	948.424	2.832.961	0,334782	2,987020	2007	ÜG
GENEL TOPLAM		17.893.805	2	35.787.610	499.285.897	0,071678	13,951362	2007	

SONUÇ

İncelemeye konu olan 33 ülkenin 7 yıllık performansları incelendiğinde, 7 yıl boyunca kişi başına düşen finansal tablo ortalamaları en yüksek ve en düşük ülkeler şu şekilde belirlenmiştir:

En Yüksek

- 1) Yeni Zelanda
- 2) İzlanda
- 3) Kanada

En Düşük

- 1) Özbekistan
- 2) Tayland
- 3) Arnavutluk

Tablo 8: En İyi ve En Kötü Ortalamaya Sahip Ülkeler ile Türkiye'nin 7 Yıllık Gelişimi

Sıra	Ülkeler	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
1	Yeni Zelanda	5,141861	4,724233	4,322421	3,901843	3,508296	3,270004	2,987020
2	İzlanda	5,911354	5,132027	9,162439	4,368798	3,882468	3,712204	3,561423
3	Kanada	7,148837	5,152329	4,751400	4,599281	4,644850	4,505562	4,616640
4	Türkiye	29,325718	29,103144	28,770065	28,620370	32,210074	30,713189	32,000748
5	Arnavutluk	96,340091	94,551879	65,356934	87,399296	77,502160	69,459246	64,165806
6	Tayland	95,980188	95,906918	94,123115	89,472302	85,825576	81,981527	78,909587
7	Özbekistan	243,134222	235,627176	207,276288	186,722158	178,935995	162,657471	152,265935

Yeni Zelanda'nın 7 yıllık kişi başına düşen finansal tablo gelişimine bakıldığında, 2001 yılında 5 (5,141861) kişiye bir finansal tablo düşerken 2007 yılında bu rakamın 3 (2,987020) kişiye düştüğü görülmektedir. Bu durum Yeni Zelanda açısından olumlu bir gelişmedir. İzlanda'da 2001 yılında 6 (5,911354) kişiye bir finansal tablo düşerken 2007 yılında 4 (3,561423) kişiye bir finansal tablonun düştüğü görülmektedir. En iyi üçüncü ortalamaya sahip Kanada'da 2001 yılında 7 (7,148837) kişiye bir finansal tablo düşmekteyken, 2007 yılında yine olumlu bir gelişmeyle 5 (4,616640) kişiye bir finansal tablonun düştüğü görülmektedir. Muhasebe bilgisinin yayılımı açısından bu rakamlar, her üç ülke ve bu ülkelerdeki bireysel bilgi kullanıcıları için olumlu bir gelişme olarak görülmektedir.

İncelenen 33 ülke arasında en kötü ortalamaya sahip Özbekistan'ın 7 yıllık seyri incelendiğinde muhasebe bilgisinin yayılımı açısından kendi içinde olumlu bir gelişme olduğu gözlenmektedir. 2001 yılında Özbekistan'da her 243 (243, 134222) kişiye bir finansal tablo düşmekteyken, 2007 yılında bu rakam 152 (152,265935) kişiye kadar düşmektedir. Tayland'ın 7 yıllık gelişimine bakacak olursak; 2001 yılında her 96 (95,980188) kişiye bir finansal tablo düşerken, 2007 yılında her 79 (78,909587) kişiye bir finansal tablo düşmektedir. Arnavutluk'un 2001 yılı verilerinde her 96 (96,340091) kişiye bir finansal tablo düşerken, bu rakam 2007 yılında 64 (64,165806) kişiye bir finansal tablo olarak gerçekleşmiştir. Ortalaması en düşük üç ülkenin de, muhasebe bilgisinin yayılımı açısından yıllar itibariyle olumlu yönde gelişme kaydettiği verilerden görülmektedir.

Kişi başına düşen finansal tablolar açısından en iyi ve en kötü ortalamaya sahip ülkelerin hepsinde yıllar itibariyle olumlu yönde bir gelişme gözlenirken, ülkemizin 7 yıllık süreçte dalgalı bir seyir izlediğini söyleyebiliriz. Türkiye'de 2001 yılında her 29 (29,325718) kişiye bir finansal tablo düşerken 2005 yılında bu rakam 32 (32,210074) kişiye bir finansal tabloya yükselmiştir. 2001 yılından 2005 yılına kadar durgun bir seyirde gitmiştir. 2006 yılında kişi başına düşen finansal tablo ortalaması bir önceki yıla göre 32 (32,210074)'den 31 (29,713189)'e gerilemiştir. 2007 yılında tekrar yukarı bir seyirle kişi başına düşen finansal tablo ortalaması 32 (32,000748)'ye çıkmıştır.

Malta 2 yıl ve Hong Kong'da bir yıl, kişi başına en yüksek finansal tablo düşen ülkeler sıralamasında yer almıştır. Her iki ülkede listeye giremedikleri yıllarda da muhasebe bilgisinin yayılımı açısından iyiye gidişini sürdürmüştür. İki ülkede de her yıl kişi başına düşen finansal tablolar da artış olmuştur. Ayrıca incelenen 33 ülkenin de 7 yıllık seyrine bakıldığında, birkaç istisnai yıl haricinde muhasebe bilgisinin yayılımı açısından olumlu yönde bir gelişme olduğu söylenebilir.

İncelemeye konu olan ülkelerin finansal tablo ortalamaları alınırken üst ve üst orta gelir grubundaki ülkelerin kişi başına düşen finansal tablo ortalamalarının alt ve alt orta gelir grubundaki ülkelere göre daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Fakat incelenen 33 ülke içinde bu genellemeyi bozan ülkeler de olmaktadır. İtalya ve Avusturya üst gelir grubunda bulunan ülkelere rağmen, İtalya'da 7

yılın ortalamasına göre her 36 kişiye bir finansal tablonun düştüğü, Avusturya'da ise her 40 kişiye bir finansal tablonun düştüğü görölmektedir. Ayrıca alt ve orta gelir grubunda olan ölkelerden Ermenistan, Jamaika ve Romanya'nın da aynı gelir grubundaki ölkelerden daha iyi ortalamaya sahip olduğu görölmektedir. Alt ve orta gelir grubundaki bu üç ölkenin 7 yıllık ortalamasına bakıldığında Ermenistan'da her 20 kişiye bir finansal tablonun düştüğü, Jamaika'da her 18 kişiye bir finansal tablonun düştüğü, Romanya'da ise her 10 kişiye bir finansal tablonun düştüğü görölmektedir.

Bu çalışma, muhasebe bilgisinin yayılımı alanında yapılmış ilk çalışmadır. Çalışmada, Dünya Bankası'ndan 7 yıllık verisine ulaşılan 33 öлке seçilmiştir. Bundan sonra yapılacak olan çalışmalarda farklı değişkenler ortaya konabilir. Öлке sayıları artırılabilir, sadece belli kıtalardaki ölkeler seçilebilir, sadece belli gelir düzeyindeki ölkeler arasında bir inceleme yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*, Gazi Üniversitesi İİBF Yayın No:44, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Aktaş, D. ve Doğanay, M. (2007). Stock Price Manipulation in İstanbul Stock Exchange. *Eurasian Review of Economics and Finance*, 1-30.
- Altuğ, O. (1999). *Muhasebe Hukuk İlişkileri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi..
- Arsoy, A.P. (2008). Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 10 (2), 17-35.
- Atılgan, D. (2009). Bilgi Yönetimi Kavramı ve Gelişimi, *Türk Kütüphaneciliği*, 23(1): 201-212.
- Aysan, M. (2006). Ekonomik Kalkınmada Muhasebenin Rolü, 1. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayınları No:58, İstanbul.
- Başar, A. B. (1998). *İşletmelerin Stratejik Planlama ve Karar Alma Sürecinde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi: Tusaş Motor Sanayi A.Ş. Uygulaması*, Yayınlanmamış, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir.
- Bektöre, S., Sözbilir, H., Banar, K. (2007). *Genel Muhasebe*, Ankara: Nisan Kitabevi.
- Belkaoui A.R. (1993). *Accounting Theory*, UK: Academic Press.
- Botosan, C.A. (1997). Disclosure Level and The Cost Of Equality Capital. *Accounting Review*, 72 (3): 323-349.
- Cemalcılar, Ö. ve Erdoğan, N. (1997). *Genel Muhasebe*, İstanbul: Beta Basım.
- Çonkar, K., Uluşan, H. ve Öztürk, M. (2010). *Genel Muhasebe*, 5. Baskı, Ankara: Sözkese Matbaacılık.
- Çürük, T. (2001). *An Analysis of Factors Influencing Accounting Disclosure in Turkey*, İstanbul: Tasarım Matbaası.
- Dinç, E. ve Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir

Araştırma, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(21): 157-184.

Elitaş, C. (2010). *Muhasebe Teorisi Ders Notları*,

<http://www2.aku.edu.tr/~celitas/sayfalar/MT1.pdf>

Elitaş, C., Güvemli, O., Aydemir, O., Erkan, M., Özcan, U., Oğuz, M. (2008). *Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 Yıl Boyunca Kullanılan Muhasebe Yöntemi: Merdiven Yöntemi*, Maliye Bakanlığı Str. Gel. Başkanlığı Yayın No: 2008/377, Ankara.

Erdoğan, M. ve Erdoğan, N. (1993). *Muhasebede Bilgisayar Kullanımı*, Eskişehir: Boyut Matbaacılık.

Erdoğan, Ş. (2009). *Kurumsal Yönetim İlkeleri Işığında Şeffaflık ve Türkiye Uygulaması* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyonkarahisar.

Fishman, M.J. & Hagerty, K.M. (1997). Mandatory vs. Voluntary Disclosure in Markets with Informed and Uninformed Customers. *Social Science Research Network Electronic Paper Collection*, 19 (1): 15-35.

Florini, A.M. (1999). Does The Invisible Hand Need A Transparent Glove? The Politics of Transparency. *Annual World Bank Conference On Development Economics*, 28-30 Nisan 1999, Washington.

Güvemli, O. (2007). *Mali Tabloların Evrimi*, İstanbul: Avcıol Basım Yayın Dağıtım.

Gençoğlu, G. Ü. (2010). *Genel Muhasebe*, Bursa: Alfa Aktüel.

Güçlü, N. ve Sotirofski, K. (2006). Bilgi Yönetimi, *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi*, 4(4): 351-371.

Hendriksen, E. (1977). *Accounting Theory*, Third Edition, USA: Richard D. Irwin Inc.

Hiçşmaz, M. (1970). *Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Yayını No: 20, Ankara:Kalite Matbaası.

Karababa, S. (2001). *Hisse Senedi Yatırımcısının Korunması*. Ankara: Seçkin Yayınları.

- Karan, M. B., Karacabey, A. A., (2003). *Türkiye’de Sermaye Piyasası’nın Mali Sistem İçerisindeki Yeri, Sorunları ve Geleceği*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayını, Sayı:140:152.
- Karyağdı, N. (2000). *4487 Sayılı Kanun’la Sermaye Piyasası Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler*, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul.
- Keyman, N. (1967). *Muhasebede Nazariyeler*, Ankara: Kardeş Matbaası.
- Roberts, A., (2003). The Development of the French Plan Comptable Général: a New Zealand Perspective, *Business History and Europe Conference*, Working Papers in Accounting No.4, University of Canterbury, New Zealand.
- Schroader, R., Clark, M., Cathey, J. (2005). *Financial Accounting Theory and Analysis*, Eighth Edition, USA: Wiley Corp..
- Scott, (2006). *Financial Accounting Theory*, Fourth Edition, Toronto: Pearson-Prentice Hall,.
- Sevilengül, O. (2008). *Genel Muhasebe*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevim, Ş. (2008). *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları No:13, Kütahya.
- Sözbilir, H., Yenigün, T. (2005). *Muhasebeye Giriş*, 3. Baskı, Afyonkarahisar.
- Sürmeli, F. (1996). *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No:115, Eskişehir.
- Turmob, Aysan, M. vd. (1998). *Muhasebe Tarihi*, Turmob Yayınları No:51, Ankara.
- Türkiye Bankalar Birliği, (2002). *Şeffaflığın Önemi Üzerine Bir Değerlendirme*, Türkiye Bankalar Birliği Bankacılık ve Araştırma Grubu Çalışma Raporları, Ocak, İstanbul.
- Türkiye Sanayiciler ve İş Adamları Derneği, (2000). *Kurumsal Yönetim İlkeleri*. Yayın No: Tüsiad-T/2000-06, 285, 25-43.
- Türkiye Sanayiciler ve İş Adamları Derneği, (2002). *Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulumunun Yapısı ve İşleyişi*. Tüsiad Yayın No: Tüsiad-T/2002-12, 336, 35-36.

- Uysal, D. (2004). *Türkiye’de Piyasa Ekonomisi ve Ekonomik Özgürlükler*, Konya: Çizgi Kitabevi,.
- Uzun, H. ve Durna U. (2008). İşletmelerde Rekabet Unsuru Olarak Bilgi Yönetimi, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1(1):33-40.
- Üç, M. (2003). *Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması ve Türk Muhasebe Sisteminin Yerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Analiz*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Vishwanath, T. & Kaufmann, D. (1999). Towards Transparency in Finance And Governance. *The World Bank Draft*, 1-30.
- Working Group, (1988). *Report of the Working Group on Transparency and Accountability*, International Monetary Fund, Washington D.C.
- World Development Indicators 2011 Online Database, World Bank.
- http://search.worldbank.org/data?qterm=total+businesses+registered&language=EN&format=&_database_exact=WDI, Erişim Tarihi: 21.10.2011.
- http://data.worldbank.org/indicator/SP.POP.TOTL?cid=GPD_1, Erişim Tarihi: 21.10.2011.
- World Bank GNI per capita Operational Guidelines & Analytical Classifications.